

FREDERICO ARAÚJO SEABRA DE MOURA

**LEI COMPLEMENTAR E NORMAS GERAIS
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

MESTRADO EM DIREITO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
SÃO PAULO – 2007**

FREDERICO ARAÚJO SEABRA DE MOURA

**LEI COMPLEMENTAR E NORMAS GERAIS
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à banca
examinadora da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para obtenção
do título de Mestre em Direito
Tributário, sob orientação do Professor
Doutor Paulo de Barros Carvalho.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
SÃO PAULO – 2007**

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho à memória de meu avô Maneco – homem do bem e amante das letras jurídicas –, assim como a todos os membros da família que a partir dele se formou, especialmente minha irmã Débora, um dos maiores exemplos de obstinação que tenho notícia e prova irrefutável de que o amor, de fato, constrói.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Margarida e Robério, agradeço por tudo aquilo que seria absolutamente impossível arrolar aqui, mas que pode ser resumido pelo fato de eles haverem “me feito”, construído meu caráter, ensinarem o que é justiça e inclusão, além de terem estado ao meu lado em todas as decisões importantes que já precisei tomar. A eles, toda minha admiração e gratidão. Sempre.

Aos meus tios Olguinha e Cuca, Candinha e Fernando, Gracinha e Bezerril; aos primos Sílvia, Marília, Eduardo, Felipe, Sílvio, Hênio, Antônio, Marina, Flávia e Fernanda (e a todos os “pequenos” que deles vieram); e à “Vovó Olga”, agradeço por terem me proporcionado parte significativa dos momentos felizes de minha vida.

É preciso agradecer aos meus três “irmãos adotivos”, com quem convivi durante boa parte desta caminhada: Rodrigo Marinho, Esaú Magalhães Neto e Thiago Fonseca. Obrigado pelo companheirismo, camaradagem, solidariedade, e tudo mais aquilo que só a verdadeira amizade pode gerar. E salve a Capote Valente!

Com afeto, agradeço à Marília Andrade que, mesmo distante, foi fundamental no período da feitura desta dissertação, por me transmitir paz, paciência e carinho.

Agradeço a Eurico Marcos Diniz de Santi que, ao me dar as chaves para todas as portas abertas em São Paulo, me presentear com sua amizade e colaborar fundamentalmente com meu crescimento pessoal e intelectual, “constituiu” um débito que eu e minha família não viveremos tempo suficiente para retribuir. Sua influência está marcada em todo o processo e, principalmente, *neste produto*.

Ao meu orientador, Professor Paulo de Barros Carvalho, agradeço pelo privilégio de sua convivência, por todas as lições ofertadas e pela oportunidade de me fazer um legítimo “filho da PUC”.

Sou imensamente grato ao Professor André Ramos Tavares, pelos diversos debates sobre direito constitucional durante o curso, e pelas imprescindíveis ponderações no decorrer da elaboração deste trabalho.

Ao Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, agradeço por me mostrar que se pode sorrir ao estudar o direito.

Agradeço aos Professores Roque Antonio Carrazza, José Artur Lima Gonçalves, Estevão Horvath, Dimitri Dimoulis, Tárek Moysés Moussallem, Maria Rita Ferragut, Juliano Maranhão, Tácio Lacerda Gama, Aline Zuchetto, Mônica Millan, Maria do Rosário Esteves, Carla Gonçalves (obrigado pela sugestão do tema!) e Daniela Braghetta, pelo fundamental convívio acadêmico e contínuo estímulo à reflexão. Em especial, agradeço a Robson Maia Lins e Fabiana Del Padre Tomé, pela indispensável interlocução no decorrer do curso e, ainda mais, na feitura desta dissertação.

Agradeço a Joana Paula Batista, amiga inestimável, cuja presença foi decisiva em três aspectos desta jornada: o afetivo, o profissional e o acadêmico.

A Artur e Mônica Marinho e Renan e Maria Alice Lotufo, pela acolhida e apoio nos momentos mais difíceis desta estada em São Paulo.

Aos amigos do IBET e do Mestrado, pelas cervejas, teorizações e, acima de tudo, pela inestimável prestatividade: Patrícia Fronzaglia, Adermir Filho, Eduardo Maciel, Emilie Margret, Gislene Teixeira, Renata Müller, Maíra Oltra, Felipe Guimarães, Rodrigo França, Estevão Gross, Tatiana Aguiar, Adriano Chiari, Glauco Salomão, Diego Bomfim, Charles McNaughton, Tiago Janini, Rubya Floriani, Daniela Campanelli, João Ricardo Pinho, Samuel Gaudêncio, Ricardo Varejão, Marcos Feitosa, Marcelo Peixoto, Alexandre Pachêco e Silvio Saiki.

Não poderia esquecer os amigos da Fundação Getúlio Vargas: Vanessa Canado, Daniel Peixoto, Gustavo Amaral, Argos Simões, Evany Oliveira e Simone Rodrigues. Àquela instituição, registro minha gratidão pela oportunidade ímpar concedida, principalmente pela possibilidade de contato com professores do gabarito de Marcelo Neves, Paulo Ayres Barreto, Daniel Mendonça e Pablo Navarro, aos quais, evidentemente, não poderia deixar de externar meus agradecimentos por todos os ensinamentos ofertados.

Agradeço ainda a Gustavo Simonetti, Jorge Boucinhas Filho e Manoel Meirelles, exemplos vivos de que a amizade é resistente a quaisquer obstáculos de espaço ou tempo.

Aos membros do Grupo de Estudos Eurico Marcos Diniz de Santi, agradeço pela iniciação no direito tributário: homenagem a todos através de Flávia Dantas, Elke Mendes Cunha e Fernanda Salomão Alves.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), agradeço o financiamento da presente pesquisa, que gerou a oportunidade de dedicação exclusiva ao Curso de Mestrado.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, agradeço pela oportunidade de “beber na fonte” e, principalmente, por ter-me permitido conhecer fração considerável das pessoas listadas acima.

Registro que esses agradecimentos demonstram o reconhecimento de que absolutamente *nada* se pode fazer *sozinho*, sem o devido auxílio de pessoas que se tornam “chaves” em nossas vidas.

RESUMO

A dissertação objetiva pesquisar o papel desempenhado pela lei complementar no direito tributário brasileiro, com ênfase nas polêmicas “normas gerais”. Analisa as duas tendências doutrinárias que se formaram sobre a matéria – correntes “dicotômica” e “tricotômica” –, aponta suas bases teóricas, valores envolvidos e conclusões alcançadas. A partir daí, com base no direito positivo brasileiro, formula alternativa hermenêutica àquelas teorias, que aproveita parcialmente tanto uma, quanto outra perspectiva. Nesse contexto, aborda as funções primárias e secundárias das normas gerais em matéria tributária, diante de princípios intensamente prestigiados pelo direito brasileiro, como o federativo, o da autonomia dos Estados e Municípios, o da igualdade e o da segurança jurídica. Além disso, examina minuciosamente a correlação entre as leis complementares, as normas gerais, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os conflitos de competência. Com isso, conclui pela alta relevância que aquelas normas desempenham na esfera dos contribuintes, dos entes tributantes e, em consequência, da própria Federação brasileira.

Palavras-Chave: Lei complementar – Normas gerais – Limitações constitucionais ao poder de tributar – Conflitos de competência – Segurança jurídica

ABSTRACT

The dissertation serves as a research of the function of complementary law amongst the Brazilian tax law context and it emphasizes controversial topics such as its general guidelines while it analyzes doctrinal tendencies developed – dichotomic and trichotomic views – pointing their theoretical bases, values and conclusions. In accordance with and utilizing Brazilian law as its main pillar, it formulates hermeneutical alternatives to the theories proposed while utilizing both perspectives partially. Still on this context, it reaches the primary and secondary functions of the tax general guidelines, bringing them before Brazilian fundamental laws and principles such as the federative, autonomy of States and Counties, equality and judicial security. Furthermore, it dissects the correlation between complementary laws, general guidelines, tax constitutional limitations and conflicts of competence. Thereupon, it infers with the towering pertinence of the influence of the general guidelines amongst tax payers, leviers and the Brazilian Federation.

Keywords: Complementary law – General guidelines – Tax constitutional limitations – Conflicts of competence – Judicial security

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
 CAPÍTULO I – NOÇÕES PROPEDÊUTICAS	24
1.1 Conhecimento científico, linguagem, verdade e método.....	24
1.2 Direito positivo e suas fontes: duas acepções possíveis	34
1.2.1 Acepção ampla	35
1.2.2 Acepção estrita	38
1.2.3 Reflexões sobre as fontes dos “direitos”	40
1.3 Considerações essenciais sobre o vocábulo “sistema”	45
1.3.1 Sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito	45
1.3.2 Sistema e ordenamento	53
1.4 Norma jurídica.....	55
1.4.1 As espécies de normas jurídicas: regras e princípios.....	61
1.4.2 Rápida aproximação entre o direito, suas normas e os valores	66
1.4.3 Validade, vigência, eficácia e vigor	69
1.5 Evento, fato e incidência jurídica no processo legislativo das leis complementares.....	77
 CAPÍTULO II – ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA LEI COMPLEMENTAR	85
2.1 Considerações iniciais referentes à sua natureza e ao processo legislativo	85
2.2 Posição hierárquica da lei complementar.....	92
2.3 Invasão de competência: lei complementar <i>versus</i> lei ordinária	97
2.4 Lei complementar tributária no contexto do Estado federal brasileiro e no das competências concorrentes	102

2.5 Lei complementar sobre normas gerais: veículo introdutor de normas jurídicas nacionais	114
---	-----

CAPÍTULO III – FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO		119
3.1 Considerações preliminares		119
3.2 Empréstimos compulsórios		121
3.3 Imposto sobre grandes fortunas		122
3.4 Da competência tributária residual		123
3.4.1 Impostos residuais previstos no artigo 154, I da Constituição Federal		124
3.4.2 O artigo 195, parágrafo 4º da Constituição Federal: novas fontes para o custeio da seguridade social		128
3.5 Artigo 195, parágrafo 11 da Constituição Federal.....		130
3.6 Lei complementar e ITCMD		131
3.7 Lei complementar no ICMS.....		134
3.8 Lei complementar e ISS		139
3.9 Da lei complementar exigida pelo artigo 150, parágrafo 5º da Constituição Federal.....		143
3.10 Sobre o artigo 146-A da Constituição Federal.....		145

CAPÍTULO IV – NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS TEORIAS DESENVOLVIDAS: ANÁLISE E PERSPECTIVAS		151
4.1 Primeiras palavras		151
4.2 Perspectiva da teoria tricotômica e a tríplice função da “lei complementar”		153
4.3 Perspectiva da teoria dicotômica enquanto verdadeira corrente “monotômica”: função única da lei complementar		156
4.4 Comentários sobre as correntes dicotômica e tricotômica.....		159

CAPÍTULO V – FUNÇÕES DAS NORMAS GERAIS E SUA PLENA COMPATIBILIDADE COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL	164
5.1 Função primária	164
5.1.1 A ambigüidade da expressão “normas gerais” e os seus possíveis destinatários	167
5.2 Breve notícia sobre a função secundária das normas gerais em matéria tributária	173
5.3 Retornando à função primária da norma geral: “harmonização” e “delimitação” como suas facetas possíveis	174
5.4 Da adequação da proposta hermenêutica apresentada diante dos princípios federativo e da autonomia dos entes.....	178
5.4.1 Sobre o suposto conflito entre a regra do artigo 146, III da Constituição Federal e os princípios federativo e da autonomia: considerações adicionais	192
CAPÍTULO VI – O CONTEÚDO DAS NORMAS GERAIS A QUE SE REFERE O ARTIGO 146, III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	197
6.1 As alíneas do artigo 146, III da Constituição Federal: rol exemplificativo	197
6.2 Exemplos de matérias típicas de normas gerais não expressamente veiculadas pelo artigo 146, III da Constituição.....	200
6.3 Definição de tributos e suas espécies, bem como dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no artigo 146, III, “a” da Constituição Federal	204
6.3.1 Sobre as normas gerais que definem taxas e contribuições de melhoria.....	209
6.3.2 Lei complementar, normas gerais e contribuições.....	214

6.3.2.1 A Lei Complementar n. 70/91 e a sua correlação com posterior legislações ordinárias.....	217
6.3.2.1.1 Menção ao contexto histórico em que foi editada a Lei Complementar n. 70/91	217
6.3.2.1.1.1 Revogação da isenção das sociedades prestadoras de serviços ..	221
6.3.2.1.1.2 Revogação da isenção das instituições financeiras	224
6.4 Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, III, “b” da CF).....	228
6.4.1 Alguns aspectos importantes da Lei Complementar n. 118/2005 relativos à prescrição	239
6.5 Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (art. 146, III, “c” da CF).....	246
6.6 Emenda Constitucional n. 42/2003 e Lei Complementar n. 123/2006 (art. 146, III, “d” da CF).....	250
6.7 Normas gerais em matéria tributária e resoluções do Senado	256

CAPÍTULO VII – LEI COMPLEMENTAR E CONFLITOS

DE COMPETÊNCIA.....	260
7.1 O artigo 146, I da Constituição Federal	260
7.2 Conflitos de competência resolvidos por norma geral.....	262
7.2.1 Exemplo da Lei Complementar n. 116/2003 como veiculadora de normas gerais que evitam conflitos entre Municípios	263
7.2.2 Conflitos entre Estados	267
7.2.3 Conflitos de competência entre Municípios e Estados	275
7.2.3.1 Serviços de transporte	275
7.2.3.2 Prestação de serviço acompanhada de fornecimento de mercadorias e as previsões das Leis Complementares ns. 116/2003 e 87/96	278
7.2.3.3 O caso dos <i>softwares</i>	282
7.2.4 Conflitos de competência entre Municípios e União.....	284

7.2.5 Exemplo de normas gerais do Código Tributário Nacional	
que previnem conflitos de competência: o caso do IPTU e do ITR	289
7.2.5.1 Normas gerais destinadas à União que previnem conflitos	
de competência.....	293
7.3 Conflitos de competência não podem ser resolvidos por	
lei complementar não instituidora de norma geral.....	295
7.4 Ainda sobre o relacionamento das normas gerais com os	
conflitos de competência.....	296
7.5 Da discussão doutrinária acerca da real possibilidade de existência	
de “conflitos de competência”	298

CAPÍTULO VIII – LEI COMPLEMENTAR E LIMITAÇÕES

CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR .. 304

8.1 Esclarecimentos iniciais: limitações em sentido amplo	
e em sentido estrito.....	304
8.2 Normas gerais de direito tributário e o seu papel diante	
das limitações formais e substanciais ao poder de tributar	306
8.3 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar	
em sentido estrito	310
8.3.1 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder	
de tributar através de norma geral: as imunidades condicionadas.....	312
8.3.2 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar	
através de lei complementar não veiculadora de norma geral	317
8.3.2.1 O caso do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal.....	318
8.3.2.2 Artigo 154, parágrafo 3º da Constituição Federal	323

CAPÍTULO IX – NORMAS GERAIS, SEGURANÇA JURÍDICA

E GARANTIAS FUNDAMENTAIS 327

9.1 Segurança jurídica.....	327
-----------------------------	-----

9.2 Segurança jurídica, sistema tributário, unidade e normas gerais	331
9.3 Normas gerais como elementos de implementação de certeza e igualdade.....	332
9.4 Normas gerais e coerência	337
9.5 Novamente sobre a segurança jurídica e as normas gerais em matéria tributária	340
9.6 Normas gerais e garantias fundamentais.....	344
 10 CONCLUSÕES.....	 349
 REFERÊNCIAS	 356

INTRODUÇÃO

A figura da lei complementar no direito constitucional brasileiro apareceu, em um estágio ainda diverso do atualmente concebido, com a Emenda Constitucional n. 4, de 2 de setembro de 1961, quando ainda vigorava a Constituição Federal de 1946. O artigo 22 dessa emenda prescrevia:

“Art. 22 - Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar de governo ora instituído, mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros.”

Tratava-se de “complementação” restrita à organização do sistema parlamentar de governo. Com base nesse dispositivo, nenhuma lei complementar foi editada; afinal, o parlamentarismo – instaurado por aquela emenda –, pouco durou no Brasil.¹

Com as características conhecidas nos dias de hoje², a lei complementar surgiu com o artigo 53 da Constituição de 1967, que dizia:

“Art. 53 - As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

¹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Coords.) *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 368.

² “Com a Constituição de 1967, foi adotada e mencionada especificamente a lei complementar, estabelecendo-se como características diferenciadoras (a) o somente poderem ser editadas no casos especialmente indicados no texto constitucional e (b) terem sua aprovação mediante *quorum* qualificado.” (MELLO, Marcos Bernardes de. A lei complementar sob a perspectiva da validade. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 60).

Esse é, aliás, o motivo pelo qual o Código Tributário Nacional foi votado como lei ordinária (Lei n. 5.172/66): na data de sua edição, ainda não existia a figura da lei complementar no direito brasileiro.

Entre o regime de 1967 e o de 1969 (EC n. 1), que praticamente repetiu³ a fórmula anterior, foram editadas quatro leis complementares, sendo uma delas de caráter tributário: a Lei Complementar n. 4, de 4 de dezembro de 1969, que instituiu isenção do imposto sobre circulação de mercadorias.

Entre 1969 e 1988⁴, cinquenta e quatro leis complementares foram postas no ordenamento jurídico brasileiro. Dessas, treze⁵ dizem respeito ao direito tributário.

Baseadas no ordenamento jurídico vigente, foram editadas sessenta e oito⁶ leis complementares, sendo vinte e duas em matéria tributária.⁷

³ “Art. 53 - As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

⁴ “Art. 69 - As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

⁵ Leis Complementares ns. 6/70, 7/70, 8/70, 13/72, 17/73, 22/74, 24/75, 26/75, 44/83, 48/84, 53/86, 56/87 e 57/87. Dentre elas, três veicularam normas gerais de direito tributário: 24/75 (“Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências”), 44/83 (“Altera o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências”) e 56/87 (“Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o artigo 8º do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências”).

⁶ Até a presente data, a última Lei Complementar de que se tem notícia é a n. 126, de 15 de janeiro de 2007.

⁷ Leis Complementares ns. 59/88, 61/89, 63/90, 65/91, 70/91, 77/93, 84/96, 85/96, 87/96, 92/97, 99/99, 100/99, 102/2000, 104/2001, 110/2001, 114/2002, 115/2002, 116/2003, 118/2005, 120/2005, 122/2006, 123/2006. As treze leis complementares grafadas em itálico veicularam normas gerais de direito tributário. Dentre as treze, apenas cinco não diziam respeito ao ICMS: Leis Complementares ns. 100/99 (alterou o Dec.-Lei n. 406/68 e a LC n. 56/87, para acrescentar serviço sujeito ao ISS); 104/2001 (alterou o Código Tributário Nacional); 116/2003 (dispôs sobre o ISS); 118/2005 (alterou o Código Tributário Nacional); e 123/2006 (regulamentou o artigo 146, III, “d” da CF).

Como é cediço, a lei complementar é o instrumento por excelência para a veiculação de normas gerais de direito tributário. Justamente por esse motivo, antes de cuidarmos delas, se faz necessária uma análise detida dessa figura legislativa, o que será feito em capítulo posterior.

Quanto às normas gerais, é interessante referir à rápida retrospectiva histórica feita por Fernando Osório sobre os motivos que levaram à adoção das normas gerais no direito tributário brasileiro. Menciona que na história do Brasil sempre foi comum a existência de um poder central forte: na época da Colônia, esse poder estava em Portugal; depois, com a independência e com o surgimento da Constituição de 1824, a centralização passou a ser interna, na figura do Imperador e do Poder Moderador⁸. Cita ainda que com a Constituição de 1891, fundou-se a forma de Estado Federado, nitidamente inspirada no modelo norte-americano, cujas ex-colônias eram verdadeiros Estados soberanos e independentes na sua formação, diferentemente do Brasil, onde existia o modelo das capitanias hereditárias.

Explica que por isso, no Brasil, o fenômeno da Federação ocorreu às avessas, pois inspirada em realidade totalmente diversa da existente aqui. Assim, para que a estruturação política brasileira pudesse se modelar realmente na Constituição americana, “o poder central teve que conceder autonomia aos Estados-membros, o que implicou, necessariamente, na concessão de autonomia financeira”, o que se deu através da “discriminação das rendas públicas”⁹, estabelecida a partir da competência tributária da União

⁸ OSÓRIO, Fernando. Por um novo Código Tributário Nacional. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 719.

⁹ Ibidem, p. 720.

e dos Estados¹⁰. A característica da centralização era ínsita a toda a estrutura política brasileira: existia o poder central, mas com concessão de prerrogativas aos demais entes.

E essa característica centralizadora se refletiu no surgimento das normas gerais de direito tributário.

Especificamente quanto a tais normas – objeto principal deste trabalho –, observa-se a existência de acirradas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que se reiteram há décadas. Trata-se de discussão da mais alta relevância, em diversos panoramas constitucionais até agora existentes no Brasil, e que começou antes mesmo de 1946¹¹, quando a Constituição então vigente determinou que caberia à União a edição de “normas gerais de direito financeiro”, em seu artigo 8º, XV, “b”.¹²

A Constituição de 1967 – com a redação dada pela Emenda Complementar n. 1, de 1969 –, também dispunha, no artigo 8º, XVII, “c”, que competia à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro. Já no

¹⁰ Os artigos 7º e 9º da Constituição Federal de 1891 dispunham, respectivamente, sobre a competência tributária da União e dos Estados. O artigo 68 previa a autonomia dos Municípios, mas sem lhe outorgar competência tributária.

¹¹ “A formulação das normas gerais de direito tributário no Brasil, antecedeu a vigência da Constituição de 1946. Com efeito são conhecidos os velhos decretos ns. 915, de 1.12.1938, e 1.061, de 20.1.1939, da União. O primeiro, sob o pretexto de definir o local das operações da circulação interestadual de mercadorias, para efeito de tributação pelo IVC, mediante uma ficção aplicável às hipóteses de transferência interestadual de mercadorias, conceituava como local de operação o local onde a mercadoria era produzida e transferida para estabelecimento do mesmo titular. Era já, sem dúvida, a formulação de uma norma de Direito Tributário, aplicável às relações interestaduais de circulação, em que a União procurava dirimir conflitos surgidos no exercício simultâneo da competência tributária estadual.” (BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 31, p. 252, set./out. 1974). Antes de 1946, portanto, não havia previsão constitucional expressa para a edição de normas gerais, mas os referidos decretos desempenhavam esses papéis, solucionando os problemas advindos do IVC.

¹² Segundo José Souto Maior Borges, em termos formais “no sistema da Constituição de 1946, tanto o Direito Tributário, quanto o Direito Financeiro tinham a mesma configuração, para efeito da edição de normas gerais por parte da União, regulando a matéria em que havia autorização para a formulação dessas normas” (Normas gerais de direito tributário, cit., p. 252).

artigo 18, parágrafo 1º, previa-se: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Aí a Constituição de 1967 modificou o contexto, pois as normas gerais de direito financeiro não mais englobavam as normas gerais de direito tributário. Aquelas passaram a ser dependentes de leis ordinárias, enquanto estas, de lei complementar.¹³

Importantíssimo é o registro histórico feito por Rubens Gomes de Sousa, quanto à colocação desse dispositivo na Constituição. Explica que a origem do dispositivo deve ser debitada ao então deputado Aliomar Baleeiro, que achou na expressão “normas gerais” a fórmula verbal adequada para vencer uma resistência política. Baleeiro tinha a intenção de atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário de forma ampla, sem as limitações necessariamente impostas pelo conceito de “normas gerais”. A única limitação seria a de se tratar de preceitos veiculados para os legisladores da União, dos Estados e dos Municípios¹⁴. Relata Gomes de Sousa:

“Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim nacional. Entretanto, ele encontrou resistência política, de se esperar e muito forte, em nome da autonomia dos Estados e da autonomia dos Municípios, em nome de temores, justificados ou não, de se abrir uma porta, pela qual se introduzisse o fantasma da centralização legislativa. Falou-se em nada menos do que na própria destruição do regime federativo, todos os exageros verbais, que o calor do debate político comporta e o próprio Aliomar encontrou uma solução de compromisso, que

¹³ CARDOSO, Auta Alves. *Normas gerais de direito tributário*. 1992. 141 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1992. p. 74.

¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 4.

foi a de delimitar-se essa competência, que ele queria ampla, pelas normas gerais, expressão que, perguntando por mim quanto ao sentido que ela lhe dava, no intuito de ter uma interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político, que lhe havia ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir na Constituição a idéia; a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço desse recebimento foi a expressão ‘normas gerais’, delimitativa, sem dúvida do âmbito de competência atribuída, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era puro compromisso político.”¹⁵

Dessa maneira, a partir do artigo 18, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1967, formaram-se basicamente duas correntes interpretativas, uma denominada “tricotômica”, e outra conhecida como “dicotômica”, mas que poderia ser melhor denominada como teoria “monotômica”. Em maiores detalhes, essas correntes serão abordadas ao longo desta dissertação, assim como observações quanto às nomenclaturas e suas bases estruturais.

Todavia, cumpre mencionar que a primeira delas se apegava a uma interpretação literal do dispositivo constitucional, enxergando as três finalidades expressamente mencionadas no prefalado artigo. A outra corrente – segundo ela mesma mais atenta às exigências do sistema como um todo e à necessidade de não agressão aos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios – conclui que aquela lei complementar (de normas gerais) teria por meta regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência.

Com o advento da Constituição de 1988, o preceito foi praticamente repetido, cuja transcrição não será feita neste momento, mas sim

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral, cit., p. 5.

posteriormente, por ocasião de sua análise. Importa agora apenas a informação de que a fórmula foi positivada novamente.

Feita esta breve referência ao tema central da dissertação, é importante que se mostre como ela se desenrolará.

O primeiro passo a ser dado é uma absolutamente necessária fixação de premissas metodológicas, filosóficas e sobre temas de teoria geral do direito. Serão abordados assuntos da mais alta relevância, como o papel da linguagem na filosofia moderna, a noção de “direito” adotada para os fins deste trabalho, a questão das fontes do direito positivo, os problemas advindos do vocábulo “sistema”, a delimitação da idéia de “norma jurídica” e de temas afins e, por fim, um tema crucial, que é o da incidência jurídica.

Em seguida, faz-se necessária uma aproximação com a figura legislativa da lei complementar, que é intimamente ligada ao tema das normas gerais de direito tributário. Sendo assim, julgou-se conveniente discorrer rapidamente sobre tópicos atinentes a essa espécie normativa, cuidando de apartá-la da lei ordinária federal, principalmente no que tange à diferença entre legislação nacional e legislação federal.

No terceiro capítulo, as atenções serão voltadas para o texto constitucional, analisando-se as hipóteses de cabimento da lei complementar na parte destinada ao sistema tributário nacional.

Em seguida serão descritas em que bases se assentaram as chamadas correntes dicotômica e tricotômica, observando-se suas peculiaridades e premissas fundamentais.

Como se demonstrará mais adiante, as duas teorias são absolutamente conflitantes em pontos importantíssimos, como a própria noção do que é uma

norma geral. Por essa razão, optou-se por elaborar um capítulo fundamental para este trabalho, que é justamente o de definir o que vem a ser a dita norma geral em matéria tributária, apresentando, assim, suas funções no direito brasileiro. Esse é o escopo básico do quinto capítulo.

O capítulo sexto já adentra na análise do artigo 146, III da Constituição, cujo enunciado prevê a competência da União para editar normas gerais. Lá serão analisadas todas as suas alíneas e algumas leis complementares que com elas se relacionam, além de passagens importantes do Código Tributário Nacional.

Ato contínuo, dois capítulos serão destinados, respectivamente, às correlações da figura da lei complementar com os conflitos de competência e com as limitações constitucionais ao poder de tributar, observando-se se tais leis, ao desempenharem essas funções, portam ou não normas gerais em matéria tributária.

Nesses capítulos, a pretensão principal será demonstrar algumas concepções peculiares do trabalho que, apesar de não laborar integralmente com as antes aludidas correntes, utiliza-se de ambas parcialmente, demonstrando, assim, suas importantes contribuições para a Ciência do Direito Tributário.

Optou-se por encerrar a presente dissertação com um capítulo dedicado à correlação entre a existência das normas gerais em matéria tributária e o princípio da segurança jurídica consagrado constitucionalmente, demonstrando os diversos pontos de contato entre esses assuntos.

Eis um relato sucinto daquilo que será abordado nesta pesquisa.

CAPÍTULO I – NOÇÕES PROPEDÊUTICAS

1.1 Conhecimento científico, linguagem, verdade e método

O conhecimento é o objeto do ramo da filosofia conhecido como epistemologia que, não por acaso, também é chamada de teoria do conhecimento.

Por muito tempo se sustentou que o conhecimento seria uma relação entre um sujeito e um objeto, *através* da linguagem, como o faziam os adeptos da filosofia da consciência. Uma proposição seria verdadeira quando correspondesse à realidade do objeto.¹⁶

Entretanto, a epistemologia avançou a ponto de afirmar que a linguagem – enquanto elemento constitutivo da realidade – não pode ser desprezada e deve, por isso, ocupar espaço proeminente no âmbito do conhecimento. Essa é uma consequência direta das concepções da corrente filosófica que ficou conhecida como *giro lingüístico*¹⁷, segundo a qual a experiência só é possível em razão da linguagem. Assim, a linguagem deixou de ser um meio entre ser cognoscente e realidade, convertendo-se em algo capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Já existe um *quantum* de conhecimento na percepção, mas ele se realiza mesmo, na

¹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 50, p. 98, maio/jun. 2003.

¹⁷ “Nesse contexto, é muito importante perceber que a ‘virada’ filosófica na direção da linguagem não significa, apenas, nem em primeiro lugar, a descoberta de um novo campo da realidade a ser trabalhado filosoficamente, mas, antes de tudo, uma virada da própria filosofia, que vem a significar uma mudança na maneira de entender a própria filosofia e na forma de seu procedimento.” (OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996. p. 12).

plenitude, no plano proposicional, e, portanto, com a intervenção da linguagem.¹⁸

Por essa concepção, o conhecimento, a realidade e a verdade são aspectos da língua, da mesma maneira como ciência e filosofia são pesquisas da língua, como observa Vilém Flusser¹⁹. Assim, o conhecimento não aparece como relação entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações, consoante reconhece Fabiana Del Padre Tomé.²⁰

Um parêntese se impõe, e diz respeito à questão da “verdade”. Deve-se registrar a existência de três teorias principais: a da verdade por correspondência, a da verdade por coerência e a da verdade por consenso. A primeira delas fala que a verdade é obtida quando um determinado enunciado tiver correspondência com o real, com o mundo fenomênico. A segunda diz que um enunciado é verdadeiro quando não contradisser com outro enunciado que faz parte do mesmo discurso: a verdade obtém-se da coerência entre as próprias proposições e, portanto, não se estabelece entre o enunciado e o mundo real. Já a teoria da verdade por consenso apregoa que a verdade se alcança quando há um consenso entre os membros de um determinado corpo social.

Da análise dessas três teorias principais, defende-se aqui que a da verdade por coerência é a que deve ser adotada. Como foi afirmado que a realidade é construída pela linguagem, não se poderia adotar postura diferente daquela que admite ser a verdade alcançada através da relação entre enunciados. Nesse sentido, é pertinente que se conclua que a própria verdade

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 12, p. 42, set. 1996.

¹⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004. p. 34.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 1.

é construída, e não descoberta. Assim, a verdade é alcançada quando os enunciados de um mesmo discurso não são contraditórios entre si: é por isso que Tárek Moysés Moussallem assevera categoricamente:

“A verdade é criada porque a linguagem é independente da realidade. Basta recordarmos que o significado não é mais a relação entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, entre as significações de suportes físicos, entre sentidos, entre linguagens. Explica-se uma palavra por outra palavra (...) *a realidade é constituída pela linguagem, que por sua vez cria a verdade, que somente por meio de outro enunciado é alterada.*”²¹ (grifamos).

Nesse diapasão, tem-se que a “verdade” para o direito é justamente aquilo que a linguagem constitui e não o que meramente se passou no plano físico-existencial²². Não importa que efetivamente Carlos haja assassinado José, se houve uma linguagem (prova testemunhal, por exemplo) comprovando que o crime foi cometido por Antônio. Por mais que haja dissonância com o que se passou fisicamente, para o direito a verdade vai ser que o homicídio foi praticado por Antônio, e não por Carlos. Igualmente, para o direito, uma pessoa de vinte anos que não foi registrada no cartório civil simplesmente não existe: a verdade é que ela sequer nasceu.²³

Todavia, a verdade pode ser alterada por outro enunciado lingüístico, que constitua realidade diversa. É justamente por isso que se afirma que há total irrelevância na tradicional classificação entre verdade material e verdade formal, uma vez que, dentro do direito, toda verdade irá se reduzir à formal, pois se trata de verdade dentro de um determinado sistema de linguagem.

²¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 38.

²² GAMA, Tácio Lacerda. *Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*, cit., p. 100 ss.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 13

Nota-se, assim, que a teoria do conhecimento sofreu uma modificação radical, em função justamente do papel decisivo que passou a ser dado à linguagem, que, conforme se aludiu anteriormente, é tida como sendo efetivamente *criadora da realidade*: o mundo sensível é *constituído* pela linguagem porque ela se encontra inevitavelmente atrelada ao conhecimento²⁴. É ocioso se pretender falar de realidade em si, porque a investigação da língua corresponde à investigação da realidade, e as regras da língua devem ser aceitas como a estrutura da realidade.²⁵

Diz-se isso porque, segundo essa visão, só se pode conhecer os objetos do mundo a partir de juízos e interpretações acerca deles²⁶. Nada é o que é *para o humano* simplesmente por sua existência física, mas porque a linguagem o constitui *para ele*, fazendo com que se possa *conhecê-lo*²⁷. Por tais razões Lourival Vilanova afirma, enfático, que “mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso”.²⁸

²⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Fontes do direito tributário*, cit., p. 30.

²⁵ FLUSSER, Vilém, *Língua e realidade*, cit., p. 82.

²⁶ “Tomados o conhecimento e seu objeto como construções intelectuais, sua existência dá-se pela linguagem: metalinguagem o primeiro; linguagem-objeto o segundo. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados lingüísticos. Quaisquer porções do nosso meio-envolvente que não sejam formadas especificamente pela linguagem permanecerão no campo das meras sensações, e, se não forem objetivadas no âmbito das interações sociais, acabarão por dissolver-se no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o conhecimento, na sua forma plena.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A prova no direito tributário*, cit., p. 3).

²⁷ “Conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento, neste caso, se manifesta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB), cit., p. 42).

²⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 38.

Observa Manfredo Araújo de Oliveira que não existe mundo totalmente independente da linguagem, ou seja, “não existe mundo que não seja exprimível em linguagem. A linguagem é o espaço de expressividade do mundo, a instância de articulação de sua inteligibilidade”²⁹. Paulo de Barros Carvalho é do mesmo parecer: “Ainda que o asserto não chegue às raias do absoluto, podemos tomar como pressuposto que a realidade, e dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos).”³⁰

Não é por outra razão que se diz que o objeto do conhecimento são as *proposições acerca dos objetos*³¹, e não os objetos em si, fisicamente considerados. Nesse passo é que se fala em valores de verdade dos enunciados lingüísticos formulados acerca dos objetos: esses enunciados é que são verdadeiros ou falsos; é sobre eles que é cabível, portanto, falar em *verdade*, e não sobre os objetos mesmos.

Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni, ao cuidarem da questão do conhecimento, alertam que existem diversos tipos de “saber”, que poderiam, a princípio, ser divididos em: (i) um saber como “conhecimento direto”; (ii) um saber como “habilidade”; e (iii) o “saber proposicional”. No primeiro caso, se supõe haver um conhecimento direto entre o sujeito cognoscente e o objeto do conhecimento, o que faz com que aquele se torne capaz de emitir algumas proposições verdadeiras acerca deste (por exemplo, quando o sujeito conhece a noiva de seu irmão). No saber

²⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de, *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, cit., p. 13.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 11.

³¹ “Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva; d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas).” (VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 37).

como habilidade, os autores pretendem demonstrar que alguém possui determinada habilidade, como a de jogar xadrez³². Já o “saber proposicional” consiste no conhecimento de proposições, como por exemplo a referente ao teorema de Pitágoras. São suas as seguintes palavras:

*“‘Saber’, en este sentido, consiste en saber que ciertas proposiciones son verdaderas o que son falsas, lo que equivale a la verdad de sus negaciones. Sabemos, por ejemplo, que el sol sale por el este, que el calor dilata los metales (...) Se trata, entonces, de un saber que, a través de proposiciones descriptivas, se refiere a los hechos (estado de cosas), y permite distinguir las descripciones verdaderas de las falsas. **Este es el tipo de saber del que están compuestas las ciencias** (...).”³³ (grifamos).*

Adiante, os autores argentinos esclarecem que o conhecimento científico pode ser diferenciado do conhecimento não-científico, em razão de aquele sempre ser *geral, social e legal*. Geral, no sentido de que as proposições a serem emitidas devem ter amplo alcance, não se restringindo a um caso particular (*“(...) las ciencias compran hechos por mayor, no al menudo. Ellas se nutren de conocimientos generales”*).³⁴

O conhecimento científico também deve ser “social”, ou seja, ele é alcançado pelo homem e deve, por isso, ser comunicável, apto a ser contido em proposições descritivas: isso serviria, segundo os eles, para diferenciar o conhecimento científico de conhecimentos ditos “esotéricos”, como o *yoga* e o *zen*, que contêm verdades incomunicáveis linguisticamente³⁵. E isso

³² GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004. p. 80 ss.

³³ Ibidem, p. 83.

³⁴ Ibidem, p. 139.

³⁵ Para exemplificar, cabe trazer à colação um exemplo utilizado pelos autores: *“Imaginemos a un hombre de ciencia que se presenta en un congreso de su especialidad y, luego de anunciar una nova teoría, dice: ‘yo he llegado a saber esto por medios irrepetibles, de modo que ninguno de ustedes podrá comprobarlo por sí; pero les pido que crean en mi palabra’. Por mucho que sea su prestigio, los colegas asistentes al congreso pensarán que nuestro amigo empieza a chocar: no es que la palabra de un científico carezca de valor, pelo la ciencia no se sustenta en la fe ni es víctima complaciente de la falacia de autoridad.”* (GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V., *Introducción al conocimiento científico*, cit., p. 140).

comprometeria a necessária *verificabilidad* do conhecimento científico, que precisa ser comprovável socialmente, através da experiência.³⁶

Por fim, diz-se que o conhecimento científico é “legal”, o que significa que seus enunciados muitas vezes formulam “leis” (lei da gravitação universal ou lei da não contradição, por exemplo), que se configuram como os mais centrais e importantes enunciados científicos: “*El conocimiento científico en general tiende a la enunciación, a la verificación y a la refutación de leyes, y por eso puede caracterizarse como conocimiento legal.*”³⁷

Diante dessas ponderações, resta evidente que o conhecimento científico não pode ser confundido com o conhecimento vulgar, ordinário. Esse último é o saber da pessoa comum, do leigo, que não se preocupa com maiores rigores terminológicos na tessitura de seu discurso. Isso não compagina com o conhecimento científico que, à evidência, demanda a utilização de uma linguagem precisa e rigorosa, a fim de que falácias lingüísticas como ambigüidade e vagueza sejam, senão totalmente afastadas, pelo menos evitadas.

É de se registrar que o discurso científico contém regras próprias, não podendo ser construído sem um método, que, segundo Tárek Moysés Moussallem, “é o caminho a ser percorrido pelo cientista para a justificação de suas asserções, ou seja, são os instrumentos utilizados pelo cientista para se

³⁶ “Tem-se como certo, nos dias de hoje, que o conhecimento científico do fenômeno social, seja ele qual for, advém da experiência, aparecendo sempre como uma síntese necessariamente *a posteriori*. Ele, o fato social, na sua congênita e inesgotável plurilateralidade de aspectos, reivindica, enquanto objeto, uma seqüência de incisões que lhe modelem o formato para a adequada apreensão do espírito humano.” (CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. Inédito).

³⁷ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V., *Introducción al conocimiento científico*, cit., p. 143.

aproximar (*approach*) do objeto. O método expõe as regras do jogo da linguagem científica”.³⁸

O autor capixaba também chama atenção para a necessidade de haver um *corte metodológico*, a fim de que se adentre no conhecimento científico, corte esse que seria uma forma de delimitar o objeto ao qual o cientista pretende se debruçar e que é uma medida arbitrária do sujeito cognoscente³⁹. Ou, como dizem Guibourg, Ghigliani e Guarinoni:

“No existen, pues, sectores fijos de la realidad a los que deba corresponder una ciencia determinada: es la ciencia la que recorta el sector de la realidad que se siente capacitada para investigar y explicar. Esto es, al menos en parte, lo que quiere significar cuando se afirma que la ciencia constituye su propio objeto.”⁴⁰

Portanto, para se poder falar em ciência, há de se observar certas regras⁴¹ e procedimentos (método e corte metodológico, por exemplo), sem os quais não se pode qualificar o discurso como sendo científico. Dessa forma, pode-se dizer que a ciência é uma verdadeira *atividade metódica*. Esse método é a forma como uma ciência pode chegar a certas conclusões, a partir

³⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Fontes do direito tributário*, cit., p. 32. E também: “(...) por ‘metodologia’ há de entenderse, em términos generales, el estudio de las pautas y de los procedimientos usados por los juristas para la justificación de sus aserciones.” (ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 5. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 2006. p. 25).

³⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Fontes do direito tributário*, cit., p. 32 e ss.

⁴⁰ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V., *Introducción al conocimiento científico*, cit., p. 145.

⁴¹ Alda Judith Alves-Mazzotti e Fernando Gewandsznajder ensinam que *método* “pode ser definido como uma série de regras para tentar resolver um problema. No caso do método científico, estas regras são bem gerais. Não são infalíveis e não suprem o apelo à imaginação e à intuição do cientista. Assim, mesmo que não haja um método para conceber idéias novas, descobrir problemas ou imaginar hipóteses (estas atividades dependem da criatividade do cientista), muitos filósofos concordam que há um método para testar criticamente e selecionar as melhores hipóteses e teorias e é neste sentido que podemos dizer que há um método científico”. (*O método nas ciências naturais e sociais*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999. p. 3).

de determinadas premissas: o método pode ser entendido, portanto, como o procedimento para a obtenção de conhecimentos científicos.⁴²

A existência do método é uma das formas de se apartar a linguagem ordinária da linguagem científica, afinal, consoante afirmado, o método funciona justamente como um conjunto de regras que deve guiar o labor daquele que pretende fazer ciência. Registre-se, por oportuno, que as diversas ciências são dotadas de métodos diferentes, motivo pelo qual uma certa proposição científica só pode ser refutada por outra proposição que siga método idêntico. A cada ciência corresponde um método.⁴³

Fácil perceber, assim, que a existência do método é de fundamental importância para a ciência, uma vez que se trata do conjunto de regras que devem ser obedecidas para que o discurso científico seja adequado. O método é, por isso, condição necessária para que o discurso seja qualificado como científico.

No âmbito da Ciência do Direito, a função do método é a mesma que em outras ciências. Atente-se que o método pode não ser o mesmo, mas a sua *função* sim: em toda e qualquer ciência, o método se volta a orientar o trabalho do cientista, ao lhe prescrever certas regras (metodológicas) que devem ser obedecidas, para que o conhecimento por ele apreendido possa ser tido como científico.

⁴² GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V., *Introducción al conocimiento científico*, cit., p. 147.

⁴³ Tárek Moysés Moussallem exemplifica: “A teoria científica de Copérnico não pode ser refutada de acordo com juízos exteriores às regras de seu jogo, isto é, o enunciado copernicano há necessariamente de ser rebatido dentro do jogo científico por ele proposto, qual seja, o método por ele adotado.” (*Fontes do direito tributário*, cit., p. 32).

Entendemos que o método a ser utilizado pela Ciência do Direito é aquele pelo qual o sujeito cognoscente (intérprete) deve se debruçar sobre seu objeto (o direito positivo) e, alheio a quaisquer manifestações ou influências externas, passar a emitir enunciados de caráter descritivo acerca dele. Por esse *método*, estritamente dogmático⁴⁴, observa-se que o exegeta deve olhar para o direito positivo e, a partir das prescrições nele contidas, descrevê-lo como conjunto de enunciados que pretendem interferir na conduta humana, notadamente nas suas relações de inter-subjetividade.

É uma forma de trabalho, mas que, todavia, não é a única existente, uma vez que há métodos que pretendem ver o direito interpretado em consonância com outros critérios. Diz Lourival Vilanova:

“O direito é uma realidade complexa e, por isso, objeto de diversos pontos de vista cognoscitivos. Podemos submetê-lo a um tratamento histórico ou sistemático, científico-filosófico ou científico-positivo, daí resultando a história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia jurídica em seus vários aspectos. Em cada um destes pontos de vista considera-se o direito sob um ângulo particular e irreduzível. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas. Se fosse um objeto ideal, portanto, alheio à determinação do tempo e do espaço, não comportaria tantas ciências.”⁴⁵

É por isso que se fala, por exemplo, em interpretação “econômica”, “moral” ou “sociológica”, o que contraria os fundamentos da teoria pura do

⁴⁴ Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a dogmática “(...) explica que os juristas, em termos de um estudo estrito do direito, procurem sempre compreendê-lo e torná-lo aplicável dentro dos marcos da ordem vigente. Essa ordem que lhes aparece como um dado, que eles aceitam e não negam, é o ponto de partida inelutável de qualquer investigação. Ela constitui uma espécie de limitação, dentro da qual eles podem explorar as diferentes combinações para a determinação operacional de comportamentos juridicamente possíveis” (*Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 48).

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. v. 1, p. 32.

direito⁴⁶. O direito comporta quaisquer dessas formas zetéticas⁴⁷ de análise. Entretanto, nenhuma delas é uma aproximação estritamente normativa, que comece e termine dentro do direito, sem incursões extra-sistemáticas. Essa opção metodológica de cunho normativo ficará mais clara durante o desenvolver desta dissertação.

Assim, vê-se que a função do método no estudo do direito é a de eleger regras e caminhos pelos quais o cientista do direito deve guiar seu trabalho de descrever o fenômeno normativo.

1.2 Direito positivo e suas fontes: duas acepções possíveis

A expressão “fontes do direito” diz respeito às origens do direito, não no sentido histórico do termo, mas significando a sua origem *constitutiva*. Trata-se de estudar e analisar “o que” – e em que circunstâncias – é capaz de *criar*⁴⁸ o direito. De onde provêm, juridicamente, as normas do direito? Não se deve, nesta oportunidade, empreender uma análise aprofundada e extensa do assunto, mas apenas trazer algumas reflexões pertinentes.

⁴⁶ Ver: Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁴⁷ Dizem Tércio Sampaio Ferraz Júnior e Juliano Souza de Albuquerque Maranhão: “Questões zetéticas têm uma função especulativa explícita e são infinitas (uma questão sempre abre espaço para uma questão sobre a própria questão e assim por diante). Nesses termos, o problema do que é a justiça é, tipicamente, uma questão zetética que constitui o cerne da reflexão jusfilosófica desde suas origens. Questões dogmáticas têm uma função diretiva explícita e são finitas (possibilitar uma decisão mediante pontos de partida que não são questionáveis, ainda que interpretáveis).” (*Função pragmática da justiça na hermenêutica jurídica: lógica do ou no direito?* Texto fornecido no curso “Hermenêutica Jurídica”, ministrado no Programa de Estudos Pós-Graduados da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2007. p. 2.

⁴⁸ “O processo de criação normativa é único porque é regido por um núcleo normativo originário, ou seja, um conjunto de normas que instituem os órgãos básicos e os procedimentos de produção normativa no interior do sistema.” (MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. p. 116).

Imperioso salientar, neste momento do estudo, que se falará do direito em duas acepções, como se observará adiante. Impõe-se ressaltar um detalhe, antes de adentrar nessa análise: o direito positivo é um só, mas sua composição é feita por duas camadas distintas, apesar de umbilicalmente relacionadas.⁴⁹

1.2.1 Acepção ampla

Neste contexto, deve-se entender a expressão “direito”, inicialmente, como sendo o conjunto ordenado de comandos emitidos pelas autoridades legislativas competentes⁵⁰, conjunto que deve necessariamente ser sistematizado, pois não veicula um simples “amontoado” de prescrições desconexas. Dessa maneira, o direito pode ser visto como uma reunião de

⁴⁹ “O direito, como fenômenos multilateral que é, compõe-se, de um lado, de proposições prescritivas abstratas que se projetam sobre fatos e vínculos futuros e, de outro, de proposições concretas que constroem fatos do mundo físico, fato de conduta inter-humana (relativos às hipóteses normativas) que instalam relações jurídicas. Esse prisma estático, que analisa o direito positivo como conjunto de normas válidas, permite entrever aquele dinâmico, em que se flagra a relevância dos fatos jurídicos na gênese e fundamentação de normas jurídicas” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 49).

⁵⁰ Aqui, *ainda* não são compreendidas as que emanam normas individuais e concretas, como o juiz ao sentenciar. Ressalte-se que, quando falamos em *comandos*, o fazemos no sentido de Herbert L. A. Hart, para quem “comandar é caracteristicamente exercer autoridade sobre homens, não o poder de lhes infligir um mal, e, embora possa estar ligado com ameaças de um mal, um comando é primariamente um apelo não ao medo, mas ao respeito pela autoridade” (*O conceito de direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 25). É imperioso que se registre, com Hans Kelsen, que com o termo *norma* “se designa um mandamento, uma prescrição, uma ordem. Mandamento não é, todavia, a única função de uma norma. Também conferir poderes, permitir, derogar são funções de normas” (*Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986. p. 1). Páginas adiante, Kelsen faz a ressalva de que nem toda ordem é uma norma: “Se um assaltante me ordena entregar-lhe meu dinheiro, então o sentido de seu ato de vontade é realmente que *devo* entregar meu dinheiro; mas sua ordem não se interpreta como ‘mandamento’, ‘prescrição’, ou ‘norma’. Como norma vale só o sentido de um ato de comando qualificado de certo modo, a saber: de um ato de comando *autorizado* pela norma de um ordenamento moral ou jurídico positivo.” (Ibidem, p. 35).

enunciados prescritivos⁵¹ válidos⁵², ou seja, de normas jurídicas em sentido amplo.

Quando se fala em normas jurídicas em sentido amplo, quer-se referir àquelas que ainda não foram estruturadas em um juízo hipotético-condicional, ao passo que as normas em sentido estrito são as que assim se estruturam. O legislador, em sua atividade típica, apenas redige enunciados prescritivos (as normas em sentido amplo). Por mais nítida que esteja em determinada passagem legislada uma estrutura hipotético-condicional, ela só pode ser identificada e aplicada por pessoa diversa da do legislador.

Esse ainda é o direito como texto, cuja noção remete àquela primeira acepção mencionada, e que será chamada de “direito em sentido amplo”, que, portanto, é o que foi *redigido* e *enunciado* pelas autoridades legislativas competentes, e que pode ser compreendido como uma técnica de controle social, pois pretende regular as relações inter-pessoais dos componentes de uma determinada sociedade. Nesse momento, trata-se ainda de mera pretensão, pois o direito só é capaz de efetivamente regular as condutas em um momento posterior, com a sua subsequente e indispensável *aplicação*, tema esse que ainda será objeto de investigação.

Essa concepção se esgota no simples texto que foi produzido por intermédio da atividade de enunciação dos órgãos autorizados a tanto pelo

⁵¹ Vale o registro que Hans Kelsen repele a utilização da expressão “enunciado” para designar realidades normativas: “A norma não é nenhum enunciado e – como ainda mostraremos com mais pormenores – precisa ser claramente diferenciado de um enunciado, nomeadamente também de enunciado *sobre* uma norma. Pois o enunciado é o sentido de um ato de pensamento, e a norma, como foi observado, é o sentido de um ato de vontade intencionalmente dirigido a uma certa conduta humana” (*Teoria geral das normas*, cit., p. 34). Nesse particular, não acompanhamos o entendimento do mestre de Viena, e, por isso, utilizaremos a expressão “enunciado prescritivo” ao longo do trabalho, como sinônimo de norma jurídica em sentido amplo.

⁵² O tema da validade será delimitado mais adiante.

próprio direito. De se ver, assim, que o que é apto a produzi-lo é a vontade humana, através dos procedimentos previstos que regulam essa atividade enunciativa. Antes de um “dever-ser”, há sempre um “querer”⁵³, ou, nas palavras de Gregorio Robles, “*toda norma juridica es el resultado de una decisión (...) las normas que componen un ordenamiento jurídico son el resultado de un conjunto de decisiones*”.⁵⁴

Em síntese, o direito em sentido amplo não é exatamente sinônimo de “direito positivo”. É, sim, uma parte dele, pois ele não se resume a normas gerais e abstratas, ou seja, não é apenas o resultado dos processos enunciativos empreendidos pelo legislador.

A maior parte das especulações produzidas nesta dissertação tomará espaço nesse âmbito do direito, uma vez que dirão respeito, no mais das vezes, aos enunciados (proposições prescritivas) estabelecidos constitucionalmente, e àqueles feitos na seara da lei complementar. Ou seja, se estará a analisar os enunciados prescritivos emitidos naqueles dois âmbitos, e a partir deles, formular-se-ão normas jurídicas, juízos hipotético-condicionais, mas na condição de intérprete “não-autêntico” do direito que todo cientista é.⁵⁵

⁵³ “O dever-ser – a norma – é o sentido de um querer, de um ato de vontade, e – se a norma constitui uma prescrição, um mandamento – é o sentido de um ato dirigido à conduta de outrem, de um ato, cujo sentido é que um outro (ou outros) deve (ou devem) conduzir-se de determinado modo (...). O ato de vontade, cujo sentido é a norma, constitui o ato do qual se diz figurativamente: que a norma através dele se torna ‘fabricada’; quer dizer, ao ato com que a norma é posta, o ato de fixação da norma.” (KELSEN, Hans, *Teoria geral das normas*, cit., p. 3).

⁵⁴ ROBLES MORCHON, Gregorio. *Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998. v. 1, p. 81.

⁵⁵ Ver: KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 387 e ss.; e item 1.4 *infra*.

1.2.2 Acepção estrita

Não há normas – no sentido de significações estruturadas em juízos hipotético-condicionais – *dentro* do direito em sentido amplo, mas somente *a partir dele*⁵⁶. Falar em direito como conjunto de normas *em sentido estrito* é falar em algo que não está simplesmente posto através da autoridade legislativa, mas que foi *elaborado, construído* pelo homem em um momento posterior à criação do texto, que também se deu através do homem. Assim, o direito carece do *fator humano* não só no momento de sua criação, mas também para que seja operativo e efetivo, ou seja, para que, partindo dele, as verdadeiras normas jurídicas surjam⁵⁷. Como já disse Paulo de Barros Carvalho: “O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador.”⁵⁸

O direito em sentido amplo não cria normas em sentido estrito, mas simplesmente emite proposições prescritivas (normas em sentido amplo). A partir de tais prescrições, as normas jurídicas em sentido estrito são construídas pelo intérprete ou pelo aplicador do direito. São de Gabriel Ivo as percucientes observações:

⁵⁶ “Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., 17).

⁵⁷ Daí dizermos que, sem o fator humano, não há direito nem em sentido amplo, nem em sentido estrito. E isso foi o que já percebeu Gabriel Ivo: “As normas jurídicas não estão aí independentemente do homem. O homem as constrói. E constrói em dois momentos. Quando faz ingressar por meio dos instrumentos introdutórios os enunciados prescritivos e depois quando, a partir dos enunciados, postos pelo legislador, constrói a sua significação, a norma jurídica.” (A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 79, p. 188, 2001).

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. (Inédito).

“Norma jurídica não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normas jurídicas, e sim meros enunciados lingüísticos esparramados pelo papel. Enunciados postados em silêncio. Em estado de dicionário. Aguardando que alguém lhes dê sentido.”⁵⁹

Essas reflexões parecem gerar um paradoxo. Como afirmar que o direito não cria ou não veicula normas? Isso parece romper com uma tradição antiqüíssima acerca da noção do que é o direito, pois ele sempre foi tido – e, aqui, sem maiores detalhes conceituais – como um conjunto de normas. Mas talvez esse impasse se resolva se considerarmos que se pode falar em “direito” em dois graus. Da mesma forma que Paulo de Barros Carvalho, perspicazmente, considera a existência de normas jurídicas *lato sensu* (enunciados prescritivos) e de normas jurídicas *stricto sensu*, pode-se considerar a existência de dois graus do direito. Um posto pelo legislador, veiculador de enunciados prescritivos (normas jurídicas *lato sensu*), e outro *inicialmente* não escrito, mas *pensado* – que parte daquele direito posto – onde as verdadeiras normas jurídicas *stricto sensu* são elaboradas, ou seja, na mente dos aplicadores, ao entrarem em contato com o texto.

Menciona-se direito não escrito e pensado até o momento em que o direito posto pelo legislador é *aplicado* (leia-se: quando os seus enunciados são convertidos em normas jurídicas em sentido estrito), através das normas individuais e concretas. Aqui, o aplicador parte do direito posto, constrói em sua mente as normas jurídicas e *reescreve* o direito, pois faz com que os enunciados prescritivos ganhem sentido e estrutura hipotético-condicional ao elaborar as normas jurídicas *stricto sensu* e aplicá-las ao caso concreto. Em suma, eis a reescritura do direito: o aplicador parte do texto positivado, cria a norma em sua mente e, por ser autoridade competente para tanto, introduz no

⁵⁹ IVO, Gabriel, A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem, cit., p. 191.

sistema a norma por ele elaborada, atinente ao caso concreto. Aquilo que até então era uma norma meramente *pensada* (e que anteriormente era apenas um enunciado prescritivo), passa a ser positivada.

Esse é o direito em sentido estrito: o percurso que vai do pensamento da norma pelo aplicador até a sua inserção no mundo do direito positivo. O direito em sentido estrito faz parte, portanto, do direito positivo, a partir do momento em que a norma jurídica em sentido estrito é inserida no sistema.

1.2.3 Reflexões sobre as fontes dos “direitos”

Em razão dessas considerações, é de se perceber a ambigüidade que se depara com o vocábulo “direito” e, conseqüentemente, com a expressão “fontes do direito”. Se se pode falar em direito em duas acepções distintas – apesar de complementares –, igualmente há de se lidar com duas espécies de fontes.

De um lado, tem-se o direito em sentido amplo, o texto prescritivo, produto do labor legislativo, “cru”. De outro, há o direito em um sentido restrito, que é o direito dos intérpretes, mas que deve ensejar uma reescritura e uma “pós-positivação”. Lá, fala-se das fontes do direito positivo no sentido de origem do texto. Aqui, por sua vez, está-se diante das fontes das normas jurídicas em sentido estrito, entidades capazes de regular a conduta humana que, como já está claro, não se confundem com as fontes do *texto jurídico*.

Nesse contexto, a fonte do direito em sentido amplo é a atividade de enunciação praticada pela autoridade a quem foi dada competência para produzir tais textos. A fonte do direito positivo como texto é, assim, o

*processo lingüístico*⁶⁰ empreendido pelo legislador – que deve respeitar determinadas regras –, e que tem por fim o *produto lingüístico* que é o texto. Assim, a fonte do direito em sentido amplo é o *procedimento normativo*, o qual vai gerar um produto, um texto: o *documento normativo*⁶¹. Esse texto deverá ser “portado” por aquilo que se denomina “veículo introdutor” de normas (em sentido amplo), que será sempre norma geral e concreta. Dessa maneira, a fonte é o processo (atividade de enunciação), enquanto o produto é o texto, que se consubstancia em enunciados prescritivos.

É o que Paulo de Barros Carvalho pretende dizer, quando assevera que as fontes do direito são “os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas”⁶². Duas observações: a) quando se menciona que fonte seria a atividade de enunciação praticada pela autoridade – antes da citação do aludido autor –, isso pressupõe que fonte *é também a própria autoridade*, como atentado por ele; b) quando se fala em fontes como entidades produtoras de normas, faz-se necessário encará-las como normas *lato sensu* – ao menos aqui, no âmbito do direito em sentido amplo⁶³ – que são os enunciados prescritivos.

⁶⁰ “O fato produtor de normas é o fato-enunciação, ou seja, a atividade exercida pelo agente competente. Falamos em fato-enunciação porque a atividade de produção normativa é sempre realizada por atos de fala (...). Não nos parece haver fato jurídico produtor de norma, mas tão-só fato procedimental (enunciação) sem o qualificativo ‘jurídico’ (...). Apesar de parecer paradoxal, o conhecimento do fato produtor (fonte do direito) de enunciados prescritivos (produto) só se torna tangível após a publicação deste último.” (MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. p. 150-151).

⁶¹ Ver: MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. p. 128.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 47.

⁶³ Se bem que, quando estivermos nos referindo ao direito em sentido estrito, as suas fontes também poderão ser consideradas as entidades produtoras de normas, mas de normas em sentido estrito, o que só acontecer com a atividade de interpretação.

E, adiante, o mesmo professor arremata, considerando que o estudo das fontes do direito está voltado principalmente para a análise dos fatos enquanto enunciação, “que fazem nascer regras jurídicas introdutoras, advertindo desde logo que tais eventos só assumem essa condição por estarem previstos em outras normas jurídicas”.⁶⁴

Há de se falar, ademais, na fonte do direito em sentido estrito. Como se disse, ele é composto pelas normas jurídicas, que são, em princípio, concepções metafísicas, pois se tratam de significações, de juízos que o intérprete tem ou realiza ao se deparar com os textos do direito em sentido amplo. Sendo assim, não há outra conclusão a se chegar senão a de considerar a *interpretação* – enquanto atividade de reformulação dos documentos normativos – como fonte do direito *em sentido estrito*.

Se norma jurídica (em sentido estrito) não é texto, mas significação, e se significação é algo que só se alcança através da meditação, a conclusão é inescapável: a fonte do direito *stricto sensu* há de ser o próprio *labor interpretativo*. É o que se depreende da lição de Raimundo Bezerra Falcão: “(...) se se deseja dar vida vivente ao Direito, não se fale em Direito. Fale-se em interpretação dele. Esta é que se aplica à existência efetiva das relações convivenciais.”⁶⁵

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 50.

⁶⁵ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 147.

Caberia a indagação: então o direito não é linguagem? Sim, o direito é linguagem⁶⁶, pois precisa nela se manifestar⁶⁷. E continua sendo, mesmo face à afirmativa anterior; mas somente o direito positivo, o escrito, pode ser considerado como linguagem. Por mais que as significações estejam na mente do intérprete, para que essas normas jurídicas tenham efetividade, ou seja, para que firam a conduta humana, a redução a termo daquilo que o exegeta significou é necessária. A norma criada por ele há de ser aplicada. E essa aplicação, claramente, carece de linguagem jurídica adequada, carece de norma individual e concreta. E aqui entra em cena a reescritura ou “pós-positivação”. De nada adianta o intérprete criar suas próprias normas, se elas não saem de sua mente para o papel, através da linguagem competente⁶⁸. Não por outra razão, Gregório Robles afirma que “todo ordenamento jurídico é um texto verbalizado ou verbalizável, no sentido de que já está escrito ou é passível de tradução em termos escritos”.⁶⁹

⁶⁶ “Dou por assente que o estudo do direito positivo, como estrato de linguagem, não implica uma tomada de posição redutora do fenômeno jurídico, mas que supõe admitir que o conjunto de símbolos empregados para a comunicação entre os seres humanos, no contexto social, adquira uma das formas particulares de interação simbólica, compatível com a função reguladora do direito, na alteridade substancial que lhe é imanente. Esse modo específico é o da linguagem prescritiva.” (CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 12, n. 45, p. 32, jul./set. 1988).

⁶⁷ “*Donde hay sociedad, hay Derecho. Muy cierto. Pero también donde hay sociedad hay lenguaje (...). En efecto, no es posible expresar el Derecho sino mediante el lenguaje. El lenguaje es la forma en que el Derecho primariamente se manifiesta. La manera en que el Derecho existe en sociedades, sobre todo, como un conjunto de expresiones o proposiciones de lenguaje cuya misión es regular o dirigir las acciones humanas.*” (ROBLES MORCHON, Gregorio, *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*, cit., v. 1, p. 65-66).

⁶⁸ “Nesta visão, o direito vai aparecer como grande fato comunicacional, sendo a criação normativa confiada aos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema. O sujeito produzirá regras apenas à medida que participe, efetivamente, daquele processo, integrando o fato concreto da comunicação jurídica. Sempre que não estiver inserido nesse processo, permanecendo de fora, não atuando, mas simplesmente estudando, descrevendo, conhecendo o direito positivo, formulará, se muito, propostas de normas, hipóteses sobre composição de estruturas normativas. A construção dessas unidades normativas irreduzíveis de significação do deôntico-jurídico pressupõe a inserção de enunciados prescritivos na ordenação total, revestindo todos os caracteres formais exigidos pelo sistema, e isso é tarefa privativa dos órgãos, pessoas físicas ou jurídicas, para tanto habilitadas.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 23-24).

⁶⁹ ROBLES MORCHON, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005. p. 28.

E, assim, verifica-se que a fonte do direito em sentido estrito não se resume à atividade interpretativa, que é condição necessária para o nascimento das normas em sentido estrito. Mas não é condição suficiente. Além da própria interpretação, é indispensável que haja, aqui também, um processo de enunciação⁷⁰, para que a norma em sentido estrito seja criada.

A situação é diversa quando se compara à produção das normas em sentido amplo. Lá não há necessidade de interpretação, é pura atividade criativa. Aqui não. Como se parte de um produto previamente posto, há necessidade de interpretá-lo e, posteriormente, enunciar essa interpretação. Depois desse processo, aí sim, a norma jurídica em sentido estrito é capaz de alterar efetivamente as condutas humanas, porque foi, finalmente, posta em linguagem jurídica.

Quanto às fontes formais, há de se esclarecer que correspondem aos chamados veículos introdutores de normas e que, por isso, não devem ser consideradas “fontes do direito”, mas sim produto delas, ou seja, *direito em si*. Já se disse que a fonte do direito (em sentido amplo) é a atividade de enunciação. E é fácil perceber que leis, atos administrativos ou sentenças (todos veículos introdutores) não se consubstanciam em atividades de enunciação: eles não são *processos*, mas *produtos* e, portanto, não são fontes do direito, mas direito propriamente dito. Assim como as normas

⁷⁰ “Si el ordenamiento es el **texto generado** (...) las decisiones son los actos de habla de los creadores del Derecho. El legislador ‘habla’ cuando promulga la ley. El juez ‘habla’ al dictar la sentencia. Los contratantes ‘hablan’ cuando fijan el contenido del contrato que les há de vincular en su relación. En suma, todos los creadores o generadores de normas ‘hablan’, emiten ‘actos de habla’ al concretar las normas. La decisión es un acto de habla, un acto de lenguaje. La decisión jurídica es un acto de habla que, por ser emitido por quien tiene un poder especial (jurídico) para hacerlo, adquiere la cualidad de pasar a formar parte del ordenamiento jurídico, con todo lo que esto implica.” (ROBLES, MORCHON, Gregorio, *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*, cit., v. 1, p. 82).

introduzidas, esses veículos também são regras do direito positivo. Afinal, nunca é demais recordar que as normas jurídicas sempre vêm aos pares.⁷¹

1.3 Considerações essenciais sobre o vocábulo “sistema”

1.3.1 Sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito

Inicialmente, advirta-se que o vocábulo “sistema”⁷² pode ser usado, no contexto jurídico, em duas acepções: o sistema do direito positivo e o sistema da Ciência do Direito.

Como atividade desenvolvida por aqueles que se deparam diante do direito positivo, a Ciência do Direito emite seus enunciados em tom descritivo⁷³, configurando-se assim como verdadeira metalinguagem (cuja linguagem-de-objeto é o próprio direito positivo).

⁷¹ “Por fim, o veículo introdutor é aquilo que os estudiosos da linguagem (Noam Chomsky) chamam de atuação da competência, ou seja, a norma que tem no seu antecedente um acontecimento concreto, aplicação-produto, ou seja, o exercício da competência ‘x’ e do procedimento ‘y’, e no seu conseqüente uma relação jurídica que estabelece a obrigação de todos observarem os enunciados criados pelo exercício da competência.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Fontes do direito tributário*, cit., p. 103).

⁷² Já disse Lourival Vilanova que se deve falar de “sistema onde se encontrem *elementos e relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem (...). Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são *elementos* do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser *estrutura*.” (VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 173).

⁷³ “Los enunciados con los que la ciencia del derecho formula sus descripciones, en cuanto enunciados jurídicos, deben ser claramente distinguidos de las normas jurídicas que constituyen su objeto. Los enunciados jurídicos son proposiciones que expresan que, conforme a cierto orden jurídico, deben producirse ciertas consecuencias, bajo determinadas condiciones que esse mismo orden establece. Por lo demás, las normas jurídicas obligan, prohíben o facultan y no constituyen, consiguientemente, proposiciones, esto es, enunciados declarativos sobre un objeto dado al conocimiento.” (MENDONCA, Daniel. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2000. p. 28).

O conhecimento científico requer em seu discurso garantias de sua própria validade, que lhe confirmem grau máximo de certeza⁷⁴. Em razão dessa busca de certeza e univocidade, não são admitidos no discurso da Ciência do Direito enunciados contraditórios. Assim, se todas as contradições devem ser expurgadas desse discurso, é certo que assume foros sistemáticos.

Nessa direção, Paulo de Barros Carvalho considera a Ciência do Direito como um sistema proposicional nomoempírico descritivo ou teórico, regido pela lógica clássica, apofântica ou alética, cujos valores de verdade são o “verdadeiro” ou o “falso”. Sob essa condição, a ciência necessita de uma “hipótese-limite”⁷⁵ para construir seus enunciados. Há de partir-se de um axioma, que é justamente a norma hipotética fundamental kelseniana, que se configura como “o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação”⁷⁶. A norma fundamental, assim, não provém de outra norma, e, por isso, não tem explicação⁷⁷. Trata-se de mero pressuposto para o *conhecimento* da realidade empírica que é o direito positivo.

Da mesma forma que a Ciência do Direito, o direito positivo também é considerado um todo sistemático⁷⁸ (sistema proposicional nomoempírico

⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 47.

⁷⁵ Ver: VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 164.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 144.

⁷⁷ VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 165.

⁷⁸ “Recordemos que el derecho es efectivamente un medio de control social determinado por la política, es decir, por valores cambiantes, contingentes y a menudo irracionales; pero, para satisfacer el humano afán de seguridad, se presenta a sí mesmo como un sistema con pretensiones de racionalidad.” (GUIBOURG, Ricardo A. *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema; la revolución informática; niveles del análisis jurídico*. Buenos Aires: Astrea, 1987. p. 108).

prescritivo), uno e incindível⁷⁹, mas que se sujeita a valores de verdade diversos – “válido” ou “inválido” –, sendo comandado pela lógica deôntica.

Paulo de Barros Carvalho explica que o sistema do direito positivo tem a particularidade de suas normas serem dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se dá tanto em termos materiais como formais, o que faz com que o próprio direito regule sua criação e suas transformações.⁸⁰

Como sistema empírico *prescritivo* que é, sua unidade há de provir de um elemento que se situe *dentro* dessa realidade, e não fora dela. Conforme vimos, a norma hipotética fundamental não é positiva, e sim pressuposta, “fingida”⁸¹. É ficção criada *unicamente* para fins de conhecimento do fenômeno normativo. Fundamenta e unifica, portanto, o sistema da ciência. Assim, o elemento que dá unidade ao produto cultural que é o direito positivo não pode ser a norma hipotética fundamental, mas a própria Constituição positiva, pois é precisamente a partir de seu conteúdo que todo o direito vai se reproduzir, de forma unitária e homogênea. Todas as normas infraconstitucionais precisam respeitar os condicionantes formais e materiais existentes na Constituição. Por isso, algo que dê unidade a um sistema

⁷⁹ “A departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível.” (CARVALHO, Paulo de Barros *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 74).

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 143.

⁸¹ Ver: ROBLES, MORCHON, Gregorio, *Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho*, cit., v. 1, p. 210.

prescritivo só pode ser um elemento igualmente prescritivo, e não um elemento pressuposto, cujo conteúdo prescritivo é meramente fictício.⁸²

Uma outra menção a Paulo de Barros Carvalho deve ser feita:

“Quando menciono o direito posto, na condição de sistema, é para encará-lo não como sistema lógico, dotado de consistência, isento de contradições, tal qual o modelo das ciências, mas como conjunto de proposições lingüísticas que se dirigem a certa e determinada região material – a região material das condutas interpessoais. O discurso de que falo, conquanto abrigue proposições contraditórias e lacunas, mesmo assim vem carregado de uma porção de racionalidade que julgo suficiente para outorga-lhe foros de sistema, não lógico, mas empírico, precisamente pelo comprometimento que mantém com o tecido social, por ele ordenado de maneira prescritiva.”⁸³

Essa racionalidade aludida pelo autor não pode, *racionalmente*, ser atribuída à norma hipotética fundamental, mas apenas à Constituição positiva.

Entretanto, essa tomada de posição gera um aparente problema: se não é norma hipotética fundamental que legitima o poder constituinte originário, o que seria? Um fato social? Bobbio observa que se costuma atribuir esse papel legitimador à norma hipotética fundamental *para fechar o sistema*, fazendo com que todos os cidadãos devam obedecer às normas emanadas daquele poder⁸⁴. Todavia não se vislumbra como uma ficção seja capaz, *realmente*, de

⁸² Segundo Norberto Bobbio, para um positivista a unidade do direito positivo se explica porque “todas elas são postas (direta ou indiretamente, isto é, mediante delegação a autoridades subordinadas) pela mesma autoridade, podendo assim todas serem reconduzidas à mesma fonte originária constituída pelo poder legitimado a criar o direito. Assim, se pergunto a um juspositivista por que não devo roubar, ele me responde que não devo porque assim estabeleceu o juiz ou o costume ou o legislador (segundo se trate de um ordenamento judiciário, consuetudinário ou legislativo); e se insisto e pergunto por que devo obedecer ao que estabelece o juiz ou o costume etc., ele me responderá que devo porque assim estabeleceu o poder supremo).” (*O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bino e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. p. 199-200).

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. (Inédito).

⁸⁴ BOBBIO, Norberto, *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, cit., p. 201.

fechar o sistema do direito positivo. Repetimos: sua utilidade se cinge como pressuposto de conhecimento do sistema da Ciência do Direito. *É esse sistema que a norma fundamental fecha.*

Adiante, Norberto Bobbio observa, com pertinência, que a teoria sobre o fechamento do sistema do direito positivo através norma fundamental foi submetida a muitas críticas. Leia-se com atenção:

“E, com efeito pode-se duvidar que chegue a resolver o problema para o qual foi formulada, isto é, fechar o sistema normativo, assegurando-lhe a perfeita unidade. De fato, se fazemos a indagação: no que se funda a norma fundamental?, ou respondemos fazendo referência a uma outra norma, agora estaríamos diante de um *recurso ad infinitum*; ou respondendo que tal norma existe juridicamente enquanto for de fato observada, e recaímos na solução que se desejava evitar com a teoria da norma fundamental, isto é, fazemos depender o direito do fato.”⁸⁵

Observa-se, assim, que a norma fundamental não tem a aptidão que muitos querem. Aliás, deve-se indagar: qual a necessidade de se imaginar a norma fundamental *para fechar o sistema do direito positivo*? Simplesmente para evitar a afirmação de que o direito deriva de um fato? E aqui, outra indagação: qual o problema de se considerar que o direito nasce de um fato?

Crê-se que essa última indagação pode ser respondida de forma simples: não há nenhum problema. O direito efetivamente nasce de fatos, conforme inclusive já se deixou entender quando se falou sobre as fontes do direito. Como convenção que é, a norma fundamental não pode se prestar a autorizar ou legitimar a própria Constituição, e, conseqüentemente, a dar validade às normas que dela derivam. O sistema ficaria igualmente aberto, pois a pressuposição só teria aptidão para fechar o sistema que se propõe a observar o direito positivo.

⁸⁵ BOBBIO, Norberto, *O positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito, cit., p. 201-202.

É aqui que entra em cena a chamada “regra de reconhecimento”, brilhantemente concebida por Herbert Hart⁸⁶. Juntamente com regras de “alteração” e “julgamento”, trata-se de uma espécie das que o autor inglês chama de secundárias⁸⁷, e que serve para a identificação das regras primárias (que são as que estipulam as obrigações, permissões ou proibições).

Em termos gerais, a regra de reconhecimento consiste na *aceitação*, por parte dos indivíduos, de uma autoridade “X” como competente para emitir normas jurídicas. Deve haver um reconhecimento dessa autoridade pelos destinatários das normas, naquele espaço “Y”. “É esta situação que merece, admitindo que alguma o mereça, ser designada como fundamento de um sistema jurídico.”⁸⁸

Adiante, Hart explica que são raras as vezes em que a regra de reconhecimento é formulada como tal, sendo assim incomum uma enunciação expressa: “A sua existência *manifesta-se* no modo como as regras concretas são identificadas, tanto pelos tribunais ou outros funcionários, como pelos particulares ou seus consultores.”⁸⁹

Importante é a seguinte passagem de seu pensamento:

“A regra de reconhecimento, que faculta os critérios através dos quais a validade das outras regras do sistema é avaliada, é, num sentido importante que tentaremos clarificar, uma regra *última*: e onde, como é usual, há vários critérios ordenados segundo a subordinação e a primazia relativa, um deles é *supremo*.”⁹⁰

⁸⁶ Ver: HART, Herbert L. A., *O conceito de direito*, cit., cap. VI-VII.

⁸⁷ Ibidem, p. 89 e ss. Em síntese, as regras de julgamento são as que atribuem poderes aos juízes, que tratam da jurisdição e que estipulam normas processuais. As regras de alteração são as que prevêm a forma de mudança do sistema jurídico.

⁸⁸ Ibidem, p. 111.

⁸⁹ Ibidem, p. 113.

⁹⁰ Ibidem, p. 117.

Hart dá um exemplo interessante relativo ao direito inglês e que pode muito bem ser adaptado ao brasileiro. Menciona a possibilidade de o Conselho de Condado de Oxfordshire emitir normas denominadas de “posturas”. Tais posturas seriam válidas de acordo com o decreto do Ministério da Saúde. Já a validade de tal decreto pode ser aferida na lei que conferiu poderes ao ministro para editar normas desse tipo. Caso se questione a validade dessa lei, pode-se ir adiante e observar o instituto da “Rainha no Parlamento” que, segundo o direito inglês, é a figura que tem competência última para dizer o que é o direito. Aqui parariam as especulações acerca da validade porque alcançou-se uma regra que, assim como o decreto e a lei, “faculta critérios para a apreciação da validade de outras regras; mas é ao mesmo tempo diferente deles, na medida em que não há regra que faculte critérios para a apreciação de sua própria validade jurídica”.⁹¹

É pois um erro afirmar ser a regra de reconhecimento “assumida” ou “postulada”, em razão de as outras regras do sistema serem explicadas com referência a ela, enquanto a própria não poderia ser demonstrada⁹². Explica que só se usa a palavra “validade” para responder a questões postas dentro de um sistema de regras, onde os elementos, para obter esse *status*, dependem do preenchimento de certos critérios estabelecidos pela regra de reconhecimento. Continua dizendo que essa questão não pode ser posta quanto à validade da própria regra de reconhecimento que impõe os critérios: “Esta não pode ser válida ou inválida, mas é simplesmente aceite como apropriada para tal utilização.”⁹³

⁹¹ HART, Herbert L. A., *O conceito de direito*, cit., p. 119.

⁹² Ibidem, mesma página.

⁹³ Ibidem, p. 120.

Em síntese: num sistema jurídico, dizer que uma norma existe, para Hart, “é uma afirmação *interna* aplicando uma regra de reconhecimento aceite mas não expressa e significando (grosseiramente) nada mais do que ‘válida, dados os critérios de validade do sistema’”. E continua, explicando que nesse aspecto, a regra de reconhecimento é diferente das outras regras do sistema, pois o reconhecimento de sua existência só poderia advir de uma afirmação *externa*, em razão dela só existir “como uma prática complexa, mas normalmente concordante, dos tribunais, dos funcionários e dos particulares, ao identificarem o direito por referência a certos critérios. *A sua existência é uma questão de facto*”.⁹⁴

É exatamente o que se dá com a Constituição no modelo brasileiro. Ela vale porque foi posta por atos de enunciação do poder constituinte originário⁹⁵ que, claro, se trata de poder anterior à existência do ordenamento jurídico e cuja função é dar começo à vida do ordenamento⁹⁶. Sua origem é assim fática, pois advém da regra que reconhece à Assembléia Constituinte o poder para elaborar uma Constituição. E, nesse contexto, é a própria Constituição que dá a unidade ao sistema do direito positivo, e não a própria regra de reconhecimento, pois todas as regras do sistema não vão advir dessa

⁹⁴ HART, Herbert L. A., *O conceito de direito*, cit., p. 121

⁹⁵ José Joaquim Gomes Canotilho explica: “O desencadeamento de procedimentos constituintes tendentes à elaboração de constituições anda geralmente associado a *momentos constitucionais extraordinários* (revolução, nascimento de novos estados, transições constitucionais, golpes de Estado, ‘quedas de muros’). Nestes fatos complexos, situados ainda a montante do procedimento constituinte propriamente dito, vão geralmente implícitas ‘decisões’ de natureza pré-constituente. Estas decisões reconduzem-se em geral a dois tipos: (1) decisão política de elaborar uma lei fundamental – constituição; (2) edição de leis constitucionais provisórias destinadas a dar uma primeira forma jurídica ao ‘novo estado de coisas’ e a definir as linhas orientadoras (procedimento constituinte propriamente dito). Retenha-se, portanto, esta distinção entre *decisões formais* (Murswiek) ou *decisões pré-constituíntes* (Beaud) e decisões materiais ou constituintes: as primeiras contêm a ‘vontade política’ de criar uma nova constituição e de regular o procedimento constituinte adequado a tal finalidade; as segundas transportam a momentos procedimentais – iniciativa, discussão, votação, promulgação, ratificação, publicação – conducentes à adopção de uma nova constituição.” (*Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 77).

⁹⁶ ROBLES, MORCHON, Gregorio, *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*, cit., v. 1, p. 87.

última, mas do próprio texto constitucional. Afinal, lembre-se: a regra de reconhecimento é uma questão fática, e que serve para autorizar o *início* do sistema, sistema esse que, a partir da primeira norma jurídica criada, irá se reproduzir de acordo com os critérios formais e materiais nela estabelecidos.

O direito, dessa maneira, não pode nascer de algo similar a um *big-bang*, como seria com admissão de sua origem na norma hipotética fundamental. Querer que o direito advenha dessa norma é admitir que sua origem não se explica, que ele nasce de um “nada”. Há de haver uma explicação racional, e que entendemos seja a oferecida por Herbert Hart com a regra de reconhecimento.

Feitas essas considerações, e, por se observar a utilização dos vocábulos “sistema” e “ordenamento” ao longo de todo o trabalho, passa-se a analisá-las sucintamente.

1.3.2 Sistema e ordenamento

É comum no discurso jurídico a referência ao direito como “sistema” ou “ordenamento” jurídico, de forma indistinta. Como sinônimos. Apressa-se em esclarecer que, assim como Paulo de Barros Carvalho⁹⁷, este trabalho seguirá essa tendência, aludindo-se a “sistema jurídico”, “direito brasileiro” ou “ordenamento jurídico” como expressões equivalentes, refletindo, pois, a mesmíssima realidade.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 139 e ss.

Assim, repita-se, *não será utilizada a distinção entre “sistema” e “ordenamento”*, como o fez – criativamente, diga-se – Gregorio Robles⁹⁸. Para o autor espanhol, o ordenamento seria o produto legislado, de forma bruta, que só se “sistematizaria” com o labor do cientista. O sistema “refletiria” o ordenamento. Veja-se:

“Ordenamento é o texto jurídico exatamente como produzido pelas autoridades, que são as pessoas que tomam as decisões jurídicas. Os distintos poderes, a partir do constituinte e passando pelos constituídos, geram um texto, que podemos chamar de *texto jurídico bruto* ou simplesmente *material jurídico* (...). O texto bruto é submetido a um processo de refino e reelaboração, produzindo-se um novo texto que reflete o primeiro e ao mesmo tempo o completa. Este novo texto, o *texto jurídico elaborado*, não se produz diretamente pela ação das autoridades (poderes jurídicos), mas é o resultado do trabalho da *dogmática jurídica* (...). Assim, a dogmática constrói o *sistema*.”⁹⁹

Ricardo Guibourg diferencia “ordem” de “sistema”, todavia sob um enfoque diverso. Para ele, uma ordem jurídica é uma sucessão de sistemas jurídicos no tempo. Esclarece:

“*Por ejemplo, supongamos que, en un país dado, la primera constitución histórica determino las competencias legislativas, los órganos y la estructura normativa. Esa constitución originaria es el referente para determinar qué normas pertenecen al orden jurídico. El primer día se promulga la norma 1, con lo que aparece el primer sistema jurídico, S1, integrado por la constitución originaria y la norma 1. Al siguiente día, se promulgan las normas 2, 3 y 4. Ahora, el sistema se ha modificado: el nuevo sistema, S2, está compuesto por la constitución originaria y las normas 1, 2, 3 y 4.*”¹⁰⁰

Na mesma direção apontada pelo autor argentino, Tárek Moyses Moussallem, para quem a expressão “sistema do direito positivo” deve ser

⁹⁸ Ver: ROBLES, MORCHON, Gregorio, *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*, cit., v. 1, p. 87 e p. 111 e ss.

⁹⁹ ROBLES, MORCHON, Gregorio, *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*, cit., p. 6-7.

¹⁰⁰ GUIBOURG, Ricardo A. *Colección de análisis jurisprudencial: teoría general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003. p. 94.

usada para se referir ao conjunto de normas *estaticamente* consideradas, enquanto “ordenamento jurídico”, ao contrário, no *sentido dinâmico* de seqüência de normas. Assim, uma ordem jurídica seria uma seqüência de sistemas jurídicos.¹⁰¹

Apesar de reconhecermos a perspicácia de tais construções doutrinárias, optamos por não adotá-las nesta dissertação, especialmente para fins de exposição.

1.4 Norma jurídica

Pois bem. Diante das considerações empreendidas acerca do complexo fenômeno que é o direito, impõe-se que se fale das normas jurídicas, que são os elementos integrantes desse conjunto.

Existem diferentes espécies de normas, como por exemplo as advindas do direito, da moral ou da lógica, que são objeto, respectivamente, da Ciência do Direito, da ética e da lógica. Normas do direito e normas da moral seriam destinadas ao comportamento humano, enquanto as normas lógicas ao raciocínio humano.¹⁰²

O objeto das presentes considerações são exclusivamente as normas do direito, as ditas *normas jurídicas*. Como já se ponderou, todo “dever-ser” pressupõe um “querer”, e, caminhando dessa forma, obtempera Kelsen:

¹⁰¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 129.

¹⁰² Ver: KELSEN, Hans, *Teoria geral das normas*, cit., p. 2.

“Urge distinguir-se entre um ato de comando, de prescrição, de fixação de norma, que é um ato de vontade e, como tal, tem o caráter de evento, i.e., do *ser*, e entre o mandamento, a prescrição, a norma, como também entre o sentido desse ato, e isto significa: um *dever-ser*. Mais corretamente diz-se: a norma *é* um sentido. O ato de vontade, como ato do *ser*, ‘tem’ o sentido de um *dever-ser*. Este *dever-ser* é a norma.”¹⁰³

Assim, quanto às normas jurídicas, importa mencionar algumas considerações feitas por Ricardo Guibourg¹⁰⁴, lastreado em Georg Henrik von Wright, sobre as suas características, verificando as partes que a compõem. Veja-se quais são:

a) *caráter*: uma norma pode se expressar em três modalidades deônticas: obrigatório, permitido ou proibido (“ordens”, “permissões” e “proibições”). Aquilo que se denomina de “caráter” da norma corresponde ao que Paulo de Barros Carvalho costuma chamar de “dever-ser intraproposicional”¹⁰⁵, que é o liame deonticamente modalizado, que une os sujeitos da relação;

b) *conteúdo*: é a própria ação que se liga a um dos três modais deônticos. Corresponde à materialidade e, eventual e concomitantemente, à perspectiva dimensional dessa materialidade. Trata-se de uma redução simplista da proposta de Paulo de Barros Carvalho, mas que abarca tanto o critério material, quanto o critério quantitativo que, de acordo com o modelo carvalheano, se situam em locais sintáticos diversos da norma, o material no antecedente e o quantitativo no conseqüente;¹⁰⁶

¹⁰³ Kelsen, Hans, *Teoria geral das normas*, cit., p. 34.

¹⁰⁴ Guibourg, Ricardo A., *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema; la revolución informática; niveles del análisis jurídico*, cit., p. 70 e ss.

¹⁰⁵ Carvalho, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 359.

¹⁰⁶ Ibidem, mesma página.

c) *condição de aplicação*: uma ação está sempre sujeita a certas condições sem as quais não tem como acontecer: “*Un ejemplo clásico – que já he mencionado – es la acción de cerrar la ventana, que tiene al menos dos condiciones: 1) que la ventana esté abierta (de otro modo lá acción consistiría en ‘mantener la ventana cerrada’)* y 2) *que la ventana no se halle sujeta a alguna fuerza que la haga cerrarse por sí misma (de otro modo la acción consistiría en ‘dejar que la ventana se cierre’, o en ‘abstenerse de mantenerla abierta’)*”¹⁰⁷. Esse é um elemento externo da norma, não contemplado pela teoria da regra-matriz de incidência;

d) *autoridade*: o agente que emite a prescrição. Não se trata de um elemento da norma propriamente dito, mas de onde ela promana. Assim como a “condição de aplicação”, não foi previsto no esquema lógico da regra-matriz;

e) *sujeito*: é a pessoa ou pessoas às quais se dirige a norma: “*Esto es, los agentes potenciales de la acción que constituye el contenido de la prescripción*”¹⁰⁸. É aqui que reside a característica da individualidade ou generalidade das normas. Corresponde ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, que se situa no conseqüente da norma;

f) *ocasião*: todas as ações se realizam dentro de coordenadas espaço-temporais. Assim, especificando a norma *quando* e *onde* a ação deve ocorrer, está-se diante da sua “ocasião”, que nada mais é que a conjunção dos critérios espacial e temporal da norma jurídica, que se situam em seu antecedente.¹⁰⁹

¹⁰⁷ GUIBOURG, Ricardo A., *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema; la revolución informática; niveles del análisis jurídico*, cit., p. 71.

¹⁰⁸ Ibidem, mesma página.

¹⁰⁹ “Una norma que prescribe una acción para una sola ocasión individual, o para un número finito de ocasiones individuales, se llama particular en relación con la ocasión. Si determina un número ilimitado de ocasiones, se llama general en relación con la ocasión.” (GUIBOURG, Ricardo A., *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema; la revolución informática; niveles del análisis jurídico*, cit., p. 72).

Feitas essas considerações introdutórias, outras devem ser engendradas. Como já adiantado, as normas jurídicas podem ser vistas sob dois ângulos: a norma jurídica *lato sensu* e a norma jurídica *stricto sensu*. Diga-se ainda que tudo que foi explicado acima se aplica a esses dois tipos de normas.

A primeira corresponde ao produto legislado, àquilo que é trazido nos diversos veículos introdutórios (Constituição, leis ordinárias, medidas provisórias, leis complementares etc.), ainda à espera da subsequente aplicação para que possa incidir sobre os fatos da vida social. Repita-se que será a maior preocupação desta dissertação a análise desses enunciados prescritivos, quer constitucionais, quer infraconstitucionais.

Mesmo não sendo o ponto principal do enfoque aqui proposto, é válido que se teçam alguns comentários sobre a norma jurídica em sentido estrito.

Ela é o resultado de um processo de conhecimento, cujo sujeito cognoscente é o intérprete e o objeto são os textos positivados pelo legislador. Essa norma, a princípio, não é texto, mas *vem* do texto, pois a partir dele se constrói. Diante dessa perspectiva, o legislador não cria normas, mas textos jurídicos de caráter prescritivo, que se exteriorizam através de enunciados que, invariavelmente, restarão vazados em uma linguagem que se presta a alterar a conduta humana através dos três modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório).

Por isso, *em um estágio inicial*, cuida-se de realidade inerente apenas ao direito em sentido estrito, pois ainda é mera categoria metafísica, criada na mente do exegeta. Nesse contexto do conhecimento, o intérprete irá se

deparar com os suportes físicos dos enunciados prescritivos, reunidos em sua inteireza sintática, e, a partir deles, começará a atribuir significações de base aos vocábulos, analisando os enunciados de forma isolada. A partir daí, ele estará apto a construir novas significações, desta vez estruturadas condicionalmente, dotadas que são de antecedente e conseqüente: eis a norma jurídica. Essa rápida descrição corresponde aos subdomínios S1, S2 e S3 concebidos por Paulo de Barros Carvalho¹¹⁰ quando da elaboração do “percurso gerador de sentido”, que retrata as fases do trabalho interpretativo. Convém anotar ainda que esse percurso não se completa no plano S3, pois, como aduz esse autor, deve-se “pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Eis o plano S4”.¹¹¹

De toda maneira, a norma concebida em S3 ainda é meramente *pensada*. Para ter efetividade, precisa sair do campo do pensamento e se manifestar em linguagem jurídica apropriada. Quando isso ocorre, se torna positiva, razão pela qual aludiu-se anteriormente a uma “pós-positivação”. Nesse momento, a norma sai do plano das meras significações e é transportada para o plano das prescrições *concretas*.

Destarte, norma jurídica em sentido estrito pode ser compreendida como a significação que surge na mente do intérprete quando ele depara com os textos do direito positivo, e que sempre vai se estruturar condicionalmente, pois terá: a) um antecedente, onde há descrição do evento ocorrido e que corresponde a uma hipótese normativa geral e abstrata; b) um conseqüente, onde se verifica a existência das prescrições jurídicas que se efetivarão no momento preciso da aplicação. Esse é o estágio inicial da construção da

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 61 ss.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 83.

norma jurídica. *Conceitualmente*, nesse momento ela já existe. Está na mente do intérprete.

Agora cabe rememorar as lições de Kelsen, quando fala na importante diferença entre interpretação autêntica e não-autêntica. Somente aquela primeira é capaz, de fato, de criar normas jurídicas, pois é empreendida pelos órgãos oficiais reconhecidos na ordenação posta, para aplicar o direito em sentido amplo. Norma jurídica – como categoria *prescritiva*, ordenadora da conduta –, *jamais* poderá ser criada por interpretação não-autêntica que, em regra, é realizada pelos cientistas do direito. O cientista não prescreve, descreve; não determina condutas, mas apenas observa como a conduta pode vir a ser ordenada.

Sendo assim, é de se ver que o processo de criação de uma norma jurídica tem um trajeto bem definido. O intérprete autêntico, ao entrar em contato com os textos positivados, elabora psiquicamente sua noção acerca do conteúdo com o qual se deparou. Parte, portanto, do direito em sentido amplo e elabora mentalmente sua noção sobre a norma jurídica. Até esse estágio, esse mesmo labor pode ser realizado pelos intérpretes não-autênticos.

Entretanto, ainda não há norma jurídica a ordenar qualquer realidade fática, pois ainda não se saiu do campo cognitivo. Somente quando essa significação é posta em linguagem – pelo intérprete autêntico –, é que a norma jurídica em sentido estrito surge. Ou seja: (a) o intérprete observa o direito em sentido amplo (que é parte do direito positivo); (b) cria a norma em sua mente; e (c) a transcreve em linguagem competente (“pós-positivação”).

Conforme salientado, o ponto de partida de tudo é o direito positivo. Mas o ponto terminal também o é, uma vez que, com a pós-positivação (ou

seja, com a aplicação das normas gerais e abstratas contidas no direito em sentido amplo¹¹²), o intérprete autêntico acrescenta um elemento ao corpo do direito positivo: a norma jurídica em sentido estrito que, no mais das vezes, se reveste do caráter de norma individual e concreta.¹¹³

Assim, para que as normas jurídicas em sentido estrito sejam criadas, tem-se como ponto inicial o direito positivo, como ponto intermediário as significações do intérprete autêntico, e, como ponto terminal, a inserção, por esse último, das significações no direito positivo.

O direito positivo é, assim, a reunião do direito em sentido amplo com o direito em sentido estrito, ou seja, o conjunto dos textos criados pelo legislador e dos produzidos pelos intérpretes autênticos.

1.4.1 As espécies de normas jurídicas: regras e princípios

Os princípios previstos no sistema são, ao lado das regras, espécies de normas jurídicas e, por isso, ambas exercem *pressão normativa*¹¹⁴ sobre a realidade que regulam. Veja-se algumas teorias acerca dessa distinção.

Um dos autores mais estudados modernamente e que, para uns, é o maior expoente da filosofia do direito nos dias atuais é o norte-americano

¹¹² Essa é uma questão que diz respeito intimamente à teoria da incidência, que será tratada em momento subsequente.

¹¹³ Uma observação: todo e qualquer intérprete tem a capacidade de imaginar normas gerais e abstratas, quando se depara com os enunciados prescritivos do direito em sentido amplo. Ele pode ordenar tais enunciados em juízos condicionais, percebendo como se estrutura a norma geral e abstrata. Entretanto, essa percepção de nada adiantará, pois exaurir-se-á no plano cognitivo, da observação. Não é norma, portanto. É análise de norma. As normas que os intérpretes (autênticos) criam deverão atender sempre a casos concretos, partindo das normas em sentido amplo: essas são as normas jurídicas em sentido estrito.

¹¹⁴ Ver: SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosofico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 57 e ss.

Ronald Dworkin. Suas observações a respeito das distinções entre as duas espécies de norma (princípios e regras) são bastante prestigiadas e, por isso, merecem reprodução:

“A diferença dos princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.”¹¹⁵

Assim, segundo a concepção dworkiniana, as regras deverão ser sempre aplicadas por completo, caso os pressupostos de fato previstos se verifiquem empiricamente. É o *tudo ou nada*: regras se aplicam, ou não; e para que possam ser aplicadas, é imperioso que (além de serem válidas) os eventos nelas previstos se concretizem no mundo dos fenômenos. Portanto, se a regra for válida e se se verificar a hipótese normativa, a regra *deve* ser aplicada *totalmente*. Dworkin exemplifica: “Se a exigência de três testemunhas é uma regra jurídica válida, nenhum testamento será válido quando assinado apenas por duas testemunhas.”¹¹⁶

Seguindo a exposição de Dworkin, tem-se que os princípios funcionariam de forma diversa, pois não seriam aplicados imediatamente com a observação das condições tidas como necessárias para tanto, até porque, no mais das vezes, essa enunciação não ocorre, sendo difícil delimitar precisamente quando um princípio deve ser aplicado: há uma demonstração de qual direção se deve seguir, sem contudo serem prescritas as decisões a ser tomadas; ademais, podem existir outros princípios que apontem uma direção

¹¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

¹¹⁶ Ibidem, p. 40.

oposta. Os princípios teriam, assim, “(...) uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância”¹¹⁷. Isso significa que estando o intérprete ou o aplicador do direito diante de um conflito entre essas espécies normativas, ele deve sopesar “a força relativa” de cada um – o que, admite o autor supracitado –, não pode ser mensurado precisamente, gerando enormes controvérsias. Portanto, o afastamento da aplicação do princípio, diante do caso concreto, não significa afirmar ser ele não válido.

Numa posição de certa forma próxima da de Ronald Dworkin, encontramos Robert Alexy, para quem os princípios se configurariam como “mandamentos de otimização”¹¹⁸, por determinarem que dada coisa seja realizada na maior medida possível. Podem os princípios, segundo essa concepção, ser cumpridos em diferentes graus, *mais ou menos*. Já as regras, para o autor alemão, ou são cumpridas, ou não são, pois encerram deveres definitivos, e não meros mandamentos *prima facie* (como se observa nos

¹¹⁷ DWORKIN, Ronald, *Levando os direitos a sério*, cit., p. 42. Contra essa posição, entendendo que a dimensão de peso não é exclusiva dos princípios, ver: ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 43 e ss.; GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 173. De fato, os princípios não ostentam essa dimensão de peso, uma vez que as regras também podem ser consideradas normas fundamentais no sistema (ver o item 5.4.1).

¹¹⁸ As regras, por outro lado, adverte Frederick Schauer, podem ser dotadas de um caráter *subótimo*. Segundo o autor norte-americano, toda regra é provida de uma razão (“justificação”) que subjaz ao conteúdo efetivamente enunciado. Na maioria desses casos, a aplicação direta da regra pode corresponder ao próprio motivo de sua edição. Contudo, haverá certos casos nos quais o resultado indicado pela regra será “inferior” ao resultado indicado pela aplicação direta de sua justificação. Ou seja, as regras geram uma pressão normativa em determinada direção, “menos nobre”, mesmo quando suas justificações apontem para o sentido oposto. A regra ou é aplicada, ou não. E, por ser assim, quando de sua aplicação pode se observar o tal caráter subótimo. Veja-se a hipótese de um restaurante onde haja uma regra proibindo a entrada de cães. A sua justificação pode ser apontada como o objetivo de não atormentar os clientes, em razão, dentre outras, da inquietude que podem demonstrar esses animais. Na maioria dos casos, a aplicação da regra realmente vai corresponder à justificação porque, de fato, a maioria dos cães pode incomodar os clientes. Entretanto, no caso de um cão-guia, muitíssimo bem comportado, observa-se que a aplicação da regra é nitidamente “inferior” à aplicação da justificação, pois a proibição de sua entrada não é a melhor opção para a hipótese em face da justificação, uma vez que se trata de um animal bem comportado. Se se aplicasse diretamente a justificação da regra, o cão-guia poderia entrar no recinto. Em consequência, para uma série de casos, a tomada de decisões regida por regras resultará subótima, ao não concretizar o ideal de alcançar o melhor resultado em cada ocasião (*Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*, cit., p. 160 e ss.).

princípios, que podem ter sua aplicação relativizada ou atenuada, diante de outros princípios que apontem soluções outras). Vê-se, assim, que a diferença entre esses tipos de norma é qualitativa, e não de graduação¹¹⁹. Nessa mesma rota, José Joaquim Gomes Canotilho:

“Os *princípios* interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, ou seja das *regras jurídicas*. (...) Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); (...) as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais, nem menos.”¹²⁰

Importa registrar a posição de Humberto Ávila que, ao menos dentre os pátrios, foi aquele que com maior atenção e precisão cuidou da distinção entre princípios e regras, dedicando ao assunto uma obra inteira. Diz o autor gaúcho:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. (...) Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”¹²¹

¹¹⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Reimpr. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 87 e ss.

¹²⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, cit., p. 1.161.

¹²¹ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 70.

Deve-se analisar essa definição em suas partes principais.

As regras são normas imediatamente descritivas e os princípios imediatamente finalísticos. Isso significa que as regras se prestam a estabelecer mandamentos, que podem se exteriorizar nas três modalidades deônticas: permissões, proibições ou obrigações. São “normas-do-que-fazer” (*ought-to-do-norms*) que visam determinados fins. Os princípios não têm essa característica, mas estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos¹²². Essas categorias normativas estabelecem fins a serem perseguidos, impondo a promoção de um estado de coisas, o que faz com que se exijam certas condutas, tidas como indispensáveis à sua concreção (do estado de coisas). Os princípios são, assim, “normas-do-que-deve-ser” (*ought-to-be-norms*): eles mandam que o estado de coisas seja promovido, através da adoção de comportamentos necessários para tanto.¹²³

Adiante, ainda analisando a definição de Humberto Ávila, vê-se que o autor menciona terem as regras um *caráter primariamente retrospectivo* (pois descrevem um contexto fático conhecido pelo legislador) e os princípios um *caráter primariamente prospectivo* (por determinarem um estado de coisas a ser promovido).¹²⁴

As regras são *preliminarmente decisivas e abarcentes*, pois, além de visarem abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm

¹²² Explica Humberto Ávila: “Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação.” (*Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 63).

¹²³ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 63 e ss.

¹²⁴ Ibidem, p. 67.

a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões. Por outro lado, os princípios são normas *primariamente complementares e preliminarmente parciais* porque, por abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão.¹²⁵

Por fim, tem-se que as regras, para serem aplicadas, exigem a *avaliação de correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e construção conceitual dos fatos*¹²⁶. Assim, para que a norma seja uma regra, é necessário que haja possibilidade de subsunção do fato à norma, de forma que, uma vez ocorrido aquele no mundo dos fenômenos, deve se dar a consequência da aplicação do mandamento contido na regra.

As considerações feitas neste item serão de extrema utilidade quando se cuidar do pretense conflito entre a regra que prevê a competência para a União editar normas gerais em matéria tributária e os princípios federativos e da autonomia dos entes político (ver o item 5.4.1).

1.4.2 Rápida aproximação entre o direito, suas normas e os valores

Um sistema jurídico deve ser plasmado em uma série de valores para que seus fins sejam alcançados. A ordem jurídica só tem como regular

¹²⁵ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, cit., p. 68.

¹²⁶ Já para a aplicação dos princípios, é exigida uma correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

adequadamente as relações de intersubjetividade com a observância desses valores, que tanto podem ser representados por regras, quanto por princípios.

Está-se falando das bases do sistema, que precisam ser preservadas a fim de que o mecanismo do direito se mantenha intacto e funcionando à perfeição. Não é por outra razão que Claus-Wilhelm Canaris dedica parte de seu trabalho à explicação dos motivos pelos quais o direito deve ser tido como uma ordem axiológica ou teleológica:

“Sendo o ordenamento, de acordo com a sua derivação a partir da justiça, de natureza valorativa, assim também o sistema a ele correspondente só pode ser uma ordenação *axiológica* ou *teleológica* – na qual, aqui, teleológico não é utilizado no sentido estrito da pura conexão de meios aos fins, mas sim no sentido mais lato de cada realização de escopos e valores (...) o sistema, no sentido aqui entendido (...) não é, por definição, justamente mais do que a captação racional da adequação de conexões de valorações jurídicas.”¹²⁷

Legalidade, igualdade, anterioridade, dignidade da pessoa humana, repúdio ao confisco: todas são normas jurídicas – regras ou princípios – que consagram valores. Trata-se de objetivações de valores implementadas pelo direito brasileiro. Sejam as manifestações desses valores feitas através de regras ou princípios, representam sempre bases necessárias ao bom funcionamento do ordenamento e do Estado Democrático de Direito¹²⁸. A distinção entre princípios e regras não se refere, portanto, a uma questão axiológica, pois ambas podem ser consideradas – a depender do caso – normas fundamentais do sistema, altamente valoradas, conforme já se salientou anteriormente.

¹²⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução de Antônio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 66-67 e 71.

¹²⁸ “Em sentido material, relevando o conteúdo do Direito, só há Estado de direito ali onde são postos direitos individuais e garantias e os órgãos do poder se movem dentro de competências prefixadas normativamente.” (VILANOVA, Lourival. *Fundamentos do Estado de Direito*. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. v. 1, p. 421).

Todos esses valores foram positivados expressamente no texto constitucional e sua indispensabilidade para o bom funcionamento do ordenamento não se pode pôr à prova.

Aliás, a presença dos valores¹²⁹ é marca de todo e qualquer objeto cultural¹³⁰, ou seja, cuja fonte seja o homem. Não foi por outra razão que Miguel Reale cuidou demoradamente do assunto, inclusive ao anunciar o “inevitável conteúdo axiológico do Direito”¹³¹. Afirma o autor:

“Para definir o Direito, devemos partir, não há dúvida, de dados fornecidos pela experiência; mas não são ‘dados’ como aqueles que o cientista, no plano das ciências físicas, pode observar *ab extra*, sem direta participação a uma *instância axiológica*, a qual é da essência de todo bem cultural.”¹³²

Nesse mesmo contexto, Paulo de Barros Carvalho se pronuncia:

“Sendo objeto do mundo da cultura, o direito, e mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor (...).”¹³³

Essas são considerações absolutamente necessárias para a boa compreensão do presente trabalho, que em diversas partes faz referência aos valores, principalmente o da segurança jurídica.

¹²⁹ Lourival Vilanova, após demonstrar a dificuldade de uma conceituação do direito, se dedicou a discutir esse conceito através de algumas características, como por exemplo: “Ser o direito normatividade, dever-ser, sistema regulador da conduta humana na vida social, *realização de valores*.” (Sobre o conceito de direito, cit., v. 1, p. 2).

¹³⁰ “É cultura, portanto, tudo aquilo que seja resultado de *criação humana*. Assim, o direito positivo e a ciência do direito: ambos resultam de um ato de criação do espírito humano, que predica um valor a uma determinada conduta.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 103).

¹³¹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 351 e ss.

¹³² Ibidem, p. 358.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 150-151.

1.4.3 Validade, vigência, eficácia e vigor

Validade é um conceito que se confunde com o de pertinencialidade, pois se refere à relação entre um elemento (norma) e conjunto (direito). Por isso, falar em uma norma válida é falar em pertinência a um determinado sistema: para uma norma ser válida, basta que exista dentro daquele determinado conjunto normativo.

É de se notar, assim, a inadequação da concepção que pretende enxergar a validade como “qualidade da norma”, pois resta claro que uma norma válida é uma norma que pertence ao sistema. É pura teoria dos conjuntos, onde a norma é o elemento do todo-sistema (conjunto). Nessa linha, configurar-se-ia impossível afirmar ser a validade um predicado da norma, um *adjetivo* que diferenciaria algumas normas das outras. A validade é uma condição necessária de uma norma, sendo, por isso, não um adjetivo diferenciador, mas uma característica indispensável sua, ou seja, toda norma que está no sistema, que a ele pertença, é válida.

Aliás, falar em “norma válida” é até mesmo uma redundância, pois toda e qualquer norma, para o ser, precisa necessariamente ser válida. Não existe uma norma inválida (que seria uma contradição em termos), mas sim uma “não-norma”, justamente por se tratar de um elemento que não pertence ao sistema.¹³⁴

Para que um determinado elemento possa pertencer a um sistema (ou seja, para que ele possa *existir enquanto norma*), é necessário que haja sido

¹³⁴ “Esta ‘validade’ de uma norma é sua *existência* específica, ideal. Que uma norma ‘vale’ significa que ela é existente. Uma norma que não vale, não é norma, porque não existe.” (KELSEN, Hans, *Teoria geral das normas*, cit., p. 36).

produzido pelo agente competente, e respeitando o procedimento adequado¹³⁵. Entretanto, toda e qualquer norma que seja posta no sistema, mesmo contrariando em tese esses requisitos, deve ser presumida como válida, até que seja expulsa pelos meios adequados. Em outras palavras, se uma norma exarada por autoridade incompetente e sem respeitar o procedimento adequado (por exemplo, o ISS ser instituído por decreto do Chefe do Executivo Federal) é ejetada no sistema, e portanto a ele pertence, trata-se de elemento válido. Simplesmente porque existe dentro do conjunto. E essa específica existência se dá porque a norma foi posta por pessoa que *reconhecidamente* detém poder para inovar no ordenamento, apesar de aquele caso específico não se tratar de competência sua. Ou seja, a idéia de validade é o resultado da conjunção da existência com a noção de autoridade: não basta a simples existência; só se considera que uma norma *existe* quando ela é ligada à autoridade reconhecida pelo direito como competente para a edição de *normas em geral*.

Por outro lado, essa sua validade pode (e deve) ser retirada no momento em que tais vícios sejam reconhecidos por quem de direito e, diante disso, ela deixa de pertencer ao sistema. A norma não mais é válida justamente quando seus vícios são reconhecidos, por exemplo, pelo Poder Judiciário ou pelo próprio Executivo, caso este resolva revogá-la. Assim, a retirada de validade de norma jurídica significa que ela vai ser expulsa do sistema do direito positivo, deixando de ser um elemento desse conjunto.

Na verdade, essa seria uma explicação simplista, de certa forma. Isso porque, para se manter o rigorismo e a coerência com o asseverado

¹³⁵ É o que assevera Paulo de Barros Carvalho: “E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 81-82).

anteriormente, não há que se falar em norma válida, mas apenas em “norma”. Afinal toda enunciado prescritivo, para alcançar aquele *status*, precisa necessariamente ser válido. É redundante a expressão “norma válida”. Ao mesmo tempo, descabe falar de norma inválida, mas sim de algo que norma não é. Sendo assim, se toda norma – para o ser – precisa ser válida, e se inexistem normas inválidas, mas meras “não-normas”, há de se concluir que falar em retirada de validade de uma norma é o mesmo que falar em sua revogação ou expulsão do sistema pelo Judiciário. Repetimos: não existe norma inválida, mas simplesmente norma que deixou de existir.

Preceito que “entre no sistema” de forma equivocada (editada por órgão incompetente ou desrespeitando o procedimento adequado), mesmo assim norma jurídica é. Se norma é, validade há. Ela tem validade porque pertence ao mundo do direito, ao sistema normativo, apesar de *aparentemente* defeituosa.¹³⁶

A retirada da norma do sistema implica necessariamente na cessação de sua vigência, que nada mais é do que ter capacidade para passar a disciplinar situações. Se a norma não existe, ou seja, se não é válida, *não tem como iniciar a propagar efeitos*. Uma norma é vigente quando está apta a ser aplicada¹³⁷. Portanto, uma norma sem validade não vige¹³⁸. Diz Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

¹³⁶ Diz-se “aparentemente” porque os cientistas do direito apenas podem descrever o sistema. Eles dizem o que ele aparenta ser. Identificam vícios, mas que são apenas vícios em tese, teoricamente. Tais vícios só podem ser reconhecidos como tais pela autoridade apta a tanto: só ela vai poder afirmar que eles existem e que, por isso, a norma é inválida.

¹³⁷ Robson Maia Lins vai adiante, e esclarece: “Desse modo, temos que a vigência é aptidão para a norma constituir fatos jurídicos (no antecedente) e prescrever relações jurídicas (no conseqüente), por intermédio do mecanismo de imputação ou causalidade jurídica.” (*Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 83-84).

¹³⁸ Contra essa posição, entendendo que a revogação de uma norma ataca inicialmente a possibilidade de aplicação, e só depois sua validade e vigência, temos Tárek Moysés Moussallem (*Revogação em matéria tributária*, cit., p. 186 e ss.).

“Vigência é, pois, um termo com o qual se demarca o tempo de validade de uma norma. Vigente, portanto, é a norma válida (pertencente ao ordenamento) (...) sendo exigíveis os comportamentos prescritos. Vigência exprime, pois, a exigibilidade de um comportamento, a qual ocorre a partir de um dado momento e até que a norma seja revogada.”¹³⁹

Contudo, é possível que haja normas válidas sem vigência. Toda norma vigente é válida, e toda norma, para ser vigente, carece de *publicação*.

A partir disso é possível se concluir que toda norma vigente é necessariamente válida, mas nem toda norma válida é necessariamente vigente, como se observa, por exemplo, no fenômeno da *vacatio legis*. Nesse caso, a norma é válida, pois adentrou o ordenamento, mas não se pode dizer que esteja a vigor, pois sua capacidade para regular a conduta humana simplesmente inexistente, ainda que momentaneamente. Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁴⁰ ensina que a própria validade da norma em *vacatio* fica suspensa¹⁴¹, pois sua vigência ainda não existe. E observe-se que o prefalado autor afirma que vigência é qualidade que diz respeito ao tempo da validade da norma¹⁴². A vigência, via regra, se inicia com a publicação, mas como se vê, pode ser diferida, em função de a norma estar *apta* a propagar efeitos ou não.

A eficácia que diz respeito à norma é a chamada de *técnica* que, conforme Paulo de Barros Carvalho:

“(...) é a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação.

¹³⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*, cit., p. 198.

¹⁴⁰ Ibidem, mesma página.

¹⁴¹ A norma já é válida, mas a validade ficaria suspensa.

¹⁴² Em sentido similar, Tárek Moysés Moussallem: “O conceito de vigência nada mais é do que uma consequência da função criadora exercida pela linguagem normativa para determinar o tempo e o espaço em que uma norma jurídica (em sentido amplo) terá força para regulamentar condutas.” (*Revogação em matéria tributária*, cit., p. 143).

Diremos ausente a eficácia técnica de u'a norma quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos (...).”¹⁴³

De forma similar, Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que “a eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas como uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos”.¹⁴⁴

Sendo assim, uma vez retirada a validade de uma norma, gera-se impossibilidade de qualificação de fatos na hipótese e, conseqüentemente, irradiação de efeitos jurídicos: não estando uma norma no sistema, como conceber sua eficácia técnica? Como algo pode ter qualquer eficácia, se não existe? A partir do momento da retirada da validade da norma, ela não mais atingirá os fatos acontecidos daquele momento em diante.

Todavia, uma norma pode ser retirada do sistema, mas *continuar* a propagar *efeitos*, uma vez que situações jurídicas foram consolidadas sob seu império. São resquícios. A norma não é mais válida (porque foi retirada do sistema), não mais é vigente (porque não tem mais força para disciplinar situações *futuras*), mas ainda tem *vigor* quanto aos fatos jurídicos anteriores à sua retirada do sistema, pois eles foram realizados sob sua égide. Diz Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“Ora, o vigor de uma norma tem a ver com sua imperatividade, com sua força vinculante. Tanto que (...) existem importantes efeitos de uma norma revogada (e que, portanto, perdeu a vigência ou tempo de validade) que nos autorizam a dizer que vigor e vigência designam qualidades distintas da norma.”¹⁴⁵

¹⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 83.

¹⁴⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*, cit., p. 200.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 202.

Os seus efeitos jurídicos permanecem, a despeito de sua validade e sua vigência terem desaparecido, pelo fato dela não mais guardar relação de pertinência com o sistema. E conclui o autor:

“A possibilidade de norma, não mais vigente, continuar a vincular os fatos anteriores sua saída do sistema, chama-se ultratividade. A ultratividade não significa que a norma permaneça válida, posto que, revogada, não mais pertence ao sistema. Tampouco resulta da eficácia, que significa, no sentido de efetividade, observância espontânea ou por imposição de autoridade ou, mais genericamente, sucesso na obtenção dos objetivos visados pelo legislador, e, no sentido técnico, possibilidade de produção concreta de efeitos, devendo-se, ao contrário, reconhecer que a eficácia é até consequência da ultratividade. Assim, é possível dizer que a ultratividade é manifestação do vigor da norma legal.”¹⁴⁶

Adiante, veja-se que uma norma válida e vigente pode, porventura, não ter eficácia, que é a qualidade que diz respeito à efetiva produção de efeitos; essa capacidade depende tanto de requisitos de natureza fática como de natureza técnico-normativa¹⁴⁷. Uma norma jurídica pode, portanto, ter eficácias *técnica* e eficácia *social*. Atente-se que a eficácia *jurídica* não é atributo da norma, mas sim do fato jurídico¹⁴⁸ nela contido, que consiste em sua inevitável aptidão de desencadear o fenômeno da causalidade jurídica e, conseqüentemente, a instauração da relação jurídica.¹⁴⁹

¹⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*, cit., p. 202.

¹⁴⁷ Ibidem, p. 199.

¹⁴⁸ “A norma jurídica, geral e abstrata (generalidade e abstrateza, que não é de *todas* as normas), não se *realiza*, i.e., não passa do nível conceptual para o domínio do real-social, sem o fato que lhe corresponde, como *suporte fático* de sua *hipótese fática*. Sem *fattispecie* concreta correspectiva à *fattispecie* abstrata. O fato, recortado entre multiplicidade heterogênea dos fatos socioculturais (os fatos meramente físicos são qualificados valorativamente ao universo da cultura total), é, *na medida em que* corresponde ao esquema abstrato, o *fato jurídico*. O que excede ao esquema ou é juridicamente irrelevante, ou é relevante para *outras* hipóteses fáticas de normas no mesmo sistema jurídico-positivo” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 144).

¹⁴⁹ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 83.

A eficácia social (ou efetividade) de uma norma diz respeito “aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada”, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁰. Especificamente no que diz respeito às normas gerais e abstratas, afirma-se que sua eficácia social diz respeito ao fato de ser cumprida ou não, obedecida ou não. Não se trata, todavia, apenas de uma questão de *vontade* dos destinatários¹⁵¹ da norma, pois ela pode ser ineficaz socialmente, caso seu conteúdo prescreva uma situação ou algum comportamento que o contexto fático simplesmente não permita. É por isso que a efetividade da norma não pode ser reduzida simplesmente à questão da pura obediência. E é justamente nesse sentido que Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma categoricamente que a eficácia social tem um sentido mais amplo, que é o de *sucesso normativo*¹⁵², que diz respeito não somente à obediência espontânea dos destinatários, mas também ao fato de os operadores do direito se importarem com isso ou não; ou seja, a sua *incidência* pode ficar condicionada ao fato de esses últimos resolverem ou não aplicar os ditames gerais e abstratos. Se não for obedecida espontaneamente, e se os aplicadores não se importarem com isso, diz-se que é ineficaz socialmente de modo pleno.

Quanto à eficácia técnica, ela existe quando é possível a produção concreta de efeitos porque estão presentes as condições técnico-normativas exigíveis para sua aplicação¹⁵³. Muitas vezes há certas relações entre várias normas que geram impossibilidade de produção de efeitos. Seria uma ineficácia técnica, mas da modalidade *sintática*, que, segundo Paulo de Barros

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 84.

¹⁵¹ “Que uma norma é ‘dirigida’ a uma pessoa, de modo algum significa outra coisa senão que a *conduta* de um indivíduo, uma conduta humana, é devida. Não é o ser humano como tal, na totalidade de sua existência, e sim, uma certa *conduta* humana, à qual a norma se refere.” (KELSEN, Hans, *Teoria geral das normas*, cit., p. 12).

¹⁵² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*, cit., p. 200.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 203.

Carvalho, ocorre quando o preceito normativo não pode juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo: (a) pela falta de outras regras superiores, consoante sua escala hierárquica; ou (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento uma outra norma inibidora de sua incidência¹⁵⁴. Tem-se ainda ineficácia técnica de caráter *semântico* quando os problemas para a juridicização do evento advenham de questões de ordem material.

Neste momento da investigação, é pertinente citar Tárek Moysés Moussallem:

“Norma alguma no sistema do direito positivo tem o condão de irradiar efeitos sem que seja aplicada. Não há possibilidade de incidência (juridicização de fatos) da norma sobre mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado. Por isso mesmo, quando empregado no sentido de ‘possibilidade de irradiar efeitos quando ocorrido o fato previsto em alguma hipótese normativa’, o conceito de eficácia técnica é um mito. Nesse sentido, nenhuma norma parece possuir eficácia técnica, e para que tenha, deve ser aplicada. A eficácia técnica de N1 é constatada no seio da enunciação-enunciada ou do enunciado-enunciado que resultam de sua aplicação. Em resumo, não há eficácia e incidência sem ato de aplicação.”¹⁵⁵

É de se perceber que vigência e eficácia técnica são coisas distintas, pois uma é relativa ao tempo da validade, enquanto a outra diz de perto à produção de efeitos concretos. A vigência é a força que a norma tem para reger, força essa que advém de sua validade, ou seja, é uma qualidade das normas quando elas podem gerar efeitos genericamente. É simples capacidade de regulação: “a norma jurídica se diz vigente quando está *apta* para qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito, dentro dos limites que a ordem positiva estabelece (...)”¹⁵⁶. O simples fato de uma norma

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 83.

¹⁵⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Revogação em matéria tributária*, cit., p. 151.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 85.

estar em vigência não significa que já incide, mas apenas que já *pode incidir*. A eficácia também diz respeito à produção de efeitos, mas à sua produção *concreta*, em razão da observância de condições técnicas para tal. Uma norma pode estar vigente, mas não ser eficaz (tanto social, quanto tecnicamente): tem aptidão genérica para regular as condutas, em razão de sua validade, mas condicionantes (ora fáticos, ora técnicos) impedem que esse mister seja cumprido. A norma *pode* produzir efeitos, está apta a tanto, mas simplesmente não *consegue*.

1.5 Evento, fato e incidência jurídica no processo legislativo das leis complementares

O direito determina a sua própria criação, sempre por força da incidência de normas jurídicas que, em um movimento contínuo, regulam o surgimento de outras normas. Analisar o fenômeno da incidência da norma jurídica faz com que o estudioso possa perceber o direito no seu aspecto dinâmico, como bem lembra Gabriel Ivo.¹⁵⁷

Pois bem. Incidência jurídica – e, consequentemente, incidência tributária – é o momento em que se verifica que aqueles conteúdos prescritivos contidos nos textos do direito positivo em sentido amplo efetivamente regulam a conduta humana. Assim, falar em incidência jurídica é falar, de certa forma, em *efetividade* (ou eficácia legal¹⁵⁸) das normas vigentes: uma norma só é *efetiva* quando *incide*, ou, como prefere o anteriormente citado autor alagoano, quando *atua*¹⁵⁹. Portanto, a incidência é

¹⁵⁷ IVO, Gabriel, A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem, cit., p. 189.

¹⁵⁸ Totalmente diferente da eficácia jurídica, que é predicado do *fato jurídico*.

¹⁵⁹ “Da atuação da norma jurídica válida surgem relações jurídicas ou outras normas jurídicas. Trata-se da fenomenologia da incidência.” (IVO, Gabriel, A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem, cit., p. 189).

fenômeno que se verifica quando as normas jurídicas vigentes efetivamente irradiam seus efeitos e, portanto, são capazes de ferir¹⁶⁰ a conduta humana: em síntese, quando são *aplicadas*. A incidência é, assim, o efeito que se espera da norma jurídica.

Mas aí entra a questão principal de toda a discussão que envolve o fenômeno da incidência: que momento é esse? Quando a incidência realmente se opera? A doutrina tradicional afirma que a incidência normativa se dá imediatamente, bastando a norma geral e abstrata ser válida e vigente. Não haveria a necessidade de mais nada para que se pudesse falar em incidência, pois a norma estaria regulando de fato a conduta humana simplesmente por se encontrar vigente dentro do sistema. A incidência seria algo meramente mecânico, sendo dispensável a presença humana. “O aplicador do direito seria um autômato. Um homem sem alma. Um mero adivinhador da incidência correta”¹⁶¹. O nosso posicionamento é outro, totalmente diverso, e se baseia na doutrina de Paulo de Barros Carvalho.¹⁶²

A norma geral e abstrata contempla em seu antecedente uma série de acontecimentos que, uma vez efetivamente verificados no plano real, faz nascer a possibilidade de instauração do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (aquele que tem o direito subjetivo de exigir o crédito tributário) e o sujeito passivo (a pessoa que deve realizar a prestação tributária). Chamemos

¹⁶⁰ A observação de Luís Cesar Souza Queiroz é pertinente: “A norma determina uma conduta (*dever-ser*), contudo ela jamais terá a aptidão de *tocar* a conduta (*ser*). É impossível a redução do plano normativo (*dever-ser*) ao plano fático (*ser*). Portanto, não se pode esperar que uma norma, sob um enfoque jurídico, tenha condições de afetar materialmente a conduta. O ponto de máxima proximidade entre uma norma jurídica e uma conduta é aquele em que uma norma individual ordena um ato de execução material (...). O último ato de execução material não se confunde com a norma. Se ele realmente ocorrer, estará no mundo dos fatos, não mais no mundo das normas.” (*Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 20-21).

¹⁶¹ IVO, Gabriel, A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem, cit., p. 194.

¹⁶² Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit.

esses acontecimentos de *eventos*, que são os tais acontecimentos previstos hipoteticamente, mas que o mundo do direito ainda não tomou conhecimento de sua existência, em razão do não surgimento (até então) de uma linguagem jurídica apropriada para tanto. Ainda são meros eventos, e não fatos jurídicos. E essa linguagem à qual fazemos referência é justamente a das provas. Sem prova jurídica da ocorrência do evento, não há que se cogitar de incidência, porque o *fato jurídico* não tem como se constituir.¹⁶³

Até esse exato instante, não há de se falar em incidência. Essa pressupõe a existência do fato jurídico. E este último, por sua vez, somente surge no exato instante em que aqueles tais eventos forem vertidos em linguagem competente, através do nascimento da norma individual e concreta. Aí sim a incidência se dá, inexoravelmente, e é “automática e infalível”¹⁶⁴, e não no momento em que a norma geral e abstrata é simplesmente válida e vigente, porém ainda não aplicada. Sem linguagem jurídica que aplique o previsto hipoteticamente na regra-matriz – linguagem essa que deve ser a de uma norma individual e concreta – não se pode falar em incidência tributária.

Assim, não há incidência com a simples circulação de mercadorias feita por um camelô, por exemplo. Só haveria incidência se o direito tomasse conhecimento desse evento, a partir do surgimento de uma norma individual e concreta que, relatando em seu antecedente aquele evento, constituísse o fato

¹⁶³ “Assim, é por meio das provas que os enunciados declaratórios do fato jurídico serão construídos e mantidos, devendo-se buscar traduzir as manifestações do evento de acordo com as regras existentes no sistema.” (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 44).

¹⁶⁴ “Assim, a automaticidade e infalibilidade da incidência da norma jurídica nada mais significam que a sua obrigatoriedade. Atestada (=construída) a incidência pelo homem, e na medida em que ela atesta (=constrói), os efeitos produzidos pelo fato jurídico são obrigatórios. É relação intranormativa, que se instala entre a hipótese e a tese” (IVO, Gabriel, *A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem*, cit., p. 193).

jurídico tributário. Para o direito, aqueles “fatos” (eventos) nem sequer existem e, portanto, jurídicos não são.

Diante de tais palavras, resta claro que a incidência não opera no plano dos meros acontecimentos no mundo dos fenômenos. Há necessidade do fator humano, através do ato de aplicação. Ou seja, incidência e aplicação são conceitos que se confundem, eis que aquela só se opera com esta. Induvidoso, portanto, que a existência da norma geral e abstrata não é suficiente para que se verifique a incidência, sendo imperiosa a veiculação da individual e concreta.

No mundo do direito positivo tributário, a norma individual e concreta surge com o advento do lançamento – por parte da autoridade fazendária – ou de ato do particular, expressamente autorizado por lei a tanto.

“Ao percurso que se inicia com as normas mais abstratas do sistema e que culmina com a constituição efetiva do fato jurídico tributário¹⁶⁵ e da relação jurídica¹⁶⁶ tributária (com o surgimento da norma individual e concreta), dá-se o nome de “processo de positivação”¹⁶⁷. E o final desse

¹⁶⁵ Paulo de Barros Carvalho vai mais a fundo no debate, e elucida que a constituição do fato jurídico é uma construção de sobrelinguagem, explicando que há duas sínteses: “(i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico.” (CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. Inédito).

¹⁶⁶ “Há relações jurídicas onde se ponham central de imputação ou referência como sujeitos-de-direito, onde se requeiram fatos jurídicos e, pois, normas jurídicas incidentes nesses fatos.” (VILANOVA, Lourival, *Causalidade e relação no direito*, cit., p. 268).

¹⁶⁷ “Denominamos *positivação do direito* o processo mediante o qual o aplicador, partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras, objetivando maior individualização e concretude. Os preceitos de mais elevada hierarquia e, portanto, ponto de partida para o ciclo de positivação, encontram-se na Constituição da República: são as competências tributárias. Com base nesse fundamento de validade, o legislador produz normas gerais e abstratas, instituidoras dos tributos: são as regra-matrizes de incidência tributária, descrevendo, conotativamente, em sua hipótese, fato de possível ocorrência, e prescrevendo, no conseqüente, a instalação da relação jurídica, cujos traços relaciona. Avançando cada vez mais em direção à disciplina dos comportamentos intersubjetivos, o aplicador do direito veicula norma individual e concreta,

processo é justamente a incidência: só com ela é que as condutas de intersubjetividade podem ser efetivamente reguladas: as normas gerais e abstratas, por si sós, não têm força para tanto.¹⁶⁸

Assim, no contexto da moderna teoria da incidência, existem conceitos essenciais: evento, fato e aplicação.

Os eventos, repetindo, são os simples acontecimentos do mundo circundante. Muitas vezes, tais eventos são previstos nas hipóteses das normas gerais e abstratas, o que não significa que sua simples verificação empírica seja suficiente para surgirem liames obrigacionais. A linguagem é elemento indispensável para que eles venham a irromper. Linguagem que há de ser competente, adequada, reconhecida pelo direito como sendo apta a tanto.

Dessa forma, a linguagem é um instrumento tão poderoso para a constituição da realidade que é plenamente possível o surgimento de um fato jurídico desacompanhado do respectivo suporte empírico: basta que haja provas (falsas, no caso), para que, por exemplo, alguém que não cometeu homicídio possa vir a ser condenado por tal crime, sem que ele sequer haja

relatando o evento ocorrido e, por conseguinte, constituindo o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A prova no direito tributário*, cit., p. 269). Ainda sobre o tema, ver: DALLA PRIA, Rodrigo. O processo de posituação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 51 e ss.).

¹⁶⁸ “As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 36).

cogitado trazer qualquer malefício à vítima. Mas esse é um caso excepcional. Uma falha ínsita à realidade do direito. É a regra do jogo.¹⁶⁹

O comum, o ordinário, é que o fato jurídico seja um relato descritivo de um evento efetivamente ocorrido no mundo real. Tal relato se dá no antecedente de uma norma individual e concreta. Constitui-se ali o fato jurídico. E, ao seu lado, no conseqüente da dita norma, instaura-se a relação jurídica, como conseqüência imediata, automática e inafastável do surgimento do fato jurídico.

Todavia, o mecanismo da incidência da norma de competência que prevê a aptidão dos diversos entes em editar leis é outra. Explica-se.

Para a publicação de qualquer veículo introdutor de normas jurídicas, é necessário um processo legislativo que, dizendo de forma simplificada, engloba o trâmite de discussão, votação, aprovação, sanção e promulgação da lei. Todas as fases desse processo de enunciação que se desenvolve no procedimento legislativo são *eventos*: quando ocorreu, quantos parlamentares votaram, se o *quorum* necessário para a edição de lei complementar foi alcançado, como se deu a discussão e a votação etc.

Mesmo que tais momentos do procedimento possam vir a ser reduzidos a termo, ou seja, mesmo que haja linguagem certificando sua ocorrência, ela ainda não é a reconhecida pelo direito como competente para

¹⁶⁹ “A posição cognoscitiva ora adotada revela também outra conclusão: a de que, caso o evento não tenha efetivamente ocorrido, não obstante encontremos uma linguagem que o descreva como se o tivesse, para o direito o fato ocorreu e encontra-se apto a produzir conseqüências jurídicas, a menos que seja desconstituído pelas provas.” (FERRAGUT, Maria Rita, *Presunções no direito tributário*, cit., p. 16).

produzir efeitos *de jure*. Podem ser considerados fatos legislativos em sentido amplo, e não fatos jurídico-legislativos em sentido estrito.

Sendo assim, mesmo que os consideremos como fatos em sentido amplo, pois há uma linguagem certificando sua existência, no contexto eleito por este trabalho, em que sobreleva a linguagem escolhida pelo direito como a única relevante, eles ainda são meros eventos. Ainda fazem parte do processo de enunciação da lei.

Depois de votada, sancionada e promulgada, a lei é enviada para publicação. Esse momento é decisivo. É então que a lei ganha validade, pois é nessa etapa que adentra o ordenamento jurídico. Nesse momento, passa a existir de direito, pois a publicação a insere no sistema. Surge, com a publicação, uma norma geral e concreta, que é um veículo introdutor de normas (“enunciados-enunciados”).

No exato instante da publicação se dá a incidência da norma de competência que dá à União o poder de editar leis complementares. Assim como a norma individual e concreta, a norma geral e concreta é dotada de um antecedente e um conseqüente.

No antecedente dessa norma geral e concreta encontra-se o relato daqueles eventos citados anteriormente, quais sejam, as fases que constituem o processo legislativo. Esse relato, através da linguagem competente (“enunciação-enunciada”), demonstrará como se deu todo o trâmite da lei. A enunciação-enunciada constitui, assim, o fato jurídico-legislativo que fará surgir a relação jurídica no conseqüente da norma, que é a sujeição generalizada a seus comandos. Assim, no conseqüente dessa norma geral e concreta (lei), tem-se a veiculação de enunciados de caráter geral e abstrato.

Em síntese: com a publicação da lei, há incidência da norma de competência. É nesse momento que ela é *aplicada*, pois é precisamente aí que a lei surgiu no ordenamento jurídico, veiculando, como se afirmou, enunciados de caráter geral e abstrato. Antes da publicação, todo o trâmite legislativo, perante o direito, tem caráter de simples acontecimento social. A publicação da lei juridiciza os eventos, fazendo surgir o fato jurídico-legislativo.

CAPÍTULO II – ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA LEI COMPLEMENTAR

2.1 Considerações iniciais referentes à sua natureza e ao processo legislativo

Este capítulo há de ser iniciado com algumas referências indispensáveis à figura legislativa “lei complementar”. Não poderia ser de outra forma, afinal trata-se justamente do objeto central das especulações a serem empreendidas durante a dissertação. Por isso – com o intuito de apresentação e contextualização da questão – considerações introdutórias e gerais devem ser feitas sobre a lei complementar.

Trata-se de espécie normativa prevista no artigo 59, II da Constituição Federal, cujo enunciado é a “disposição geral” da seção que cuida do “processo legislativo”. É uma das formas como a União pode se manifestar legislativamente, através do Congresso Nacional. É sabido que as demais pessoas políticas também têm aptidão para instituir leis complementares, mas as presentes especulações cingir-se-ão à competência da União Federal.

A lei complementar é um instrumento introdutor de normas que tem características diferentes das demais previstas no ordenamento. Essas características especiais são tanto de forma quanto de conteúdo: lá, quando pressupõe o *quorum* especial (art. 69 da CF¹⁷⁰), e aqui, por sua utilização ser voltada para matérias expressa ou implicitamente exigidas pela Carta Magna. Daí Paulo de Barros Carvalho¹⁷¹ afirmar que a lei complementar reveste-se de

¹⁷⁰ “Art. 69 - As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 219.

natureza ontológico-formal¹⁷² e se presta a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais¹⁷³. Portanto, a lei complementar atua nos tipos normativos que a doutrina americana chama de *not self-enforcing provisions* ou *not-self-execution norms* (em contrapartida às *self-enforcing provisions* ou *self-execution-norms*). Segundo José Afonso da Silva, as leis complementares são “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada”¹⁷⁴ e, como tal, “de sua observância e aplicação resulta a eficácia da própria Constituição”.¹⁷⁵

É válida, ademais, a lição de Pinto Ferreira:

“O conceito de lei complementar pode ser apreciado em um sentido lato e em um sentido restrito. Na acepção ampliativa, a lei complementar é toda aquela que completa uma norma constitucional não auto-executável. Leis complementares da Constituição são todas aquelas leis que completam as suas disposições, para torná-las eficazes e desenvolver os seus

¹⁷² Em sentido oposto, Hugo de Brito Machado afirma que a “(...) identidade específica da lei complementar não deve ser buscada na matéria de que a mesma se ocupa, mas no procedimento adotado para a sua elaboração. Além da Constituição Federal, o regimento do Congresso Nacional alberga normas disciplinando o procedimento para discussão e votação das leis, com regras específicas cuja aplicação caracteriza a espécie legislativa como lei complementar” (Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 95, p. 66, 2006). Assim, segundo ele, a lei para ser complementar bastaria ser votada por maioria absoluta, pelo que, como se verá a seguir, ensejaria a conclusão de que uma lei complementar com conteúdo de ordinária somente poderia ser revogada por lei complementar (ver item 2.3). Em linha similar, considerando o aspecto formal como condição suficiente para a configuração da lei complementar, ver: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 797 e ss.

¹⁷³ Aduz Bernadette Pedroza que a “unidade de fundamento de uma ordem jurídica nada revela, porém, da eficácia de cada norma constitucionalmente considerada. Sem perda daquele atributo, uma norma constitucional pode não possuir os requisitos suficientes para sua executoriedade, a qual está, via de regra, condicionada à realização de ato normativo posterior. Essa peculiaridade não é, aliás, exclusiva da norma constitucional; também acontece em relação à lei ordinária dependente de regulamentação, a qual lhe integra o sentido, criando as condições para a sua aplicabilidade (...) a expressão ‘lei complementar’ tem sido usada para indicar uma determinada categoria de ato normativo, sem o qual uma norma constitucional não adquire eficácia” (Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 243).

¹⁷⁴ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 235

¹⁷⁵ PEDROZA, Bernadette, Validade e eficácia da lei complementar à Constituição, cit., p. 251.

princípios e conteúdo. Em sentido restrito (...), a lei complementar no sistema da Constituição de 1969 é aquela expressamente estatuída na lei magna com um processo específico e qualificação de elaboração.”¹⁷⁶

Apesar de tais considerações terem sido feitas com base na Constituição pretérita, nada há que se objetar quanto à sua aplicabilidade à ordem atual. Ao longo deste trabalho referir-se-á sempre à lei complementar em sentido restrito.

Quanto à iniciativa para edição das leis complementares em geral, há similitude com relação às leis ordinárias, em razão do disposto no artigo 61 da Constituição Federal:

“Art. 61 - A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.”

Mas no direito tributário há uma peculiaridade, pois conforme dicção do artigo 61, parágrafo 1º, II, “b”, “são de iniciativa do Presidente da República as leis que disponham sobre organização administrativa e judiciária, *matéria tributária* e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios” (destacamos). E aí se incluem as leis complementares.

É perceptível da rápida análise dos termos constitucionais que a lei complementar é realmente um instrumento legislativo diferenciado. Em geral já o é, e em matéria tributária mais ainda, conforme se depreende da

¹⁷⁶ FERREIRA, Luiz Pinto. A lei complementar na Constituição. *Revista do Ministério Público de Pernambuco*, Recife, n. 1, p. 93, 1972.

Constituição. Dista de ser algo *ordinário*; contudo, não se está a utilizar esse último termo como sinônimo de simplicidade ou a denotar subserviência das leis ordinárias, mas apenas visa-se o registro acerca da especificidade das matérias afeitas à legislação complementar e da excepcionalidade do seu uso. Algo que fosse ordinário, comum, não poderia se submeter a *quorum* qualificado nem muito menos seria veículo adequado para *complementar a Constituição*. Ademais, aquilo que se pretenda como instrumento de complemento constitucional é excepcional, no sentido de não ser corriqueira a sua edição.

Aliás, a excepcionalidade do uso da lei complementar se comprova, ainda, diante do disposto nos artigos 62, parágrafo 1º, III e 68, parágrafo 1º, onde, respectivamente, há expressa proibição de edição de medidas provisórias e leis delegadas relativas a matérias reservadas à lei complementar. Adiante, em 2.3, ver-se-á se é possível lei ordinária tratar de matéria de competência de lei complementar, e vice-versa.

Dessa maneira, em termo vulgares, as leis ordinárias são *comuns*, e as complementares *raras*. A própria quantidade desses veículos legislativos que se encontra no direito positivo brasileiro conduz a essa observação: daquelas se acham milhares; destas, pouco mais de uma centena.

A lei complementar tributária tem seu âmbito de atuação delimitado constitucionalmente. São matérias que o constituinte reservou para serem aprovadas de forma mais rígida. Em alguns casos, essa necessidade de rigidez se dá pelo fato de o assunto ser de interesse nacional e, por isso, demandar

uma via legislativa não-ordinária¹⁷⁷. Noutras hipóteses, isso se dá pela excepcionalidade da matéria, sendo necessário, igualmente, um meio legislativo diferenciado, como na hipótese dos empréstimos compulsórios.

Aliás, sobre a rigidez que envolve o procedimento da lei complementar, outras considerações merecem destaque. Alude-se aqui ao processo legislativo, especificamente no tocante à sua votação, motivo pelo qual será feita uma sucinta análise das disposições dos regimentos internos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

O artigo 69 da Constituição Federal alude somente a “maioria absoluta”¹⁷⁸ quando assunto é aprovação das leis complementares.

De sua vez, o Regimento Interno da Câmara, em seu artigo 183, determina o seguinte:

“Art. 183 - Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações da Câmara serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros.
§ 1º - Os projetos de leis complementares à Constituição somente serão aprovados se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros da Câmara, observadas, na sua tramitação, as demais normas regimentais para discussão e votação.

¹⁷⁷ “Os motivos pelos quais se criou uma categoria peculiar e especial de lei (a complementar) são vários e notórios: impor um efetivo consenso, uma ponderação mais acurada, uma maior estabilidade, além de um rito próprio e prioritário para a deliberação e aprovação de determinadas matérias tidas como de relevante interesse nacional. Com isso, foi excluída a hipótese de ser revogada, derogada ou inovada por uma minoria de congressistas ocasional e inexpressiva, ou até mesmo por medida provisória baixada pelo Presidente da República. Prestigiou-se, desse modo, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pilar da estabilidade das instituições e do progresso e desenvolvimento da nação.” (MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 30).

¹⁷⁸ “Por maioria absoluta do Congresso entendo a maioria absoluta das duas Casas e não do Parlamento como um todo, com o que, mesmo que não houvesse a maioria em uma delas, mas a soma dos votos dos parlamentares atingisse o *quorum* legal, seria considerada aprovada a lei complementar. Não creio seja esta a exegese correta. Nas duas Casas, isoladamente consideradas, deverá haver a maioria absoluta para aprovação de lei complementar.” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1, p. 79).

§ 2º - Os votos em branco que ocorrerem nas votações por meio de cédulas e as abstenções verificadas pelo sistema eletrônico só serão computados para efeito de *quorum*.”

Infere-se daí que nas votações de matérias comuns haverá aprovação por maioria simples, desde que esteja *presente* a maioria absoluta dos deputados (a metade mais um). Estando essa maioria presente, o projeto é aprovado pela maioria singela.

No caso das leis complementares, opera-se mudança radical. O projeto de lei precisa ser aprovado *por mais da metade de todos os membros da Casa*.

Interessante observar os diversos *processos de votação* da Câmara. A votação pode ser “ostensiva” ou “secreta”. Na modalidade ostensiva, poderá ser adotada tanto a votação simbólica, quanto a nominal. Já na modalidade secreta, a votação é eletrônica ou por cédulas (art. 184, *caput* do Regimento Interno). Dizem os artigos 185, 186, I e 187 do Regimento:

“Art. 185 - Pelo processo simbólico, que será utilizado na votação das proposições em geral, o Presidente, ao anunciar a votação de qualquer matéria, convidará os Deputados a favor a permanecerem sentados e proclamará o resultado manifesto dos votos.

(...)

Art. 186 - O processo nominal será utilizado:

I - nos casos em que seja exigido *quorum* especial de votação;

(...)

Art. 187 - A votação nominal far-se-á pelo sistema eletrônico de votos, obedecidas as instruções estabelecidas pela Mesa para sua utilização.”

As leis em geral são votadas pela modalidade ostensiva, ficando reservadas à secreta os casos excepcionais previstos nas alíneas do artigo

188¹⁷⁹. Inserida na votação ostensiva, verificamos que as leis ordinárias devem ser votadas pelo processo simbólico, descrito no *caput* do artigo 185. Já o processo nominal, através do sistema eletrônico, se dirige para os casos em que são exigidos *quoruns* especiais de votação, como nas leis complementares.

O mesmo prevê o Regimento Interno do Senado Federal, ao estabelecer, no artigo 228, *caput*, que as suas deliberações “serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta dos seus membros”. Arrola como exceção, dentre outras, o projeto de lei complementar, que necessita de “voto favorável da maioria absoluta da composição da casa” (art. 288, III, “a”). Em seu artigo 293, se refere ao processo simbólico, sem, porém, mencionar expressamente *quando* ele será cabível. As alíneas do artigo supracitado se limitam a arrolar o *procedimento* da votação simbólica. Contudo, em seguida, o artigo 294 faz alusão ao processo nominal, dizendo que deverão segui-lo os casos em que seja exigido *quorum* especial de votação que, como dito, é a hipótese da lei complementar.

Eis aí, portanto, mais uma prova do dificultoso processo legislativo dirigido às leis complementares, que não se exaure com a simples previsão

¹⁷⁹ “Art. 188 - A votação por escrutínio secreto far-se-á pelo sistema eletrônico, nos termos do artigo precedente, apurando-se apenas os nomes dos votantes e o resultado final, nos seguintes casos: I - deliberação, durante o estado de sítio, sobre a suspensão de imunidades de Deputado, nas condições previstas no parágrafo 8º do artigo 53 da Constituição Federal; II - por decisão do Plenário, a requerimento de um décimo dos membros da Casa ou de Líderes que representem este número, formulado antes de iniciada a Ordem do Dia. III - para eleição do Presidente e demais membros da Mesa Diretora, do Presidente e Vice-Presidentes de Comissões Permanentes e Temporárias, dos membros da Câmara que irão compor a Comissão Representativa do Congresso Nacional e dos 2 (dois) cidadãos que irão integrar o Conselho da República e nas demais eleições; IV - no caso de pronunciamento sobre a perda de mandato de Deputado ou suspensão das imunidades constitucionais dos membros da Casa durante o estado de sítio. § 1º - A votação por escrutínio secreto far-se-á mediante cédula, impressa ou datilografada, recolhida em urna à vista do Plenário, quando o sistema eletrônico de votação não estiver funcionando.”

constitucional de *quorum* qualificado, mas se espraia nos regimentos internos das duas Casas do Congresso Nacional.

A seguir, será visto se tais peculiaridades conduzem a alguma conclusão no sentido de serem as leis complementares superiores hierarquicamente às leis ordinárias.

2.2 Posição hierárquica da lei complementar

A noção de hierarquia, sobretudo em uma época em que as Constituições perdem o caráter de conjunto de normas genéricas para adquirirem o caráter e a complexidade quantitativa e qualitativa de disposições de toda ordem, passa a ser um importante pressuposto hermenêutico. Hierarquia significa que as disposições constitucionais não estão todas postas horizontalmente umas ao lado das outras, mas também verticalmente. Fala-se, assim, em *sistema* escalonado, isto é, disposições coordenadas e inter-relacionadas que se condicionam reciprocamente em escalões sucessivos.¹⁸⁰

Quadra advertir, todavia, que a hierarquia entre as normas¹⁸¹ somente se dá na ocasião de uma delas servir de fundamento de validade para a outra,

¹⁸⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sistema tributário e princípio federativo. In: *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 338-339.

¹⁸¹ “Chega a ser contra-sentido falar em sistemas de normas sem organização hierárquica. Se o valor integra a própria raiz do dever-ser e se um de seus predicados sintáticos é a gradação dos preceitos em escala de hierarquia, o deontico vem, desde logo, marcado pela presença indispensável dessa cadeia de vínculos de subordinação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 667).

seja no aspecto formal, seja no aspecto material. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a hierarquia é uma construção do próprio direito positivo, não sendo uma necessidade da própria regulamentação da conduta: é “uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada”¹⁸². A norma que retira sua validade em outra “(...) é uma norma subordinada ou de grau inferior e a segunda, uma norma subordinante ou de grau superior”¹⁸³. Pode a norma superior indicar ou o órgão competente ou o processo a ser obedecido para criação da norma inferior, ou ainda delimitar-lhe o conteúdo material.¹⁸⁴

Entre as normas constitucionais e as leis complementares existe evidente hierarquia, tanto no aspecto formal quanto no material. A Constituição sempre irá determinar o órgão que deve editá-la, o procedimento a ser seguido, além de seu conteúdo possível. Do texto constitucional, portanto, é que as leis complementares retiram seu fundamento de validade. À obviedade, o mesmo raciocínio se aplica entre as normas constitucionais e as leis ordinárias.

Contudo, não há de se falar que a lei complementar é sempre superior hierarquicamente à lei ordinária¹⁸⁵. Esse é um equívoco rotundo, segundo

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 221.

¹⁸³ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 15.

¹⁸⁴ “A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 181).

¹⁸⁵ Contra essa posição, entendendo serem as leis complementares superiores hierarquicamente às leis ordinárias ver: MACHADO, Hugo de Brito Machado. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 14, p. 19 e ss., nov. 1996; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 84-85.

Vítor Nunes Leal¹⁸⁶. *Pode* vir a ser, mas unicamente quando servir de fundamento de validade – formal ou material – para uma lei ordinária, o que, é óbvio, não ocorre sempre.

Descabe totalmente o argumento de que as leis ordinárias seriam inferiores às complementares por se encontrarem “topograficamente” abaixo dessas na redação do artigo 59 da Constituição Federal, conforme observa Maria do Rosário Esteves¹⁸⁷. Partilhando desse posicionamento, Célio de Freitas Batalha sentencia:

“Realmente, afastado o argumento da cogitada hierarquia, posto sob a só e frágil referência de que a ordem seqüencial da relação do artigo 59 da CF, por si, estaria a indicá-la, há de se ver que o fundamento jurídico sobre a inexistência de graus de importância entre as espécies legislativas autorizadas a criar, originariamente, a ordem jurídica, retira-se, naturalmente, da verificação de que ditas espécies, sem exceção, têm como seu fundamento de validade o mesmo texto constitucional.”¹⁸⁸

Também é inconsistente a mesma interpretação face ao argumento de que a lei complementar tem um *quorum* diferenciado. Trata-se de simples escolha do legislador constituinte, que quis ver determinados interesses sendo tratados de forma mais rígida; e a maior rigidez desse processo legislativo não é elemento suficiente para se crer que a lei complementar é hierarquicamente

¹⁸⁶ “A designação de leis complementares não envolve, porém, como é intuitivo, nenhuma hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis declaradas não complementares. Todas as leis, complementares ou não, têm a mesma eficácia jurídica, e umas e outras se interpretam segundo as mesmas regras destinadas a resolver os conflitos de leis no tempo.” (LEAL, Vítor Nunes. *Leis complementares da Constituição*. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, n. 7, p. 382, jan./mar. 1947).

¹⁸⁷ “Este enunciado legal não estabelece qualquer indício científico que demonstre a posição hierárquica e eficaz da lei complementar. Se o fizesse, também teríamos de aceitar que as leis delegadas, por encontrarem-se dispostas imediatamente abaixo das leis ordinárias, são a elas hierarquicamente inferiores, bem como às medidas provisórias e assim sucessivamente. São todos eles (...) instrumentos primários introdutórios de normas *que inovam a ordem jurídica, porém por meio de processos legislativos distintos*.” (ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 81).

¹⁸⁸ BATALHA, Célio de Freitas. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 49. p. 124-125, jul./set. 1989.

superior à lei ordinária. É meramente um requisito de validade da lei complementar, que difere do exigido para a lei ordinária.

Igualmente, o fato de muitas vezes as matérias regidas por leis complementares dizerem respeito a valores altamente prestigiados pelo Estado brasileiro não faz delas veículos de superior hierarquia diante das leis ordinárias, a não ser que essas retirem seu fundamento de validade daquelas.

Diz Camila Vergueiro:

“No nosso ordenamento jurídico, as leis complementares se distinguem dos demais instrumentos normativos, especialmente das leis ordinárias, não em razão de uma perspectiva vertical, hierarquizada, em que uma norma superior é fundamento de validade de uma norma inferior, mas, sim, horizontal, em que as matérias devem ser tratadas por determinados veículos, sendo que, para umas, há a necessidade de observância de um procedimento legislativo específico.”¹⁸⁹

Essas conclusões, reitere-se, são válidas quando não houver nenhuma relação entre a lei ordinária e a lei complementar, ou seja, quando não existir relação de subordinação entre elas. É por essa razão que se diz não haver hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, *em princípio*.¹⁹⁰

Diz-se “em princípio” porque essa hierarquia pode vir a surgir.

¹⁸⁹ VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. A nova redação do inc. I do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Reflexos tributários da nova Lei de Falência: comentários à LC 118/2005*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 26.

¹⁹⁰ “(...) em alguns casos, a lei complementar subordina a lei ordinária, enquanto noutros descabem considerações de supremacia nos níveis do ordenamento, uma vez que tanto as complementares quanto as ordinárias extratam seu conteúdo diretamente do texto constitucional.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 220-221).

Quanto à hierarquia formal, exemplifica-se com o artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal, segundo o qual lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Veio à tona, assim, em 26 de fevereiro de 1998, a Lei Complementar n. 95. Essa lei – agora sim – é superior hierarquicamente a todas as leis ordinárias e demais espécies normativas existentes no Brasil, por lhes estipular requisitos de forma. É, no dizer de Lourival Vilanova, uma “norma-de-norma”, por estatuir como criar outras normas¹⁹¹. Portanto, pelo fato de todos os demais veículos introdutórios necessitarem observar os ditames da Lei Complementar n. 95/98, é de se concluir por sua superioridade formal em relação àqueles, pois lhes serve de fundamento de validade, nesse particular.

Já a hierarquia material se configura quando a Constituição ordena que dada lei complementar se refira ao conteúdo material de uma lei ordinária. Ou seja, a norma hierarquicamente superior determina quais os limites que a autoridade¹⁹² inferior pode se manifestar. Em raciocínio similar, Paulo de Barros Carvalho arremata:

“No domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor (...). O exemplo eloquente está nas regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes. Instalando-se a possibilidade, o legislador complementar expedirá disposição normativa cujo conteúdo deverá ser observado e absorvido pelas pessoas políticas interessadas.”¹⁹³

¹⁹¹ VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 164

¹⁹² Daniel Mendonça esclarece que o termo “autoridade” pode ser usado em um sentido normativo, que “*presupone un sistema de reglas que determina quién se halla habilitado para ejecutar válidamente ciertos actos, adoptar legítimamente ciertas decisiones o hacer cierta clase de pronunciamientos (...) el concepto de autoridad implica un conjunto de reglas que determinan quién está habilitado para emitir determinadas prescripciones, su forma y contenido*” (*Las claves del derecho*, cit., p. 125).

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 221.

Cabe, ainda, menção a Elcio Fonseca Reis, que lembra:

“Em se tratando da Lei Complementar de normas gerais de direito tributário prevista no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, veiculadas por Lei Complementar, além da superioridade formal (...) pode-se constar a superioridade material, uma vez que a lei que estabelecer normas gerais servirá de norte para as legislações Federal, Estadual e Municipal, que não poderão contrariar o conteúdo das normas gerais, como deixa claro o parágrafo 4º do artigo 24 da Constituição.”¹⁹⁴

O entendimento procede parcialmente. As leis ordinárias emanadas pelos diversos entes políticos não podem contrariar os preceptivos veiculados na lei complementar de normas gerais, precisamente porque são prescrições emitidas pela União, dentro de sua competência legislativa nacional, que àquelas legislações se sobrepõe. Todavia, essa superioridade se dá no âmbito material, pois a lei complementar de normas gerais, via de regra, determinará apenas o conteúdo possível das leis ordinárias que lhe tomarão como norte¹⁹⁵. Não há disposições de *forma* sobre as leis ordinárias dos entes tributantes.

2.3 Invasão de competência: lei complementar *versus* lei ordinária

Já se disse que entre leis complementares e ordinárias, a princípio, inexistente hierarquia. Ambas são espécies legislativas que estão à disposição da União para regular as matérias que, segundo a Constituição, são de sua

¹⁹⁴ REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 118.

¹⁹⁵ “Em alguns casos, as normas das leis complementares serão desenvolvidas e explicitadas por meio de leis ordinárias. É o que se passa em vista do artigo 146 da Constituição, que prevê que as normas gerais de Direito Tributário serão editadas por meio de lei complementar. Isso significa que as normas específicas de Direito Tributário serão produzidas por meio de leis ordinárias, que deverão respeitar o conteúdo das normas gerais sob pena de invalidade.” (JUSTEN FILHO, Marçal. *O estatuto da microempresa e as licitações públicas*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 14).

competência. Também já foi afirmado que o campo de atuação das leis complementares é restrito e exclusivo, não podendo ser objeto de medidas provisórias ou leis delegadas, por previsão constitucional expressa.

Mas o legislador constituinte não foi taxativo acerca da proibição ou não de as leis ordinárias cuidarem de matéria de competência da legislação complementar. Essa proibição está implícita no sistema do direito positivo pátrio pelo simples fato de a lei complementar demandar um procedimento mais rígido para sua aprovação. Sendo seu procedimento diferenciado em relação à via ordinária, descabe qualquer cogitação acerca da possibilidade desse último veículo – de feitura mais singela – tratar de matéria afeta à lei complementar. Assim, lei ordinária que regule matéria de lei complementar deve ser declarada inconstitucional¹⁹⁶, como, aliás, observa Celso Ribeiro Bastos.¹⁹⁷

Por outro lado, existe a possibilidade da lei complementar veicular matéria de legislação ordinária.

Se a lei ordinária for estadual ou municipal, há inconstitucionalidade por invasão de competência, o que já foi dito por Bernadette Pedroza, com precisão: “Se a norma federal incide sobre matéria de competência estadual o que se dá é o descumprimento de dispositivo constitucional, e nesse caso a norma federal tem comprometida a sua validade, não podendo prevalecer contra a norma estadual.”¹⁹⁸

¹⁹⁶ STF: RE n. 177.296, rel. Min. Moreira Alves, *DJU*, de 09.12.1994; RE n. 166772/RS, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU*, de 16.12.1994.

¹⁹⁷ Ver: BASTOS, Celso Ribeiro. Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 9, n. 37, p. 57-58 e 60, out./dez. 2001.

¹⁹⁸ PEDROZA, Bernadette, Validade e eficácia da lei complementar à Constituição, cit., p. 250.

Com efeito, se a lei ordinária for federal, a situação é diversa. Não há inconstitucionalidade, pois não há que se especular acerca de invasão de competência. Ambas são instrumentos legislativos da União, que pode utilizar-se da via complementar para regular realidades típicas de lei ordinária¹⁹⁹, pois, logicamente, o procedimento mais rigoroso da lei complementar *engloba* o procedimento flexível da lei ordinária: “Cumpre dizer, ainda, que no que tange à reserva de lei complementar, esta não impede que ela verse sobre matérias que não estejam em seu campo reservado”²⁰⁰; ocorre o fenômeno da adaptação²⁰¹, devendo a lei complementar ser considerada materialmente ordinária.²⁰²

Facilmente se observa a correção da assertiva de que só se tem lei complementar quando há conjunção de seus dois requisitos, forma e matéria. Por isso, se algum veículo for editado sob o rótulo de lei complementar, mas estiver tratando de matéria típica de lei ordinária, sua revogação pode se dar por simples lei ordinária, afinal, trata-se de lei materialmente ordinária. Só há juridicamente lei complementar quando conjugados seus dois elementos essenciais: forma e fundo.²⁰³

¹⁹⁹ “(...) nesse caso, a lei ordinária poderá revogar a lei complementar naquilo em que ela usurpou o seu campo de competência, sem necessidade de *quorum* qualificado.” (MELLO, Marcos Bernardes de, *A lei complementar sob a perspectiva da validade*, cit., p. 61).

²⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro, *Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar*, cit., p. 58.

²⁰¹ “Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual ‘nenhuma nulidade, sem prejuízo’, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79). No mesmo sentido: BORGES, José Souto Maior, *Lei complementar tributária*, cit., p. 26.

²⁰² Contra: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS*, cit., p. 797 e ss.

²⁰³ Aliás, a Lei Complementar n. 123/2006, em seu artigo 86, é a consagração legislativa desse entendimento. Essa Lei cuidou de uma série de assuntos que não foram constitucionalmente outorgados à lei complementar; assim, o aludido artigo prescreveu o seguinte: “As matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente à lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária.”

O simples fato de uma lei ordinária ser aprovada por maioria absoluta não a torna lei complementar. Mesmo tendo eventualmente obtido um *quorum* qualificado, continuará a ser lei ordinária²⁰⁴. Da mesma forma, se uma lei ordinária for votada em dois turnos, nas duas Casas do Congresso, e for aprovada por três quintos dos votos, de emenda constitucional não se tratará. Continua a ser a mesma lei ordinária. Aqui, o conteúdo determina a forma, e a revogação pode ser dar por lei ordinária aprovada por maioria simples.

Hugo de Brito Machado reconhece que as leis complementares podem cuidar de matérias situadas fora de sua reserva:

“Pode, sim, e deve, o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseja imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de liderança.”²⁰⁵

Mesmo aceitando isso, o autor entende que a revogação só poderia se dar através de outra lei complementar, justamente por defender que entre essas duas espécies legislativas existe hierarquia, além de considerar que essa norma continua a ser uma lei complementar, independentemente do conteúdo veiculado. Pondera ainda:

²⁰⁴ “A partir daí se extrai que essa ‘pseudo’ lei complementar pode ser revogada por lei ordinária, dispensando desta maneira a necessidade de votação por maioria absoluta (...). Em suma, no caso de lei complementar versar matéria de lei ordinária, resta claro dizer que ela pode ser revogada sem a necessidade de votação por maioria absoluta, ou seja, pode ela ser revogada por meio de edição da edição de lei ordinária. Vale dizer, também, que no caso, o fato de a lei ter atingido um *quorum* próprio de lei complementar, não é elemento suficiente para caracterizá-la como tal, pois falta a ela matéria própria destinada pela Constituição. Houve sim aprovação de *quorum* além do normalmente necessário, o que não pode trazer malefício algum à lei, que continua sendo mera lei ordinária.” (BASTOS, Celso Ribeiro, Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar., cit., p. 62).

²⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito, Posição hierárquica da lei complementar, cit., p. 20.

“A doutrina segundo a qual a lei complementar, naquilo em que cuida de matérias a ela não reservadas pela Constituição, pode ser alterada por lei ordinária, amesquinha o princípio da segurança jurídica, na medida em que o campo das matérias atribuídas pela Constituição à lei complementar é impreciso.”²⁰⁶

Celso Ribeiro Bastos o respondeu diretamente:

“Não podemos seguir aquele renomado mestre, pelas razões seguintes: o legislador não tem competência para transformar matéria de lei ordinária em matéria de lei complementar. Isto repercute na própria rigidez constitucional, isto é, acaba-se por conferir uma maior dificuldade para reformarem-se certas leis por mera força de uma votação parlamentar, o que evidentemente fere o princípio fundamental de que a matéria da lei complementar é só aquela a ela conferida. É de certa forma ela uma lei especial, em face da lei geral que seria a ordinária.”²⁰⁷

Uma última situação há de ser enfrentada, que é a hipótese de uma lei complementar, votada e aprovada como tal, veicular prescrições de sua alçada *juntamente* com outras típicas de lei ordinária. Da mesma forma, teremos, nessa última parte, lei materialmente ordinária, também revogável por lei ordinária. Todavia, há de se atentar para o disposto no artigo 7º, II da Lei Complementar n. 95/98:

“Art. 7º - O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:
(...)
II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.”

Ou seja, caso não haja “afinidade”, “pertinência” ou “conexão” – todos vocábulo extramente vagos –, uma lei complementar que veicule *também* matéria de lei ordinária é ilegal, pois afronta o dispositivo citado. Porém, diante de possível inexistência de decisão judicial reconhecedora da ilegalidade, a revogação pode ser dar por lei ordinária.

²⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito, Posição hierárquica da lei complementar, cit., p. 21.

²⁰⁷ BASTOS, Celso Ribeiro, Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar, cit., p. 62.

2.4 Lei complementar tributária no contexto do Estado federal brasileiro e no das competências concorrentes

Inicialmente, há de se registrar a dificuldade de uma definição abstrata acerca do que é um “Estado federal”, em face da diversidade tipológica encontrada na multiplicidade de nações que adotam esse regime. As várias fórmulas encontradas nos respectivos ordenamentos constitucionais são os motivos desse obstáculo preliminar. Ocorre que traços essenciais existem. Assim, pode-se dizer, de uma forma geral, que os ditos Estados federais se configuram como verdadeiros conjuntos de “entidades autônomas que aderem a um vínculo indissolúvel, integrando-o. Dessa integração emerge uma entidade diversa das entidades componentes, e que incorpora a Federação”²⁰⁸. Nessa linha, Tércio Sampaio Ferraz Júnior explica que não cabe falar em “contrato” entre os membros da Federação, e sim de *status*:

“A federação não une contratualmente seus membros, mas altera-lhes o *status*. De uma entidade administrativa, no caso brasileiro, a província muda sua constituição: passa a Estado federado. Daí a idéia de união indissolúvel, de uma ordem permanente (CF art. 60, § 4º, I). À federação cabe, nesses termos, *a fortiori*, o princípio da homogeneidade, de que nos fala Carl Schmitt, ou seja, da igualdade substancial que preside todo acordo concreto entre seus membros e exclui, entre eles, formas conflituais típicas das relações entre Estados independentes, como a represália, a invasão territorial, a guerra.”²⁰⁹

Geraldo Ataliba aponta algumas características fundamentais da Federação (não especificamente a brasileira): a) existência de uma Constituição Federal rígida; b) presença de poder constituinte próprio nos Estados-membros; c) território próprio; d) conjunto de cidadãos (povo) próprio; e) repartição constitucional de competências entre os Estados-

²⁰⁸ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 795.

²⁰⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento. In: *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 451.

membros; f) bicameralismo; e g) a existência de uma corte constitucional que assegure a supremacia da Constituição.²¹⁰

O fato é que “não existe um modelo ‘pronto’ de Federação, e a história o revela perfeitamente”²¹¹, como reforça Hugo de Brito Machado Segundo que, em seguida, apesar dessa constatação, aduz ser possível elencar um rol de elementos essenciais “que permitam a definição dessa forma de Estado em seus traços mais gerais”, cujos delineamentos refletiram na definição por ele proposta.²¹²

Em toada similar, Jorge Madrazo afirma que há tantas formas possíveis quantos Estados federais existirem, e explica que essa variedade advém de fatores como tamanho, situação geográfica, forma de surgimento e dimensão étnica, o que faz que existam Estados federais que adotem regime presidencial (Estados Unidos e Brasil, por exemplo) ou parlamentarista (Suíça e Áustria), ou mesmo outros, nos quais o *status* constitucional dos Estados-membros não é igual (antiga União Soviética, por exemplo), ao passo que na maioria o é.²¹³

Com isso se percebe que o conceito de Estado só pode ser caracterizado juridicamente²¹⁴, o que se configura como uma noção

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 20, n.81, p. 174 e ss., jan./mar. 1987.

²¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 23-24.

²¹² “Diante do exposto, arriscamos definir a federação como sendo a forma de Estado, determinada pela norma suprema do ordenamento jurídico nacional, que consiste na feitura de divisões verticais internas em um Estado que se apresenta uno perante a comunidade internacional, divisões estas não marcadas ou alcançadas pelo Direito Internacional, mas que originam entes autônomos, aos quais se garante a capacidade de se autogovernar, com autonomia política e aptidão para elaborar suas próprias ordens jurídicas, dentro das possibilidades ofertadas pela Constituição Federal.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Contribuições e federalismo*, cit., p. 38).

²¹³ MADRAZO, Jorge. Derecho federal. In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.). *Tendencias actuales del derecho*. 2.ed.. México: Fondo de Cultura Económica. p. 322-323.

²¹⁴ Ver: PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 3.

importantíssima para os fins deste trabalho. Se o próprio conceito de Estado só pode ser definido normativamente, impõe-se a conclusão de que sua respectiva tipologia (Federação, por exemplo) e os demais conceitos que lhe rodeiam – como o da autonomia dos entes que o compõem – também precisam ser delineados pelo próprio direito (ver o item 5.4).

Uma Federação implica solidariedade entre os Estados-membros e entre esses e a União, tratando-se de “verdadeiro *foedus* que se funda sobre a independência, a autonomia e a diversidade dos Estados-membros e do Estado federado”, conforme leciona Thomas Fleiner-Gerster²¹⁵. No que toca à realidade brasileira, essa assertiva é correta, apesar de incompleta, uma vez que nela não vemos referência aos Municípios (art. 1º da CF).

Kelsen assim tratou do assunto:

“A ordem jurídica de um Estado federal compõe-se de normas centrais válidas para o seu território inteiro e de normas locais válidas apenas para porções desse território, para os territórios dos ‘Estado componentes’ (ou membros). As normas gerais centrais, as ‘leis federais’, são criadas por um órgão legislativo central, a legislatura da ‘federação’, enquanto as normas gerais locais são criadas por órgãos legislativos locais, as legislaturas dos Estados componentes. Isso pressupõe que, no Estado federal, a esfera material de validade da ordem jurídica, ou, em outras palavras, a competência legislativa do Estado, está dividida entre uma autoridade central e várias autoridades locais.”²¹⁶

Dentro desse contexto, tem-se, no Brasil, os seguintes entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que são os membros do Estado federal brasileiro – pessoas políticas de direito constitucional interno, isônomas entre si –, isonomia essa que se configura, aliás, como princípio

²¹⁵ FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 267.

²¹⁶ KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 451-452.

fundamental e basilar da Federação²¹⁷. União, Estados, Distrito Federal e Municípios são assim os elementos que compõem a Federação brasileira e que constituem esferas de governo diversas e autônomas.

De toda maneira, a Federação nada mais é que uma forma de Estado, ou seja, é uma forma de concebê-lo que se opõe a uma concepção radicalmente *unitária e centralizada*. Com efeito, falar em Federação é falar em uma forma de Estado descentralizado, onde há outorga de competências legiferantes (previstas constitucionalmente) a todos os seus membros que, repita-se, são isônomos, não se situando um acima do outro, mas sim de forma colateral²¹⁸. No Brasil, apesar do dito por Kelsen, inexistente aptidão legislativa da própria Federação, que é apenas a *forma* do Estado e que tem como elementos as pessoas políticas de direito público interno. As “normas gerais centrais” são emitidas pela própria União, e não pela “Federação brasileira”, como deu a entender o mestre de Viena.

No sistema brasileiro, a União tem competência para emitir suas próprias normas e, com isso, regular todas as relações jurídicas na esfera federal²¹⁹, assim como os Estados e os Municípios o fazem em seus respectivos âmbitos. A competência é a norma que diz *quem* pode dizer o *que*²²⁰. “*En términos jurídicos, es competente el órgano capaz de adoptar*

²¹⁷ BORGES, José Souto Maior, *Lei complementar tributária*, cit., p. 10 ss.

²¹⁸ Pedro Frías anota que é comum a menção ao federalismo como “ideário” ou “técnica”: “*Como sentimiento, es la consciencia autonómica compatible con una alianza constitucional. Como técnica, es la distribución territorial del poder.*” (FRÍAS, Pedro J. Derecho federal. In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.). *Tendencias actuales del derecho*. 2.ed.. México: Fondo de Cultura Económica. p. 298).

²¹⁹ “A lei federal é bem restrita e limitada. Dirige-se aos jurisdicionados (*stricto sensu*) da União, seus administrados; a seu aparelho administrativo, vinculando expressamente seus súditos. Obriga só aquelas pessoas a ela sujeitas, circunscrevendo seus efeitos à esfera da pessoa União, em oposição a Estados e Município.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 95).

²²⁰ MCNAUGHTON, Charles William. A teoria das provas e o novo cadastro de ISS em São Paulo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 96, p. 129, 2007.

decisiones que – por haber sido dictadas por él – se convierten en normas válidas”, já o disse Guibourg²²¹. E a norma de competência, posta constitucionalmente, diz que a União pode emitir *también* leis complementares de normas gerais. A União tem a aptidão de *decidir* emitir normas gerais. E isso, consoante José Marcos Domingues de Oliveira, é uma característica da Federação “para garantir a unidade de ação em face de interesses comuns a Estados-membros”.²²²

Por isso, a função legislativa da União não se restringe à sua própria esfera, mas se estende à *nacional*²²³. Não que esteja a representar a Federação propriamente dita, segundo a interessante perspectiva de Geraldo Ataliba²²⁴. Na visão aqui proposta, a União fala por si própria, mas veiculando interesses de todos os entes federados. Digna de nota é a observação feita por Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, ao detectar que, “quanto à origem”, todas as leis complementares são federais. No entanto, “quanto à destinação”, além de, às vezes, se revestirem de carácter simplesmente federal, as leis complementares podem ser mais abrangentes, “ao regularem matérias cujo tratamento conferido, por imposição constitucional, importa observância

²²¹ GUIBOURG, Ricardo A., *Colección de análisis jurisprudencial: teoría general del derecho*, cit., p. 58.

²²² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 65.

²²³ “A utilidade da distinção entre lei nacional e federal, além de apresentar-se em outras situações, ressalta vigorosa na solução de problemas como o que temos em debate aqui. É que, pela Constituição, o Congresso pode expedir normas gerais de direito financeiro. Visto que sua natureza é de lei nacional, há que distingui-la da leis federais em matéria financeira, o que se fez imperativo, dado o risco de não se discernir o alcance, a força vinculante e a eficácia própria de cada qual. Aliás, não seria possível o estabelecimento de critério algum capaz de determinar o campo próprio das normas gerais de direito financeiro, se não se estabelecesse, nitidamente, o *discrímen* entre lei nacional e lei federal.” (ATALIBA, Geraldo, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, cit., p. 95).

²²⁴ Ver: ATALIBA, Geraldo, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, cit., p. 95.

obrigatória por todas as esferas de competências”²²⁵. Essa distinção, assim, seria de caráter material, uma vez que formalmente não se verificaria qualquer distinção.

E essa dupla aptidão legislativa da União, repita-se, se dá por uma opção constitucional, quando da repartição das competências legislativas²²⁶. Analisando justamente a questão em tela, Tércio Sampaio explicita o seguinte:

“Em outras palavras, o princípio geral (organizacional) que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância de interesses (geral ou nacional para a União, regional para Estados e local para municípios). Na CF, para discernir entre os interesses recorre-se ao sistema de enumeração exaustiva de poderes que vigora também para a repartição de rendas tributárias, com competência residual para a União (arts. 145 a 162). Adota-se, na verdade, um sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, combinando a enumeração com áreas comuns (art. 23), setores concorrentes e competências suplementares.”²²⁷

Sendo os diversos entes políticos dotados de competência legislativa, privativas, exclusivas ou concorrentes, nesse último caso, há uma enorme possibilidade de prescrições dissonantes entre eles. É o que adverte Thomas Fleiner-Gerster:

²²⁵ OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. *Leis complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004. p. 132.

²²⁶ “Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas: a) *constituente derivado*, ao discutir e votar Emenda à Constituição; e legislador ordinário da União, sob duas modalidades: b) *legislador federal*, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e c) *legislador nacional*, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no artigo 24 da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.” (TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*. São Paulo: Manole, 2003. p. XXI).

²²⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Sistema tributário e princípio federativo*, cit., p. 349.

“Leis diferentes nos diversos Estados-federados (por exemplo, as leis fiscais) provocam naturalmente desigualdades de direitos entre os cidadãos de um Estado federal. Este deve igualmente contar com a desigualdade diante da lei, ao conferir aos Estados-membros a autonomia para decidir sobre a realização de certas tarefas. (...) No entanto, se partirmos da idéia de que, paralelamente aos cantões, a Confederação é também uma comunidade solidária, na divisão de tarefas não é apenas o interesse dos cantões que conta, *mas também aquele que se refere a uma solução justa para todos os cidadãos.*”²²⁸ (destacamos).

A citação é pertinente, pois demonstra que a outorga de competência legislativa à União, Estados e Municípios muitas vezes pode gerar desigualdade de tratamento aos cidadãos, o que, em certa medida, é uma realidade inevitável num Estado federativo. Entretanto, conforme se depreende dessa ponderação, há de haver uma solução igualitária – sempre que possível – para todos os cidadãos, por reclames do próprio princípio federativo.²²⁹

Apesar de ser característica marcante dos sistemas federativos a descentralização política, há necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as mazelas que tais formas de organizações possivelmente

²²⁸ FLEINER-GERSTER, Thomas, *Teoria geral do Estado*, cit., p. 273-274. As observações de Fleiner-Gerster, apesar de calcadas no modelo suíço, no mais das vezes podem ser adaptadas à realidade brasileira. Inicialmente, apesar de se falar em “Confederação”, a “organização jurídica e política está mais próxima de uma Federação”, como adverte José Alfredo de Oliveira Baracho (*Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 174). Os Cantões, apesar de autônomos, não gozam dessa característica de forma ampla, pois devem respeito a uma série de determinações da Constituição Federal. Assim como os Estados brasileiros, os Cantões podem elaborar suas próprias Constituições, cujos limites se encontram justamente no “direito federal”. Assim como no Brasil, lá há uma grande importância na divisão das competências entre a Confederação e os Cantões, inclusive as legislativas, que nos interessam de perto. De forma equivalente à brasileira, na Suíça existem competências federais exclusivas e concorrentes, sendo exclusivas aquelas que os Cantões não podem cuidar. “Estipulada a competência concorrente à Confederação, não existe obrigação desta em legislar sobre a matéria, trata-se de uma faculdade, pela qual o legislador federal é livre de estabelecer norma ou não” (Ibidem, p. 177). Enfim, observa-se que, diante da similitude existente entre os modelos suíço e brasileiro, não é descabido que recorramos às ponderações do autor suíço.

²²⁹ E é aí onde entra o papel da União como pessoa competente para veicular normas nacionais, inclusive no âmbito tributário, pois ela é apta para a instituição de normas gerais que, conforme veremos em capítulo subsequente, também servem como instrumento implementador da isonomia.

podem gerar²³⁰. E um desses instrumentos, inegavelmente, são as normas gerais que, em matéria tributária, têm como principais veiculadores justamente as leis complementares: *é a necessidade de uma mínima centralização normativa dentro de um Estado formalmente descentralizado*²³¹, afinal a centralização e a descentralização totais são apenas pólos ideais, sendo concebíveis apenas centralização e descentralização parciais.²³²

Aqui, há de se falar das competências concorrentes, cujo estabelecimento é uma das características marcantes do sistema federativo implantado no Brasil. Evidentemente, essas previsões constitucionais não esvaziam a característica de descentralização presente nos Estados federativos, pois as diversas pessoas políticas de direito constitucional interno continuam aptas a produzir normas jurídicas que digam respeito às suas competências constitucionalmente postas, além de executar determinadas tarefas não especificamente legislativas.

Essas outras tarefas que não dizem respeito à produção de normas jurídicas é aquilo que normalmente se chama de “competência comum”, e está posta no artigo 23 da Constituição. Mas não deixa de ser uma espécie de competência concorrente, pois concorrência é exatamente o que haverá nas matérias lá arroladas. Os entes federados deverão atuar de maneira a ver

²³⁰ “Para Georg Jellinek o federalismo é a unidade na pluralidade. Embora se fale em pluralidade, ela não pode desvirtuar e dissolver a unidade, necessária para que se mantenha o Estado.” (TAVARES, André Ramos, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 794).

²³¹ “A divisão do poder legislativo de um Estado federal entre um órgão central e vários órgãos locais fornece um exemplo de descentralização não-definitiva (...). A criação de normas locais é independente se os seus conteúdos não forem determinados, de modo algum, por normas centrais. Do mesmo modo, a descentralização é imperfeita quando uma lei contém os princípios gerais, aos quais a legislação local tem apenas que dar uma aplicação mais detalhada.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 446). E foi essa, justamente, a forma de Federação adotada pela Constituição brasileira: a da *descentralização imperfeita*.

²³² KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 437.

implementados todos os objetivos lá postos. A concorrência, aqui, tem um sentido de cooperação, ação conjunta e permanente, pois se trata de responsabilidades comumente destinadas a todos.²³³

Como já se anunciou, a concorrência também opera no campo legislativo, o que, aliás, é uma das características típicas da Constituição vigente, “na tentativa de dar maior peso às ordens parciais no relacionamento federativo”, como lembra Fernanda Dias Menezes de Almeida. Quando menciona ordens parciais, a autora se refere à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pessoas políticas de direito público interno, designação essa que remonta a Kelsen.²³⁴

O artigo 24 da Constituição traz uma série de matérias sobre as quais deve haver concorrência legislativa entre União, Estados e Distrito Federal. Aos Municípios cabe competência suplementar, de acordo com o artigo 30, II da Constituição Federal. Como diz Carmem Lúcia Antunes Rocha, naquilo que for de “peculiar ou predominante interesse municipal”, o Município terá permissão para “adicionar pontos ou questões não tratadas nem consideradas de competência das demais entidades em suas respectivas legislações”²³⁵. Além disso, também é dado aos Municípios “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei” (art. 30, III da CF).²³⁶

²³³ Ver: ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A repartição de competências na Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 129 e ss.

²³⁴ Ver: KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 434 ss.

²³⁵ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 248.

²³⁶ Carmen Lúcia Antunes Rocha registra que *formalmente* os Municípios não foram contemplados na competência concorrente pelo artigo 24 da Constituição Federal: “Entretanto, materialmente, a competência concorrente dos Municípios é posta, transversalmente, pela determinação contida no artigo 30, II, da mesma Lei Maior.” (*República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*, cit., p. 245).

Diogo de Figueiredo Moreira Neto identifica duas modalidades de competência legislativa concorrente. A primeira, *clássica*, “é caracterizada pela disponibilidade ilimitada do ente central de legislar sobre a matéria, até mesmo podendo esgotá-la, remanescendo aos Estados o poder de suplementação (...)”.²³⁷

Já a segunda, *limitada*, se dá quando à União é outorgada competência para determinar diretrizes ou normas gerais²³⁸, enquanto os Estados editam normas específicas ou de aplicação.²³⁹

Nesse contexto, prescreve o artigo 24, I da Constituição que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário. O parágrafo 1º desse mesmo artigo determina, contudo, que, no âmbito da legislação concorrente, a competência da União é restrita à edição de normas gerais²⁴⁰, o que corresponde à competência legislativa concorrente limitada apontada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

²³⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 25, n. 100, p. 131, out./dez. 1988.

²³⁸ “Dizer-se, na Constituição brasileira, que a União, em matéria determinada, expedirá apenas *normas gerais*, significa que esse mesmo ordenamento *não quer* que ela discipline, integralmente, todos os seus aspectos. Quer, isto sim, que alguma coisa seja deixada à competência das outras ordens federadas, apenas lhes traçando parâmetros, balizas, de que não se devem afastar, ou que não devem ultrapassar. Implicitamente, é o reconhecimento de que aquela competência prevalecerá sobre *outras competências*, também incidentes sobre o mesmo assunto (...). Quando o constituinte quer que o legislador nacional discipline tudo, exaustivamente, sobre determinado assunto, não se refere a normas gerais. Assim é que a Constituição não diz que compete à União legislar sobre *normas gerais* de direito penal, ou *normas gerais* de direito comercial: diz que lhe cabe legislar sobre esses ramos do direito, *tout cort*. O fato, mesmo, de aludir o Texto Maior a norma gerais, importa o reconhecimento de que alguém mais pode, *também*, legislar aquela matéria.” (BORGES, Alice Gonzalez. *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 27).

²³⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais, cit., p. 133.

²⁴⁰ “*A contrario sensu*, a competência dos Estados e do Distrito Federal, nas matérias enumeradas nos dezesseis incisos do *caput*, é para o estabelecimento de normas particulares.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, Malheiros, n. 7, p. 17, 1994).

Essa competência, de acordo com o parágrafo 2º, não exclui a competência suplementar²⁴¹ dos Estados (e dos Municípios, pelo artigo 30, II da CF, mas que estão excluídos da competência concorrente). Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“A competência suplementar não é para a edição de legislação concorrente, mas para a edição de legislação decorrente, que é uma legislação de regulamentação, portanto de normas gerais que regulam situações já configuradas na legislação federal e às quais não se aplica disposto no parágrafo 4º (ineficácia por superveniência de legislação federal), posto que com elas não concorrem (se concorrem, podem ser declaradas inconstitucionais). É pois competência que se exerce *à luz* de normas gerais da União, e não na falta delas.”²⁴²

Envolvido nessa discussão, Marco Aurélio Greco realizou interessantíssimo raciocínio, sob a égide do ordenamento constitucional anterior:

“(...) a) sempre que existe previsão de norma geral, existe competência estadual na matéria; b) portanto, a competência para a expedição da norma geral não exclui a expedição de normas pelos Estados, pelo contrário, a exige como decorrência necessária de ser norma geral: a supletividade da competência estadual se expressa numa especificação da disciplina jurídica a ser imposta à matéria; c) daí poder ser dito que a matéria própria de norma geral deverá ser regrada duas vezes, pela União e pelos Estados; sendo dupla esta regração, como imperativo lógico para que a lei estadual não seja repetitiva, nem se transforme em norma da mesma natureza que uma norma regulamentar (de segundo grau, portanto), é de se concluir que a norma geral deve versar alguns aspectos daquela realidade fenomênica a ser alcançada, enquanto a norma estadual versará outros, diversos; se assim é, o critério para se identificar quais os aspectos que serão disciplinados pela norma geral ou pela norma estadual obter-se-á pela conjugação de normas que disciplinem e indiquem as finalidades de cada qual. Assim, (...) parece-nos que só se pode entender como norma gerais aquelas que

²⁴¹ “O exercício da competência concorrente pelo Estado-membro aperfeiçoa-se pela suplementação da matéria cuidada, em sua generalidade, pela União. O que pode ser *suplementado* é aquilo que especifica, singulariza o tratamento às peculiaridades dos interesses e condições dos diversos Estados-membros.” (ROCHA, Carmen Lúcia Antunes, *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*, cit., p. 246).

²⁴² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal, cit., p. 19-20.

contiverem dispositivos versando aspectos que não possam ser regulados pelos Estados em particular, sob pena de, caso contrário, se ter uma válvula por onde poderiam escapar hipóteses de (...) disciplinas jurídicas discrepantes, ou mesmo conflitantes, com o que poderia ver-se ferido o interesse nacional na realização de planos e até mesmo comprometimento da segurança nacional.”²⁴³

Já dos parágrafos 3º e 4º do artigo 24 da Constituição se observa, respectivamente, que: na inexistência de norma geral, os Estados exercerão²⁴⁴ sua competência legislativa plena²⁴⁵; e que, com a superveniência de lei federal sobre normas gerais, há suspensão da eficácia da lei estadual, no que lhe for contrária. Aliás, a referência a “lei federal” nesses dois parágrafos é uma atecnia cometida pelo legislador constituinte, afinal norma geral é sempre lei nacional, e não federal.²⁴⁶

Quanto ao artigo 24, parágrafo 3º, Carmen Lúcia Antunes Rocha esclarece que essa norma consagra a fórmula da “competência supletiva”, totalmente diversa da competência suplementar, que advém da existência de normas gerais. Ao contrário, a competência supletiva tem a natureza “do que

²⁴³ GRECO, Marco Aurélio. A poluição diante do direito brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 34, p. 96-97, abr./jun. 1975.

²⁴⁴ “A Constituição Federal, ocorrendo a mencionada inexistência, autoriza o Estado federado a preenchê-la, isto é, a legislar sobre normas gerais, mas apenas para atender a suas peculiaridades. O Estado, assim, passa a exercer uma competência legislativa *plena*, mas com função *colmatadora* de lacuna, vale dizer, apenas na medida necessária para exercer sua competência própria de legislador sobre normas particulares.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal, cit., p. 17).

²⁴⁵ “Recurso extraordinário. 2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). 3. Competência legislativa plena da unidade da Federação, à falta de normas gerais editadas pela União. Artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal. Precedentes. 4. Agravo regimental improvido.” (STF – RE n. 191.703, *DJU*, de 19.03.2001). Apesar dessa decisão no caso IPVA, o Supremo Tribunal Federal tem outro precedente considerando ser impossível a cobrança de impostos sem prévia edição de normas gerais, como no caso Adicional de Imposto de Renda Estadual, extinto pela Emenda Constitucional n. 3/93, quando entendeu-se que seria inaplicável o artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal porque a matéria não teria caráter local, e sim nacional, sendo impossível veiculação de norma para atender às peculiaridades locais. O entendimento foi nesse sentido, em razão da possibilidade de surgimento de conflitos de competência, caso inexistisse a norma geral, o que não ocorreria no caso do IPVA (Ver: STF – ADI n. 627/PA, rel. Min. Sydney Sanches, *DJU*, de 19.11.1993).

²⁴⁶ Nesse sentido, ver: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes, *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*, cit., p. 249, nota de rodapé n. 65.

supre pela carência, pela falta, pela omissão do exercício competente da União”.²⁴⁷

Todo esse cenário normativo está plenamente em consonância com o previsto no artigo 146, III da Constituição Federal, onde estão previstas algumas hipóteses de edição de normas gerais em matéria tributária através de lei complementar. Veja-se que, nesse particular, a *concorrência legislativa* não diz respeito à *instituição* do gravame, mas (i) à definição de seus contornos ou (ii) à produção de normas tributárias que não se direcionem a um tributo especificamente, mas sim a institutos e categorias relativos a toda atividade de produção e aplicação do direito tributário.

É por isso que a União é competente para a produção de normas gerais, desempenhando, assim, atividade normativa de cunho nacional.

2.5 Lei complementar sobre normas gerais: veículo introdutor de normas jurídicas nacionais

Por expressa determinação do artigo 146, III da Constituição Federal, a lei complementar é veículo competente para a colocação de normas gerais em matéria tributária no direito positivo brasileiro.²⁴⁸

As normas gerais são enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – no mais das vezes – ser seguidas por todas as

²⁴⁷ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes, *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*, cit., p. 249.

²⁴⁸ Em momento posterior, se verá que as normas gerais não são veiculadas apenas por leis complementares.

peças políticas (pela própria União e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios), quando da produção de suas normas jurídicas tributárias. Como já bem o disse Pontes de Miranda, essas leis complementares não são leis sobre a tributação, mas leis sobre leis de tributação²⁴⁹. Ou seja, são normas sobre produção normativa.

Como já salientado, trata-se de questão atinente à própria repartição de competências legislativas feita na Constituição Federal que, antes do próprio artigo 146, III, no artigo 24, parágrafo 2º, determinou ser da União a competência para a emissão de normas gerais (não especificamente as tributárias), quando for o caso de concorrência legislativa com as outras ordens parciais. Portanto, além de ser capaz de editar normas federais, a União também veicula normas nacionais através das leis complementares.

Reitere-se que descabe qualquer entendimento de existirem duas “Unões”, uma representando a si própria, e outra representando a Federação brasileira²⁵⁰. Trata-se de ente singular, com um único aparato de produção legislativa, uma mesma personalidade jurídica, mas que, por determinação constitucional, tem competência para produzir tanto normas nacionais (que são, sim, do interesse de toda a Federação) como federais, que diferem quanto aos seus destinatários: aquelas são normas de estrutura, dirigidas aos legisladores ordinários dos diversos entes tributantes; estas últimas são destinadas às pessoas que mantêm relações jurídicas reguladas pelo ente

²⁴⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda n. 1, de 1969. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. v. 2, p. 383.

²⁵⁰ Cristiano Carvalho, todavia, entende que a União, quando edita normas gerais, “é uma lei da Federação como um todo, representada pelo Congresso Nacional.” (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 326). Em verdade, a lei é da própria União, mas que dispõe sobre assuntos do Estado Federal brasileiro.

político “União Federal” e se configuram como normas de conduta²⁵¹. Em ambos os casos, a União legisla em seu próprio nome.²⁵²

Veja-se, por exemplo, que na hipótese de controle de constitucionalidade de uma lei complementar de normas gerais, não se alegará que foi editada “pela Federação”, e sim pela União, da mesma maneira que se passa em caso de controle de constitucionalidade de lei federal. Trata-se, portanto, de uma metáfora²⁵³ – válida para fins retóricos –, mas que há de ser afastada em função do rigorismo que deve calcar as especulações científicas.

Dessa forma, a lei complementar que trazer normas gerais em seu corpo terá caráter nacional, capaz de subjugar as ordens parciais. Seus ditames devem ser seguidos à risca por elas. São balizas que precisam ser

²⁵¹ “Por tudo isto, cremos poder dizer que a Constituição, ao indicar as competências legislativas da União, prevê duas realidades perfeitamente distintas, quais sejam, a edição de regras sobre determinadas matérias, com implícita vedação de disciplina por parte de outra pessoa política, e, por outro lado, matérias nas quais é entregue à União a fixação de linhas mestras do ordenamento específico, em função dos planos e projetos de interesse nacional. Nesta segunda hipótese, fica entregue aos Estados a previsão minudenciada das regras próprias a serem aplicadas em cada qual, as quais, porém, terão um caráter supletivo (...)” (GRECO, Marco Aurélio, *A poluição diante do direito brasileiro*, cit., p. 97).

²⁵² Contra: CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 968.

²⁵³ “Na *Poética*, definiu Aristóteles a metáfora como sendo ‘dar alguma coisa o nome de outra’. Esta é, todavia, também uma definição de ‘equivocar-se’. Metáforas serão por definição apenas assertivas falsas, equívocos? Certamente, as metáforas ‘mentem’. Mas apenas isto? O próprio Aristóteles mostra que não é esse o caso. Ainda na *Poética*, diz que a metáfora permite intuições importantes sobre o mundo. (...) Observe-se: uma metáfora, ela também, põe-se ‘no lugar’ de outra coisa. Põe-se no lugar do ‘literal’. Definir-se o signo como algo que está no lugar de outra coisa é, dessa forma, quase o mesmo que definir a própria metáfora (...). Se, por um lado, é verdade que não deve haver metáforas na redação de leis e sentenças, ou de peças judiciais em geral, isso não elide o fato de que elas permeiam todo o discurso jurídico, principalmente o da teoria (...). A doutrina, por isso, realiza seu ‘ensinar’ e ‘aprender’ num ambiente de conceitos metafísicos que se sustentam como imagens-modelos, familiares às comunidades dos falantes. Imagens metafísicas, essas imagens não são cientificamente nem verdadeiras, nem falsas. Elas constituem o mundo como ele deve ser para que tudo possa ser tal qual se quer que venha a ser.” (CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. *Interpretação e metáfora no direito*. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 664, 665 e 668).

respeitadas, pois encerram prescrições que a Constituição determinou que fossem feitas através da União.

Desde que a legislação nacional não adentre em minúcias que não sejam de interesse de todo o Estado federal, ou seja, desde que não haja intromissão em matérias de competência e de interesse exclusivo dos Estados e Municípios, não há qualquer possibilidade jurídica de se alegar que ditas normas estariam a afrontar princípios constitucionais, como o da Federação e da autonomia dos entes políticos, simplesmente porque a previsão da competência da União para dispor sobre normas gerais foi feita pelo legislador constituinte originário. Nessa senda, é impertinente qualquer alegação de que o artigo 146 da Constituição configurar-se-ia como um “cheque em branco” para a União.²⁵⁴

Conforme se verá quando o objeto do trabalho for a questão semântica da expressão “normas gerais”, faz todo sentido que o legislador constituinte tenha exigido que sejam veiculadas por lei complementar. A própria natureza das normas gerais exige o caráter nacional da legislação que dela trate.²⁵⁵

Há de se esclarecer um detalhe, por mais óbvio que seja. Em matéria tributária, a função da lei complementar não se restringe à emissão das

²⁵⁴ “Vê-se, então, que o Congresso Nacional somente pode atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro nas hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição Federal. Não há, portanto, um poder ilimitado, outorgado ao Congresso Nacional, para atuar em defesa dos interesses nacionais sempre que entender necessário. Deve, assim, o Congresso Nacional cingir-se a atuar dentro dos parâmetros delineados no texto constitucional.” (CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 43).

²⁵⁵ “As leis complementares sobre as normas gerais de direito tributário, previstas no artigo 18, parágrafo 1º, são leis nacionais e não leis simplesmente federais. Não são leis, como vimos supra, transcrevendo os ensinamentos de Geraldo Ataliba, que regem as relações recíprocas entre o fisco federal e o sujeito passivo de tributos federais. Tampouco dizem respeito, essas normas gerais de direito tributário, à administração da União.” (BORGES, José Souto Maior, *Lei complementar tributária*, cit., p. 96).

normas gerais. Esse é apenas um dos campos de sua atuação. Contudo, enquanto veiculadora de norma geral, será sempre legislação nacional, o que não se dá nas hipóteses em que venha a instituir tributos (empréstimo compulsório ou imposto sobre grandes fortunas, por exemplo) e em outras que trataremos nos capítulos seguintes.

Feitas as advertências iniciais sobre a figura da lei complementar, faz-se necessária uma análise mais detalhada das funções que a Constituição Federal outorgou a esse instrumento normativo, especificamente no sistema tributário nacional. Esse é o escopo do capítulo que segue.

CAPÍTULO III – FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

3.1 Considerações preliminares

Feitos os apontamentos necessários acerca da figura da lei complementar dentro do contexto constitucional brasileiro, cumpre-se analisar quais as funções específicas que desempenha no sistema tributário nacional.

Trata-se de aproximação necessária exclusivamente para fins de noticiar quais os papéis que o legislador constituinte originário pretendeu atribuir às leis complementares, o que, como visto, não impede que tais veículos legislativos portem enunciados prescritivos típicos de lei ordinária. Não se trata do objetivo central desta dissertação, cujo foco é o aprofundamento no tema das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Dito isso, não é demais que se reitere a inafastável necessidade de se ater ao direito posto, que é o objeto de estudo por excelência da dogmática jurídica, ou Ciência do Direito em sentido estrito. Diz-se “em sentido estrito”, uma vez que a Ciência do Direito pode se ocupar de outros aspectos que não as prescrições mesmas criadas pelo legislador, tal como ocorre em áreas como a história do direito, a sociologia jurídica, a filosofia do direito, dentre outras, o que configura o caráter *zetético* do discurso.

Dessa forma, é de se ver que o ponto de partida de quem pretende fazer dogmática jurídica deve ser, necessariamente, a norma jurídica (aquí tida em seu sentido amplo). Esse é o objeto central da Ciência do Direito em um sentido estrito, cujas fontes são “tudo aquilo que venha a servir para a boa compreensão do fenômeno jurídico”²⁵⁶. A norma é, portanto, um objeto próprio e irrenunciável da dogmática, a partir de onde as proposições estritamente jurídicas devem ser construídas. Mas não se pode esquecer que esse é apenas *um* dos *vários* métodos de se abordar o direito: não há uma ciência jurídica, mas *ciências jurídicas*, uma vez que o fenômeno jurídico comporta diversas posições cognoscitivas²⁵⁷. Esse será o método adotado tanto neste capítulo, quanto no decorrer do trabalho.

Nesse contexto hermenêutico, observar-se-ão os dispositivos constitucionais que fazem referência – expressamente ou não – à figura da lei complementar. Todavia, saliente-se que, neste momento, as especulações se voltarão para todas as hipóteses de leis complementares previstas no sistema constitucional tributário brasileiro, com exceção das contidas no corpo do artigo 146 da Constituição Federal, cuja análise será feita em outros capítulos.

Ver-se-á, com isso, que não é apenas o aludido artigo que prevê a existência de normas gerais. É certo que se trata do único que o faz de forma expressa, o que não significa que da análise de outras normas não se vislumbrem funções similares.

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 54.

²⁵⁷ Ver: MOUSSALLEM, Tárek Moyses, *Fontes do direito tributário*, cit., p. 115 e 118; GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 166.

3.2 Empréstimos compulsórios

O artigo 148 da Constituição Federal²⁵⁸ determina que é de competência da União instituir empréstimos compulsórios, através de lei complementar.

Serve a lei complementar, assim, como veículo introdutor da regramatriz do mencionado tributo que, aliás, é um dos centros da discórdia entre os que entendem que as espécies tributárias são três, e aqueles que enxergam a existência de cinco daquelas espécies.

Como se trata de exação de competência da União, é o caso de se afirmar que essa é uma lei complementar de caráter federal, e não nacional. Serve somente como forma de instituir o tributo, não se relacionando de nenhuma maneira com os legisladores das ordens parciais, nem com os aplicadores do direito que atuam no âmbito dos Estados e dos Municípios.

Esta não é a oportunidade adequada para adentrar em pormenores acerca dos empréstimos compulsórios, como se essa exação é uma espécie tributária autônoma, em função da necessidade de sua restituição ao cabo das situações que autorizam sua cobrança, ou ainda se se trata de tributo que pode assumir a feição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Igualmente, não é o escopo analisar em que sentido é um tributo “vinculado” (se a uma atividade estatal, ou se a vinculação diz respeito à destinação do produto de

²⁵⁸ “Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, ‘b’. Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição.”

sua arrecadação). É suficiente que simplesmente mencione-se a existência de tais embates doutrinários, para fins de registro.

Cumpra esclarecer, outrossim, que até agora, no regime vigente, não foi editada qualquer lei complementar que veiculasse esse tributo, até mesmo em função do excepcionalíssimo contexto fático que é exigido constitucionalmente para sua instituição. Considerando o ordenamento anterior, houve instituição de empréstimo compulsório através da Lei Complementar n. 13/72.

De toda sorte, a conclusão que interessa é que uma das funções da lei complementar no direito tributário brasileiro é a de veicular a regra-matriz de incidência dos empréstimos compulsórios.

3.3 Imposto sobre grandes fortunas

Função similar é a da lei complementar prevista no artigo 153, VII da Constituição Federal, que prevê a competência da União para instituir o “imposto sobre grandes fortunas” através de lei complementar. Assim como a lei complementar dos empréstimos compulsórios, ela tem caráter eminentemente federal, pois se volta simplesmente a instituir a regra matriz do aludido imposto.²⁵⁹

²⁵⁹ Esse, contudo, não é o entendimento de Roque Carrazza, para quem a lei complementar não irá instituir o imposto, mas apenas lhe definir as diretrizes básicas, sendo sua função determinar, por exemplo, o que se entende por *grande fortuna*: “Em rigor, tal lei complementar apenas evitará que uma maioria episódica de legisladores inverta, num dado ano-base, as características deste imposto e, especialmente, a situação entendida como sendo de *grande fortuna*.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 835). Discorda-se do autor, uma vez que a definição através de lei complementar, *de todos os impostos*, já é tarefa atribuída a esse instrumento legislativo, segundo o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal. Portanto, quando o artigo 153, VII menciona a lei complementar, não é em sentido símile ao do artigo antes citado, mas como sendo o meio legislativo hábil a introduzir a regra-matriz desse imposto que – e aqui concordamos com Carrazza – é incidente sobre o patrimônio.

Apesar da previsão constitucional, até hoje não foi editada nenhuma lei complementar que fizesse valer o dispositivo em comento. Aliás – e este é um comentário extradogmático –, o que não é de se espantar. A definição do que venha a ser uma “grande fortuna” não chega a ser uma tarefa das mais árduas para o legislador, que poderia, por exemplo, eleger diferentes faixas e alíquotas progressivas.

O problema residiria na definição da faixa inicial, ou seja, a partir de que valor se deve considerar uma fortuna como “grande”.

Trata-se, óbvio, de critério extremamente subjetivo, o que causaria um grande alvoroço no Congresso Nacional, que, não resta dúvidas, sofreria pressões de todas as ordens, a fim de elevar essa primeira faixa, até a qual se teria não-incidência. De toda forma, esse não é um problema dogmático propriamente dito, mas de política do direito, e por isso foge aos objetivos do presente trabalho.

Eis, assim, mais uma função da lei complementar no sistema tributário nacional: instituir o imposto sobre grandes fortunas, introduzindo no direito positivo a sua regra-matriz.

3.4 Da competência tributária residual

Como é sabido, a Constituição de 1988 repartiu rigorosamente as competências tributárias, outorgando a cada ente político faculdade legiferante no que tange a essa matéria. Em regra, essa distribuição de competências se dá com a demonstração das materialidades que hão de ser gravadas pelos diversos tributos existentes no direito positivo.

Todavia, a exceção diz respeito à competência tributária residual que, de acordo com Fernanda Maia Salomão Alves, se configura:

“(...) na permissão constitucional de instituir tributos sobre materialidade ainda não discriminada na Constituição Federal, isto é, previamente indeterminada. Trata-se de conceito alcançado por exclusão, já que a ela se contrapõe a competência cujo substrato tributável encontra-se previsto, explícita ou implicitamente, no texto constitucional.”²⁶⁰

Dentro dessa competência tributária residual, algumas exações merecem atenção.

3.4.1 Impostos residuais previstos no artigo 154, I da Constituição Federal

Determina o artigo 154, I da Constituição Federal:

“Art. 154 - A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

Mais uma vez, a lei complementar é destinada à introdução de regramatriz de incidência tributária no direito brasileiro, desta feita no que tange aos impostos residuais, que são “outras hipóteses reveladoras de fatos presuntivos de riquezas não contemplados nos artigo 153, 155 e 156 da Constituição Federal”²⁶¹. E isso demonstra um primeiro limite, por mais que não expresso pelo artigo 154, I, que se configura na proibição de a União

²⁶⁰ ALVES, Fernanda Maia Salomão. *Competência tributária residual*. 2002. 214 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002. p. 127.

²⁶¹ CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 91.

tributar qualquer materialidade não referida na Constituição que não seja reveladora de fato-signo presuntivo de riqueza: é, portanto, necessária obediência à capacidade contributiva.

De se observar, contudo, os limites formais e materiais expressamente postos pelo constituinte para que o legislador da União possa se valer da faculdade do artigo 154, I, ao enunciar múltiplas exigências: os impostos residuais, além de serem veiculados por lei complementar, devem ser não-cumulativos e, como se adiantou, não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados no corpo do texto constitucional.²⁶²

Quanto à exigência de lei complementar, atente-se que ela é necessária não só para a instituição do imposto, mas também para sua majoração.²⁶³

Referente à exigência da “não-cumulatividade” do artigo 154, I da Constituição Federal, válidas são as ensinanças de Estevão Horvath que, após aduzir que o imposto é não cumulativo quando se quer referir ao mecanismo segundo o qual se abate do que for devido a cada operação o montante de tributo devido em operações anteriores (evitando a tributação em cascata), arremata:

²⁶² “Trata-se de mais um cuidado a que o constituinte se apegou na intenção de preservar o pacto federativo, a proibição de bitributação e a de *bis in idem*. Teoricamente, os aspectos materiais de todos os impostos discriminados na Constituição deveriam ser confrontados com os novos, a fim de certificar a sua inclusão na competência residual.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 103).

²⁶³ ALVES, Fernanda Maia Salomão, *Competência tributária residual*, cit., p. 155.

“(...) logicamente, se a Lei Maior se refere ao ICMS e ao IPI, dizendo que estes serão impostos não-cumulativos e a expressão empresta o significado supramencionado, o conteúdo semântico da mesma locução constante do artigo 154, I, não pode ser diverso daquele. É virtualmente impossível aplicar-se a um único termo técnico, várias vezes referido num mesmo texto, interpretação distinta, sem uma ponderável razão que o justifique (...). Para que a ‘não-cumulatividade’ do artigo 154, I da CF significasse algo diferente da ‘não-cumulatividade’ do artigo 155, § 2º, I, haveria o legislador constituinte de ter excepcionado, com relação ao primeiro desses dispositivos, esclarecendo seu significado, inobstante esta não fosse a melhor técnica de legislar.”²⁶⁴

Estes impostos, ademais, não podem colher materialidade de outra pessoa jurídica, uma vez que o único momento em que se dá tal permissão é nos casos de guerra, por meio do imposto extraordinário (154, II) e, mesmo assim, enquanto não cessa a situação excepcional. Em tempos de paz, a repartição de materialidades não tolera usurpações, como bem anota Fernanda Salomão.²⁶⁵

De acordo com observação empreendida por Clélio Chiesa, a conjunção de todos esses requisitos faz com que o exercício da competência residual seja uma “faculdade bastante restrita e cercada de formalidades que visam a proteger o contribuinte de eventuais abusos na instituição de novos impostos”.²⁶⁶

Ora, se nos impostos sobre grandes fortunas a dificuldade para sua instituição repousa em uma questão política, o mesmo não se dá aqui. Trata-se, enfim, de uma barreira eminentemente jurídica, em face das condições estipuladas pelo direito constitucional positivo. No entanto, tais condições podem ser superadas, bastando que aqueles requisitos sejam observados.

²⁶⁴ HORVATH, Estevão. Questões do temário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 60, p. 33-34, 1993.

²⁶⁵ ALVES, Fernanda Maia Salomão, *Competência tributária residual*, cit., p. 160.

²⁶⁶ CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 91.

Todavia, a opção pelo legislador da União em não se utilizar da competência residual também tem uma explicação política e financeira, e diz respeito à necessidade de distribuição de vinte por cento do produto da arrecadação desse imposto com os Estados e o Distrito Federal, em razão do prescrito pelo artigo 157, I da Constituição. Aos Municípios, entretanto, nenhuma parcela deste imposto é devida.

Ao invés de tributar essas realidades através do previsto no artigo 154, I, é muito mais interessante financeiramente para a União se valer das figuras das contribuições – que podem assumir as materialidades dos impostos, além de não exigirem divisão da receita obtida com os outros entes políticos, e de dispensar o trâmite mais rigoroso da lei complementar.

Ou seja, além de poder se utilizar de veículo legislativo de produção mais flexível, não fica a União adstrita à instituição de exações não-cumulativas. As únicas restrições que o legislador encontraria para instituir contribuições sociais residiriam: a) nas materialidades de competência da União onde há expressa previsão de repartição das receitas com outros entes políticos, como nos casos do imposto sobre a renda, imposto sobre propriedade territorial rural e imposto sobre produtos industrializados (arts. 157, I; 158, I e II; 159, III da CF); e b) nas materialidades afetas aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Em ambos os casos, as limitações se dão por respeito ao pacto federativo, que restaria abalado caso fossem instituídas contribuições com tais materialidades.²⁶⁷

²⁶⁷ Ver: BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 109-110.

Um detalhe: como se falou anteriormente, o produto da arrecadação dos impostos residuais deve ser compartilhado. Em seguida, afirmou-se que a União não pode se utilizar das contribuições para tributar materialidades onde haja a previsão dessa repartição. Todavia, essa regra não é aplicável aos impostos residuais, simplesmente por inexistir uma materialidade típica prevista constitucionalmente. Ou seja, a zona onde é permitida a utilização dos impostos residuais também o é para as contribuições sociais.

Em síntese, apesar de dificilmente este preceptivo constitucional vir a ser utilizado, cabe o registro de que é da alçada da lei complementar a veiculação da regra-matriz de incidência dos impostos residuais.²⁶⁸

3.4.2 O artigo 195, parágrafo 4º da Constituição Federal: novas fontes para o custeio da seguridade social

No artigo 195, parágrafo 4º da Constituição Federal, encontra-se a seguinte prescrição, que demonstra a existência no direito positivo brasileiro das chamadas *contribuições residuais*: “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I.”

Como se observa facilmente do texto constitucional, essas contribuições se submetem ao mesmo regime jurídico previsto para os impostos residuais, em função da remissão ao artigo 154, I da Constituição Federal. A observação de Fabiana Del Padre Tomé é pertinente:

²⁶⁸ Quanto aos impostos extraordinários (art. 154, II da CF), a sua instituição não precisa ser feita por lei complementar. Além de a Constituição não a exigir expressamente, a urgência na veiculação do gravame não se compatibilizaria com a rigidez observada na produção das leis complementares.

“Ademais, embora as hipóteses de incidência dessas novas fontes de custeio da seguridade social descrevam critérios identificadores de circunstâncias alheias a qualquer atividade estatal, não se mostram caracterizados ‘impostos’, haja vista a existência de específica destinação do produto da arrecadação, qual seja: a manutenção ou expansão da seguridade social.”²⁶⁹

Assim, a regra para a instituição e majoração das contribuições para a seguridade social (art. 195, I a IV da CF) impõe que se dê através de lei ordinária. Entretanto, diante da necessidade de instituição de “outras fontes”²⁷⁰ para o seu financiamento, a introdução dessas regras-matrizes só pode ocorrer através da lei complementar²⁷¹, além de ser necessária a observância dos outros requisitos estipulados no artigo 154, I: não-cumulatividade²⁷² e proibição de utilização de hipótese de incidência e base de cálculo²⁷³ já discriminadas na Constituição²⁷⁴. Convém recordar, com Paulo Ayres Barreto, que essas restrições são voltadas apenas para as contribuições que financiam a seguridade social, não se aplicando, portanto, às demais contribuições, para as quais existem outros limites que não decorrem desse dispositivo constitucional.²⁷⁵

²⁶⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. 2001. 242 p. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2001. p. 149.

²⁷⁰ Diz Misabel Abreu Machado Derzi: “O legislador complementar pode escolher outras fontes, que não sejam o lucro, faturamento ou folha de salários, mesmo que sejam características de impostos, se destinadas ao custeio da seguridade social. Para isso, entretanto, a União deverá seguir o mesmo regime próprio previsto para o exercício da competência residual relativo a impostos (art. 195, § 4º).” (Contribuição para o FINSOCIAL. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, p. 214, jan./mar. 1991).

²⁷¹ STF – ADI n. 1.103, rel. Min. Néri da Silveira, *DJU*, de 25.04.1997.

²⁷² TOMÉ, Fabiana Del Padre, *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*, cit., p. 156.

²⁷³ “Tal restrição visa a impedir, além da invasão de competências, a pluralidade de incidências tributárias sobre a mesma hipótese (...)” (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*, cit., p. 157).

²⁷⁴ O Supremo Tribunal Federal, contudo, no RE n. 228.321 (rel. Min. Carlos Velloso, *DJU* 30.05.2003), entendeu que nem todos esses requisitos são realmente necessários para a instituição da contribuição residual, sendo suficiente apenas a veiculação através de lei complementar, posição à qual se opuseram os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio. Ver: ALVES, Fernanda Maia Salomão, *Competência tributária residual*, cit., p. 166 e ss.

²⁷⁵ BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, cit., p. 108.

Por fim, cumpre registrar que um exemplo vivo dessa previsão constitucional é a Lei Complementar n. 84/96, criadora que foi de novas contribuições voltadas para o financiamento da seguridade social.²⁷⁶

3.5 Artigo 195, parágrafo 11 da Constituição Federal

Ainda no contexto das contribuições para a seguridade social, tem-se o artigo 195, parágrafo 11 da Constituição, incluído por meio da Emenda Constitucional n. 20/98, que reza:

“§ 11 - É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.”

O artigo 195, I, “a” da Constituição Federal diz respeito à contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, de acordo com a textualidade da Constituição. Já o artigo 195, II se refere à contribuição do trabalhador e demais segurados da Previdência Social.

²⁷⁶ “Art. 1º - Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais: I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas. Art. 2º - No caso de bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, é devida a contribuição adicional de dois e meio por cento sobre as bases de cálculo definidas no artigo 1º.”

Com efeito, no que diz respeito a essas duas contribuições, é proibida a concessão de remissão²⁷⁷ ou anistia²⁷⁸ para débitos cuja monta seja superior ao fixado em lei complementar. Assim, esse instrumento legislativo, no caso, terá o fito de estabelecer qual o limite para a concessão de remissão ou anistia nas hipóteses daquelas duas contribuições.

3.6 Lei complementar e ITCMD

Prescreve o artigo 155, parágrafo 1º, III, “a” e “b” da Constituição Federal que o imposto *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos terá competência para a sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

A redação do dispositivo é confusa, pois deixa a entender que a lei complementar iria regular *a competência* tributária dos Estados, no que tange ao ITCMD, o que não é juridicamente possível, pois tais sortes de competências só podem ser manejadas por determinações de cunho constitucional. A função da lei complementar, pura e simplesmente, é regulamentar a própria instituição do imposto em comento, o que difere, e muito, de regular competência tributária.

Tem-se aí uma hipótese de previsão de instituição de norma geral de direito tributário. Um caso específico, diga-se, pois se volta especialmente para um determinado imposto.

²⁷⁷ Perdão do crédito tributário *stricto sensu*, e depende de lei que o autorize (art. 172 do CTN).

²⁷⁸ Perdão quanto ao crédito tributário advindo de penalidade pecuniária ou ato ilícito, e que também depende de lei que o autorize (arts. 180 ss. do CTN).

Da leitura do texto constitucional não se pode extrair a conclusão que diante das situações expostas nas alíneas “a” e “b” do artigo 155, parágrafo 1º, III, a lei complementar irá instituir o ITCMD. Não. Em tais casos, a lei complementar veiculará norma geral²⁷⁹, pois servirá para evitar conflitos de competência. Explica-se.

A regra é que nos bens imóveis (e respectivos direitos), o imposto será devido ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, tanto no imposto *causa mortis*, quanto no incidente sobre doações. É o que se observa da prescrição do artigo 155, parágrafo 1º, I da Carta Magna.

Já no concernente aos bens móveis, títulos e créditos – de acordo com a dicção do artigo 155, parágrafo 1º, II do texto constitucional –, a competência para instituir o ITCMD é do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento (no imposto *causa mortis*) ou onde tiver domicílio o doador (no imposto sobre doações).

De um lado, impostos (*causa mortis* e doação) devidos no local onde estiver o bem imóvel. De outro, impostos devidos onde ocorrer o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador, no que concerne aos móveis. É de se ver, assim, que essas regras perdem aplicabilidade nas hipóteses previstas pela lei constitucional, que são os casos de: a) o doador (de bens móveis ou imóveis) ter domicílio no exterior; e, b) o *de cujus* possuir

²⁷⁹ Ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão ‘causa mortis’ e por doação de bens e recursos recebidos do exterior: inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 99, p. 152-161., dez. 2003.

bens no exterior, lá ter residência ou domicílio, ou mesmo ter seu inventário lá processado.²⁸⁰

Assim, residindo o doador de bem imóvel no exterior (independentemente de o bem se situar lá, ou dentro do Brasil), não se aplica o artigo 155, parágrafo 1º, I da Constituição (local do bem), e a lei complementar deverá determinar principalmente quem é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, assim como o local onde o tributo deve ser recolhido, a fim de que não surjam disputas entre Estados diversos.

De forma similar, no caso de o doador de bem móvel ter domicílio no exterior, a regra do artigo 155, parágrafo 1º, II da Constituição Federal (imposto devido no domicílio do doador) não incide. E não haveria nem mesmo necessidade de a Constituição dizer expressamente que a lei complementar vai regulamentar o ITCMD nessa hipótese, para que chegássemos àquela conclusão. Afinal, estando o doador no exterior, não haveria que se cogitar da aplicação da regra geral. O fato é que, também aqui, a lei complementar deverá delinear os contornos da exação, determinando quem é o sujeito ativo e qual o critério espacial possível.

No caso do imposto *causa mortis* de bens imóveis, três situações distintas podem implicar na não-incidência da regra geral (imposto devido no local da situação do bem): a) o *de cujus* possuir bens em solo estrangeiro; b) ele ter sido residente ou domiciliado no exterior; ou, por fim, c) seu inventário haver sido processado fora do país (art. 155, III, “b” da CF).

²⁸⁰ BARRETO, Aires Fernandino. Impostos estadual e municipal sobre a transmissão de bens. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 48, p. 188, abr./jun. 1989.

Essas três hipóteses, alternativamente, também são capazes de fazer com que a regra do imposto *causa mortis* sobre bens móveis (Estado onde seja processado o inventário) não deva ser aplicada.

Nas situações citadas nos dois últimos parágrafos, a lei complementar disporá sobre o imposto, determinando elementos importantes para que a exação possa ser cobrada, tal qual o sujeito ativo e o critério espacial permitido para a regra-matriz, a fim de que conflitos de competência não advenham.

3.7 Lei complementar no ICMS

O artigo 155, parágrafo 2º, XII da Constituição Federal prescreve que cabe a lei complementar, no que tange ao ICMS:

- “a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, ‘b’;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Além de conferir ao legislador complementar a competência para uniformizar a disciplina do sistema tributário brasileiro (art. 146, III), o constituinte houve por bem especificar essa função no que diz respeito ao ICMS, estabelecendo, no artigo 155, parágrafo 2º, XII, aptidão a esse veículo normativo para dispor sobre diversos aspectos do imposto estadual²⁸¹. A regulação dessa matéria, de tão imperiosa, fez com que o artigo 34, parágrafo 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias previsse que, caso em sessenta dias da promulgação da Constituição não houvesse edição da lei complementar a que alude o texto constitucional, referente ao ICMS, o tema matéria seria regulado de forma provisória, através de convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/75²⁸². Aroldo Gomes de Mattos, lucidamente, comenta:

“O objetivo dessa determinação foi, evidentemente, de proporcionar imediatamente uniformidade à instituição e à cobrança do ICMS por parte de todos os Estados-membros. Impediu-os, assim, de editar regras autonômicas, insólitas e egoísticas, ao mesmo tempo em que prejudiciais aos demais entes políticos, evitando desse modo a denominada e indesejada ‘guerra fiscal’, além de deixar os sujeitos passivos em verdadeira polvorosa.”²⁸³

A lei complementar que foi editada para regulamentar este dispositivo constitucional foi a de n. 87, de 13 de setembro de 1996²⁸⁴ (Lei Kandir)²⁸⁵,

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros, ‘Guerra fiscal’ e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 677.

²⁸² Foi editado, assim, o Convênio n. 66/88, que perdeu sua eficácia com o advento da Lei Complementar n. 87/96.

²⁸³ MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 38.

²⁸⁴ Que sofreu alterações em sua redação, em virtude das seguintes Leis Complementares: 102/2000, 114/2002, 115/2002, 120/2005 e 122/2006.

²⁸⁵ Uma advertência se impõe: é sabido por todos os estudiosos do direito tributário as inúmeras implicações jurídicas advindas com a Lei Complementar n. 87/96 e posteriores alterações. Por isso, esclarece-se que não é nosso propósito adentrar em minúcias suas, mas, ao contrário, apenas demonstrar genericamente, com base no próprio texto constitucional, qual o papel que essa lei complementar desempenha no sistema constitucional tributário. Qualquer tentativa no sentido contrário, dentro de um trabalho como o presente, seria absolutamente contraproducente e extratêmático.

que faz as vezes do Código Tributário Nacional, no que tange ao ICMS, porque se presta a veicular normas gerais sobre o aludido imposto, uma vez que o Código não mais trata do assunto (todos os enunciados prescritivos atinentes ao antigo “Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias” foram revogadas pelo Decreto-Lei n. 406/68 e pelo Ato Complementar n. 36/67). Especificamente quanto à alínea “g”, tem-se a Lei Complementar n. 24/75 regulando a matéria (ver o item 7.2.2).

Em síntese, a existência desse artigo na Constituição Federal nada mais é do que um grande detalhamento da prescrição contida no artigo 146, III, “a” do texto constitucional, onde se observa a determinação de que cabe a 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”. Esse dispositivo, aliás, será um dos pontos centrais desta dissertação.

Ora, é facilmente perceptível que o artigo 155, parágrafo 2º, XII especifica quais serão as normas gerais a serem veiculadas em lei complementar no que tange ao ICMS, pois além da definição do tributo, dos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes, ainda prevê o disciplinamento de questões relativas, por exemplo, à substituição tributária, compensação, responsabilidade, crédito, regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Como se verá no item 6.1, o rol do artigo 146, III é exemplificativo, e as matérias acima mencionadas são, efetivamente, da alçada das normas gerais de direito tributário.

Sendo assim, a lei complementar que cuidar dessas matérias deve ser obedecida pelos legisladores ordinários dos diversos entes, pois as normas gerais são normas nacionais, tendo eficácia em todos os Estados da Federação, que, portanto, devem acatar suas prescrições globais.

Entretanto, a atuação do legislador complementar tem limites, pois, por exemplo, não pode: eleger substitutos que não estejam conectados aos contribuintes de direito (aqueles que realizam o fato jurídico tributário); quando dispuser sobre compensação, restringir o conteúdo da regra da não-cumulatividade, o que só pode ser feito pela própria Constituição (as exceções estão no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”); determinar o conteúdo dos convênios a serem celebrados pelos Estados e Distrito Federal, quando o assunto for isenções, incentivos ou benefícios fiscais.

Especificamente quanto às alíneas, “e”, “h” e “i” – essas duas últimas acrescentadas ao texto do artigo por força da Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001 –, algumas considerações devem ser feitas.

O conteúdo da alínea “e” (“excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’”) perdeu seu sentido, em razão do veiculado na Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que deu nova redação ao artigo 155, parágrafo 2º, X “a” da Constituição Federal. Conforme pondera Roque Carrazza:

“O aodamento e a falta de técnica do nosso *constituente derivado* foram tamanhos que literalmente ele se ‘esqueceu’, nesta EC n. 42/2003, de revogar expressamente a alínea ‘e’, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, que autorizava a União, por meio de lei complementar ‘excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além

dos mencionados no inciso X, a'. A nosso ver, porém, tal revogação já se deu implicitamente, por força da incompatibilidade desta alínea 'e', com o que agora preceitua o artigo 155, § 2º, X, 'a', da CF.”²⁸⁶

No que concerne à alínea, “h” do artigo 155, parágrafo 2º, X da Constituição (“definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, ‘b’”), sua inclusão no texto constitucional foi indevida, uma vez que não seria dado ao constituinte derivado mexer em uma imunidade tributária – que é direito fundamental do contribuinte –, por força do artigo 60, parágrafo 4º, IV da Constituição Federal. A inclusão dessa alínea faz com que a imunidade prevista no artigo 155, X, “b” (onde se vê que o ICMS não incidirá sobre “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”) seja restringida, pois permite que lei complementar manipule os casos em que a imunidade existirá, o que é inconcebível e muito diverso da função prevista no artigo 146, II da Constituição Federal, que dá a esse veículo legislativo a aptidão de *regular*, sem restringir, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Já a alínea “i” do artigo 155, parágrafo 2º, X da Constituição Federal (onde se permite que a lei complementar fixe “a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”) é um descabimento completo, pois simplesmente permite o famigerado cálculo “por dentro” do ICMS, fazendo com que integre a base de cálculo desse imposto o valor devido a seu título.

²⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 19 (notas de atualização).

De toda forma, a despeito dos absurdos aventados e que ensejam a possibilidade da declaração de sua inconstitucionalidade, as normas estão postas no sistema, sendo assim válidas. As leis complementares que delas tratam são normas gerais de direito tributário, valendo pois para os legisladores de todos os Estados brasileiros.

3.8 Lei complementar e ISS

Determina o artigo 156, III da Constituição Federal que é de competência dos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, *definidos em lei complementar*.

Nesta oportunidade, a pretensão é somente dar uma rápida notícia dessa função da lei complementar, que é a expedição de uma lista de serviços, definindo quais deles poderão ser tributados através do ISS, lista essa que se considera ser taxativa, conforme se aludirá especialmente no capítulo sétimo.

Cumpre, entretanto, observar que se houver algum item estampado na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 – cujo conteúdo regulou aquele dispositivo constitucional – que não se configure efetivamente como serviço, poderá ser declarado inconstitucional, afinal o conceito de serviço foi juridicizado pela Constituição a partir do uso do vocábulo na *língua portuguesa*²⁸⁷. É o que se dá, por exemplo, com os casos de locação, cessão e

²⁸⁷ Como diz Vilém Flusser, a língua é um processo de realização. Nessa perspectiva, a língua portuguesa realizou o conceito de “serviço”, o qual foi adotado pela Constituição Federal (*Língua e realidade*, cit., p. 133).

permissão de uso bens móveis²⁸⁸, que constam dos subitens do item 3 da lista, que, segundo Hugo de Brito Machado, são inconstitucionais “porque não descrevem serviços, e sim contratos ou atos jurídicos dos quais decorre um dar, que não cabe no âmbito constitucional do imposto a que se refere o artigo 156, III, da vigente Constituição Federal”.²⁸⁹

A mesma impossibilidade, apenas para exemplificar novamente, se dá: a) no caso do subitem 1.05 (“licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”); e b) na hipótese do item 21, que permitiu a tributação de serviços de registros públicos, cartorários e notariais, que se configura como serviço público²⁹⁰, portanto intributável.²⁹¹

Ao longo deste trabalho, outras referências serão feitas a essa função da lei complementar, particularmente nos capítulos sexto e sétimo.

O artigo 156, parágrafo 3º da Constituição prevê que, com relação ao ISS, cabe a lei complementar:

“I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

No que se refere ao inciso I, vê-se a atribuição da lei complementar para cuidar das alíquotas do ISS. Isso não quer dizer que a lei complementar

²⁸⁸ STF: RE n. 116.121-3/SP, rel. Min. Octávio Gallotti (vencido), *DJU*, de 25.05.2001; RE-AGR n. 446003/PR, rel. Min. Celso de Mello, *DJU*, de 04.08.2006.

²⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 139.

²⁹⁰ STJ: ROMS n. 7.730/RS, rel. Min. José Delgado, *DJU*, de 27.10.1997.

²⁹¹ Ver: CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 73 e ss.

irá determinar *quais* as alíquotas aplicáveis aos diversos casos, mas apenas impor limites²⁹², figurando, assim, como verdadeira norma geral. A Lei Complementar n. 116/2003 somente estipulou a alíquota máxima, cinco por cento, em seu artigo 8º, II.

Já disse Souto Maior Borges, à luz da ordem anterior, que, nesse caso, a Constituição estatuiu uma verdadeira limitação ao poder de tributar, a ser regulamentada pela lei complementar que defina a alíquota máxima do ISS. São suas as palavras:

“Assim, identifica-se o regime jurídico próprio da lei complementar especificamente prevista no artigo 24, § 4º como sendo o mesmo das normas gerais de direito tributário, genericamente previstas no artigo 18, § 1º. Se o artigo 24, § 4º estabelece uma limitação constitucional ao poder de tributar, o veículo adequado para ‘regulá-la’ é a lei complementar sobre normas gerais de direito tributário, que de outro não cogita a Constituição (...). A União não pode, sob pretexto de aplicação do artigo 24, § 4º, aniquilar a competência tributária municipal, pela fixação de alíquotas máximas de tal modo insuficientes para as necessidades públicas no âmbito municipal que a autonomia do Município, cuja preservação deve ser por mandamento constitucional assegurada, venha a tornar-se praticamente coarctada pela legislação complementar.”²⁹³

²⁹² Aires Fernandino Barreto, analisando a possibilidade de estipulação de alíquotas máximas para o ISS, via lei complementar, faz referência ao artigo 156, III, parágrafo 3º, I da Constituição Federal: “Note-se que o dispositivo constitucional utiliza a expressão ‘alíquotas máximas’, o que evidencia a possibilidade da existência de várias alíquotas máximas, diferentes para serviços distintos, tomando em conta a natureza do serviço, em homenagem à sua essencialidade ou ao prestígio de certos valores que o Estado incentiva ou visa a proteger. Logo, pensamos ser plenamente defensável a assertiva de que cabe à lei complementar a fixação de mais de uma alíquota máxima para os vários serviços (...). Compete à lei complementar apenas fixar as alíquotas máximas do ISS. Trata-se, nesse caso, de lei sobre lei de tributação (...).” (Lei complementar e as alíquotas máximas e mínimas do ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 701). E conclui o autor não ser permitido à lei complementar “*limitar, determinar, estabelecer* as alíquotas do imposto”, com o que se está de pleno acordo (Ibidem, mesma página).

²⁹³ BORGES, José Souto Maior, *Lei complementar tributária*, cit., p. 208 e 211.

Igualmente, compete à lei complementar do ISS estatuir as alíquotas mínimas dos diversos impostos, o que a Lei Complementar n. 116/2003 não fez. Por isso, aplica-se o artigo 88, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina dever ser de dois por cento a alíquota mínima do ISS, enquanto lei complementar não cuidar do assunto.

Sobre a questão da lei complementar e as alíquotas – tanto em geral, como no ISS –, falar-se-á novamente no item 6.2, onde serão feitas objeções à possibilidade de a lei complementar (ou resolução do Senado) veicular alíquotas mínimas dos diversos impostos.

Quanto ao inciso II do artigo 156, parágrafo 3º da Constituição Federal, observa-se uma hipótese (exportação de serviços) de concessão de isenção de ISS através da legislação complementar²⁹⁴ que, no caso, terá a ver com questões extrafiscais, notadamente de incentivo à exportação. Foi o que fez o artigo 2º, I da Lei Complementar n. 116/2003, cujo parágrafo único determina: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

Por fim, o inciso III do mesmo artigo prevê a competência da lei complementar para regulamentar a forma e as condições de concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, pelo que, nesse particular, guarda semelhança com o que se passa no ICMS (art. 155, § 2º, XII, “g”). A lei não irá, em si, concedê-los ou revogá-los, mas apenas determinar a forma como tais concessões e revogações se darão.

²⁹⁴ Ver: CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 859.

Tanto no artigo 156, III, quanto nos três incisos do artigo 156, parágrafo 3º da Constituição Federal – conforme se poderá verificar no decorrer deste estudo – está-se diante de previsões de normas gerais em matéria tributária.

No caso das alíquotas, conforme adiantou-se, defender-se-á essa posição no item 6.2, pois o que se tem no artigo 146, III é um rol exemplificativo, que permite a interpretação de que o tema das alíquotas se correlaciona com essa previsão constitucional. Nas hipóteses dos outros incisos do artigo 156, parágrafo 3º, é fácil perceber que ambos dizem respeito, intimamente, tanto ao crédito como à própria obrigação tributária (art. 146, III, “b” da CF) e se voltam para todos os Municípios. No que concerne à lista de serviços, ver-se-á que de norma geral se trata, em diversas passagens.

Ou seja, assim como procedeu no caso do ICMS, a Constituição elaborou com mais precisão normas gerais que dizem respeito ao ISS.

3.9 Da lei complementar exigida pelo artigo 150, parágrafo 5º da Constituição Federal

Preconiza o artigo 150, parágrafo 5º da Constituição Federal que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Numa análise superficial, o dispositivo em tela poderia passar despercebido quanto à sua correlação com o tema da lei complementar tributária. Não há referência expressa a esse instrumento legislativo e –

diversamente do que se passa, por exemplo, com o artigo 150, VI, “c” ou com o artigo 195, parágrafo 7º, ambos da Constituição Federal²⁹⁵ – não há remissão implícita do intérprete a algum outro dispositivo constitucional (no caso daqueles artigos, o art. 146, II da CF) que fale diretamente em lei complementar.

Entretanto, a conclusão de que a lei referida no preceptivo em tela é a complementar se impõe, diante de uma adequada exegese que leve em conta o sistema constitucional tributário como um todo.

Deve-se perceber que esse é um enunciado prescritivo que visa fazer com que os consumidores tenham uma noção exata da carga tributária que estão suportando, na condição de *contribuintes de fato*, nos chamados *impostos indiretos*. Com isso, serão induzidos a assumir uma postura menos tolerante no que concerne à “sonegação fiscal habitualmente realizada por maus comerciantes e inescrupulosos prestadores de serviços, que costumam deixar de emitir notas fiscais, não documentando, assim, a ocorrência do *fato imponible tributário*”.²⁹⁶

Como se observa, trata-se de norma que deve ter eficácia em todas as unidades da Federação brasileira, pois há de ser observada onde quer que haja contribuintes suportando a carga tributária de determinados tributos que oneram as relações de consumo. É, pois, uma norma de caráter nacional, o que demanda sua veiculação através de lei complementar. E é exatamente essa conclusão a que chega Roque Carrazza:

²⁹⁵ Ver os itens 6.1.1 e 6.3.1.

²⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 834-835.

“Embora a Constituição aluda, apenas, à *lei*, estamos convencidos de que tal lei só pode ser uma *lei complementar*, já que haverá de irradiar efeitos sobre todas as unidades federativas, abarcando o IPI, o ICMS, o ISS etc. Uma lei federal não teria força jurídica para irradiar efeitos no âmbito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (...). Na realidade, somente uma lei nacional poderá determinar as medidas preconizadas no dispositivo constitucional em tela. Na era de informática em que vivemos e afastado – pelo menos por enquanto – o espectro da *inflação galopante*, ela poderia, por exemplo, prever uma *etiqueta* a ser afixada às mercadorias, detalhando informações sobre o assunto.”²⁹⁷

Veja-se, contudo, que não se trata de uma norma voltada para os legisladores dos diversos entes tributantes, o que, conforme se observará no decorrer deste trabalho, é suficiente para desqualificá-la como norma geral. É, portanto, uma norma de cunho nacional, mas que não se configura como norma geral em matéria de legislação tributária, pois não tem como destinatário nenhuma pessoa política de direito público interno, mas sim os próprios contribuintes.

E, por isso, mais um papel da lei complementar no sistema tributário brasileiro é o de estabelecer medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

3.10 Sobre o artigo 146-A da Constituição Federal

A Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou ao texto constitucional o artigo 146-A, que foi redigido nos seguintes termos:

²⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 835.

“Art. 146-A - Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

Note-se, de antemão, que a salvaguarda da concorrência no direito brasileiro vigente não é novidade posta pela aludida emenda, mas data da própria promulgação da Constituição Federal de 1988. A livre concorrência é uma garantia constitucional, conforme prescreve o artigo 170, IV²⁹⁸. “O tratamento eqüitativo de concorrentes, que deriva diretamente da livre iniciativa (binômio liberdade/igualdade), é elemento essencial do livre mercado”²⁹⁹, o que significa a ausência de influência estatal no seu funcionamento – princípio da neutralidade do Estado perante a livre concorrência, que não deve gerar privilégios para quaisquer dos concorrentes –, e implica, assim, a possibilidade de auto-regulação do mercado. A atuação do Estado no mercado deve se restringir para fins de proteção da livre

²⁹⁸ “Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência;”. Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é “nesse âmbito que se insere o princípio da livre concorrência (CF, art. 170, IV), cujo objetivo é cuidar para que o desenvolvimento econômico ou técnico do sistema de mercado livre não seja comprometido por comportamentos dos agentes que possam levar a distorções, como o impedimento do afluxo de recursos a certos setores ou o bloqueio da possibilidade de expansão de concorrentes, ou a mera afirmação da prepotência econômica que, sem maiores justificações, seja manifestação de um poderio arbitrário, individualista e egoísta. Inserido esse princípio-norma nesse contexto do mercado como um todo (economia pública e privada), atinge, assim, não só o poder dos agentes privados, mas o próprio agente público, não somente na sua atividade empresarial, mas também na sua atividade legislativa. Nesse campo integrado, pois, é que tomam sentido a livre iniciativa e o papel do Estado como agente normativo e regulador da economia” (Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição. In: *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 365-366).

²⁹⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição, cit., p. 366.

iniciativa³⁰⁰. Afinal, o “mercado auto-regulado pode, no limite, vir a cercear a livre iniciativa, e por isso há proibição do abuso do poder econômico”.³⁰¹

Adentrando na seara tributária³⁰², observa-se, com Marco Aurélio Greco, que, hodiernamente, o tributo apresenta uma feição peculiar, porque ao onerar as atividades de certos segmentos, ele “pode causar interferências no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido”.³⁰³

Nessa senda, Tércio Sampaio Ferraz Júnior aduz o seguinte:

“No campo tributário, esse princípio tem especial relevância. A neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, em especial, da proibição de tratamento desigual de contribuinte e de respeito à sua capacidade contributiva. É óbvio que qualquer medida impositiva de natureza tributária interfere na capacidade competitiva dos concorrentes. Livre mercado significa, pois, de um lado, que os concorrentes competem, em princípio, dentro de um quadro tributário que marca a estratégia concorrencial de cada um. De outro, porém, e por isso mesmo, esse quadro não pode ser discriminatório, nem criar condições competitivas diferentes entre eles. Assim, o princípio da isonomia, garantido pela neutralidade dos tributos diante da concorrência, será ferido se a relação concorrencial entre empresas é afetada pela tributação, de tal modo que esta favoreça umas e desfavoreça outras.”³⁰⁴

³⁰⁰ Diz o artigo 173, parágrafo 4º da Constituição Federal: “Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

³⁰¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição, cit., p. 367.

³⁰² “No campo tributário, a neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, em especial, da proibição de tratamento desigual entre contribuintes e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva. É óbvio que qualquer medida impositiva de natureza tributária interfere na capacidade competitiva dos concorrentes. Assim, o princípio da isonomia será ferido se as relações concorrenciais entre empresas forem afetadas pela tributação, de tal modo que esta favoreça/desfavoreça umas em face de outras.” (SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. *Revista Consultor Jurídico*, 21 set 2006. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>. Acesso em: 10 jun. 2007).

³⁰³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p 39.

³⁰⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição, cit., p. 370.

Assim, observa-se que a inserção do artigo 146-A retrata a pertinente preocupação do legislador constituinte derivado em evitar problemas concorrenciais advindos da atividade tributária³⁰⁵ – positivando, com isso a chamada “neutralidade fiscal” –, que autoriza a elaboração de políticas especiais, em vista do assunto tematizado, com preocupação nucleada em critérios especiais de tributação, mas, sem dúvida, acompanhada de medidas administrativas que, estabelecidas em lei, devem compor um programa coordenado de ações estatais.³⁰⁶

Assim, em consonância com o texto constitucional, a lei complementar pode vir a prescrever os critérios tributários adequados, a fim de corrigir as eventuais distorções que se observem no âmbito do mercado e proteger a livre iniciativa, o que, todavia, não impede que o mesmo se dê por lei ordinária, também da União, mas que, à evidência, só terá valia para os tributos incluídos em sua faixa competencial constitucionalmente posta.

Vale mencionar a observação de Ives Gandra da Silva Martins, para quem essa matéria já estaria “implícita na Constituição Federal, visto que não poderia a lei tributária, sob o risco de gerar descompetitividade, ser elaborada de forma a gerar descompassos”³⁰⁷, posto que configurar-se-ia como violentadora dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e vedação

³⁰⁵ “Interferências na competição podem surgir tanto em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também podem surgir se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não faz com que sua potencialidade total se efetive.” (GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, cit., p. 39).

³⁰⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição, cit., p. 371.

³⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade empresarial e lei tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 290.

ao confisco, que também seriam voltados para evitar distúrbios de concorrência.

Falando em isonomia, cumpre registrar a intervenção feita por Hamilton Dias de Souza, para quem esse princípio não pode ser aplicado sem se atentar para os demais princípios constitucionais. Por exemplo, podem surgir desequilíbrios concorrenciais mesmo quando a norma é aplicada igualmente a todos, como nos casos de inadimplemento, planejamento fiscal ou suspensão da exigibilidade do crédito por medida judicial. São do autor as seguintes palavras:

“Quer isso dizer que é possível dar peso adequado ao princípio da igualdade quando a situação exige maior eficácia dos princípios da livre iniciativa e livre concorrência. Se houver desequilíbrio concorrencial por razões tributárias, podem ser instituídos regimes de tributação diferenciados, desde que necessários para o restabelecimento de competição justa (...). O artigo 146-A, da Constituição Federal, assume, nesse contexto, extraordinária importância. Como se disse, vocaciona-se a dar maior concreção aos princípios da livre concorrência e da capacidade contributiva em face do princípio da isonomia. Com base nele, podem ser instituídos regimes especiais sem agressão à Constituição Federal. (...) Não é justo que aqueles que desequilibram a concorrência não possam estar sujeitos a regimes diferenciados a eles referidos. Com base no artigo 146-A, podem. Exatamente para assegurar a isonomia e a livre concorrência se justificam os regimes especiais.”³⁰⁸

³⁰⁸ SOUZA, Hamilton Dias de, Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição, *Revista Consultor Jurídico*, 21 set. 2006. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>. Acesso em: 10 jun. 2007.

Trata-se, de nítido caso de competência concorrente³⁰⁹ (art. 24, § 1º da CF). Dessa maneira, quando a lei complementar realizar esse papel, estará enunciando verdadeira norma geral³¹⁰ de direito tributário, cuja função específica (“secundária”)³¹¹ é aquela de evitar distorções concorrenciais.³¹²

³⁰⁹ Ver o item 1.4.

³¹⁰ “O artigo 146-A é norma dirigida ao legislador infraconstitucional, atribuindo-lhe competência para a edição de critérios especiais de tributação. A lei complementar poderá estabelecer os critérios a serem observados pelas leis ordinárias, como norma geral. Os regimes especiais serão fixados pelas leis ordinárias (...). A lei complementar poderá estabelecer os requisitos para a identificação de desequilíbrios concorrenciais, indicar os critérios especiais de tributação passíveis de serem adotados e definir os limites a serem observados. Note-se, contudo, que o estabelecimento de critérios não significa a imposição de medidas repressoras, mas apenas a previsão de práticas que possam levar ao desequilíbrio e, de outro lado, instrumentos normativos aptos a evitá-lo ou eliminar seus efeitos se já ocorridos (...). A necessidade de regras específicas decorre da séria dificuldade de regular determinados setores de forma diferente dos demais. Setores submetidos a carga tributária elevada, como combustíveis, bebidas, cigarros, produtos farmacêuticos, têm sido alvo de concorrência predatória em que se utiliza justamente o tributo. A adoção de regras específicas pode consistir, por exemplo, na instituição de sistema monofásico apenas para certos produtos, tributação fixa, ao invés de *ad valorem*, para os que são objeto de elisão ou evasão fiscal, sistemas especiais de fiscalização e de recolhimento para certas empresas, e a imposição de outras obrigações acessórias.” (SOUZA, Hamilton Dias de, Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição, *Revista Consultor Jurídico*, 21 set. 2006. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>. Acesso em: 10 jun. 2007.).

³¹¹ Ver o item 5.2.

³¹² Ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva, Descompetitividade empresarial e lei tributária, cit., v. 9, p. 291.

CAPÍTULO IV – NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS TEORIAS DESENVOLVIDAS: ANÁLISE E PERSPECTIVAS

4.1 Primeiras palavras

Toda querela envolvendo o tema central deste estudo teve início após o advento da Constituição Federal de 1967, que trouxe em seu corpo um dispositivo (o art. 18, § 1º) que dividiu – e ainda divide – a doutrina brasileira em dois grandes segmentos. Diz-se que “ainda divide” em razão desse preceptivo haver sido praticamente repetido pelo legislador constituinte de 1988, ao elaborar o artigo 146.

Dizia o prefalado artigo 18, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1967 que a lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essencialmente, a mesma orientação seguiu a vigente Constituição, que dispôs o seguinte em seu artigo 146, com alguns desdobramentos adicionais:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuinte.”³¹³

É nítido que a Constituição Federal de 1988 tratou o assunto com maiores detalhes, pormenorizando bastante a questão. Mas a essência continua a mesma, motivo pelo qual as disputas entre as duas correntes – iniciadas em 1967 – permanecem até hoje. Não se trata, definitivamente, de assunto superado. Até agora não surgiu uma terceira opção interpretativa do dispositivo, motivo pelo qual todos os autores que de alguma forma tangenciam o assunto costumam se declarar “tricotômicos” ou “dicotômicos”.

Os tricotômicos se atêm a uma interpretação literal do enunciado constitucional, enxergando três funções da lei complementar no direito tributário. Os dicotômicos, por sua vez, opondo-se àquela posição, propõem que o conteúdo semântico da norma seja colhido em consonância com o restante do ordenamento, através de uma interpretação sistemática: asseveram que a lei complementar em matéria tributária tem apenas e tão-somente uma

³¹³ Não podemos deixar de registrar o fato de que a alínea “d” e o parágrafo único (juntamente com seus incisos) foram acrescentados ao texto magno pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

função, motivo pelo qual é mais preciso lhe denominar de teoria “monotômica”.³¹⁴

4.2 Perspectiva da teoria tricotômica e a tríplice função da “lei complementar”

Apego à literalidade do texto constitucional: eis a base da teoria tricotômica acerca das funções da lei complementar no direito tributário. Segundo essa corrente, para que se alcance o sentido posto na Constituição, deve ser feita uma leitura simples de seus enunciados, pois o contexto que a rodeia em nada alteraria a conclusão alcançada.

O artigo 146 da Constituição Federal precisaria ser entendido exatamente da forma como positivado, pelo que, no direito tributário, a lei complementar teria tríplice função: dispor sobre conflitos de competência entre os entes, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Portanto, estabelecer as funções da lei complementar foi o limite a que chegou a chamada corrente tricotômica, partindo da análise textual da Constituição.

Diz Hamilton Dias de Souza, um dos ícones dessa corrente:

“É nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no artigo 18, § 1º, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969.”³¹⁵

³¹⁴ Ver: LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições preliminares: arts. 1º e 2º. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). *Comentários à lei do Supersimples*: LC 123/06. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 26 (nota de rodapé 11).

³¹⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, CEU, 1982. p. 31.

Mais recentemente, autores como Eurico Marcos Diniz de Santi³¹⁶, Paulo Ayres Barreto³¹⁷, Robson Maia Lins³¹⁸ e Tácio Lacerda Gama³¹⁹ manifestaram sua adesão à proposta da corrente tricotômica.

Diante dessa proposta hermenêutica, houve reação de parte de doutrina, que entendeu ser sua interpretação afrontadora do pacto federativo e da autonomia dos entes, pois estabeleceria uma faculdade temerária à União, que poderia invadir a esfera das outras pessoas políticas. Essa é uma primeira crítica que os “dicotômicos” costumam fazer à teoria tricotômica. Chegam inclusive a afirmar que a possibilidade de estatuição de normas gerais compromete até a rígida discriminação de competências feita pela Constituição Federal, como observa Clarice Araújo:

“A concepção da corrente tricotômica traz consigo implicações embaraçosas, como, ao arrepio da rigidez que caracteriza a Constituição Federal, admitir-se que o sistema foi minuciosamente traçado em seus dispositivos, possa ser alterado mediante outro processo legislativo que não as Emendas Constitucionais. Ou seja, dizendo de outro modo, implica não só no desrespeito ao regime federativo que rege o Estado brasileiro, como confere flexibilidade à Constituição.”³²⁰

Um outro defeito apontado foi a falta de um melhor desenvolvimento da questão, em razão da não-delimitação do conteúdo semântico da expressão “normas gerais”. Dentre outras, essa é uma das críticas mencionadas por Paulo de Barros Carvalho, que verbera:

³¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, cit., p. 86.

³¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, cit., p. 138.

³¹⁸ LINS, Robson Maia, *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, cit., p. 97.

³¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 192.

³²⁰ ARAÚJO, Clarice. *Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. 1997. 145 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1997. p. 110.

“E qual era o conteúdo das normas gerais de direito tributário para a interpretação singularmente literal? Ninguém chegou a anunciá-lo! Estudássemos os autores que adotaram essa posição simplista, e debalde encontraríamos qualquer esforço voltado a demarcar o significado dessa espécie jurídica. Uma verificação objetiva e imparcial teria a virtude de comprovar, imediatamente, que nenhum simpatizante dessa corrente de pensamento logrou declarar os lindes da matéria, fixando-lhe a geografia normativa. Tal doutrina, até hoje, não foi elaborada.”³²¹

Ives Gandra da Silva Martins, outro grande adepto da teoria tricotômica, é ácido em sua resposta, ao afirmar que os dicotômicos não percebem “que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a Federação e a República”.³²²

Como se poderá observar durante todo o trabalho, a proposta aqui apresentada pretende absorver parte da opção interpretativa feita pelos tricotômicos, sem, contudo, a adotar integralmente. Afirmar-se-á que a lei complementar efetivamente desempenha as ditas três funções, mas não precisamente com os termos preconizados na respeitosa teoria. Quanto às objeções empreendidas pela corrente dicotômica, comentários serão feitos em diversas passagens da dissertação.

A seguir, serão cuidados com mais detalhes os fundamentos da teoria dicotômica e seu posicionamento acerca da proposta tricotômica.

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 214.

³²² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 73.

4.3 Perspectiva da teoria dicotômica enquanto verdadeira corrente “monotômica”: função única da lei complementar

Segundo seus seguidores, o fito da corrente dicotômica é uma análise sistemática do texto constitucional. O então artigo 18, parágrafo 1º da Constituição de 1967 (cujo similar é o atual art. 146 da CF de 1988) deveria ser interpretado de forma não literal, mas sim em cotejo com todo o ordenamento constitucional, para evitar a afronta de diversos princípios, mais notadamente os da Federação e da autonomia dos Estados e Municípios.

Primeiramente, cumpre registrar a impropriedade de se denominar essa teoria como “dicotômica”. Tal nomenclatura dá a impressão de que seus participantes defendiam a existência de duas funções da lei complementar em matéria tributária, o que não corresponde à realidade.

A lei complementar, para os “dicotômicos”, teria *uma função*: editar normas gerais de direito tributário. Pugnavam que essa lei complementar *de normas gerais* teria *dois objetivos*: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.³²³

É perceptível que a teoria dicotômica encara o dispositivo (art. 146 da CF de 1988)³²⁴ de forma totalmente diversa, dizendo que cabe à lei complementar (*caput*) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inc. III) *para* dispor sobre conflitos de competência entre a União,

³²³ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 207 ss.; CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 152 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 800 e ss.

³²⁴ A partir de agora, se passará a analisar exclusivamente o artigo 146 da Constituição de 1988, deixando de lado o que dispunha a Constituição de 1967.

os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inc. I) e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inc. II).

Justificam essa tomada de posição asseverando ser a única forma interpretativa que preservaria o sistema como um todo, pois não acarretaria afronta aos magnos postulados da Federação e da autonomia dos Estados e Municípios.³²⁵

Entendem que a singela interpretação literal trazida pelos tricotômicos não seria adequada justamente por ferir os mencionados princípios. A já aludida falta de precisão do conteúdo da expressão “normas gerais” faria com que – segundo eles – a legislação complementar pudesse produzir, ao seu bel prazer, toda sorte de normas jurídicas atinentes à tributação, o que permitiria que cuidasse de assuntos de competência única e exclusiva das entidades tributantes.

Inconformados com a vagueza da definição das “normas gerais” empreendida pela corrente tricotômica, os adeptos da “interpretação sistemática” edificaram a teoria segundo a qual a materialidade daquelas normas seria unicamente a disposição sobre conflitos de competência entre as

³²⁵ A síntese elaborada por Humberto Ávila merece ser reproduzida. Segundo ele, esta corrente “(...) sustenta – sem atribuir grande peso à jurisprudência e, até mesmo, ao texto constitucional – que a regra constitucional que prevê a instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser interpretada com base no princípio federativo. A Constituição predeterminou o conteúdo das regras de competência. O Sistema Tributário caracteriza-se pela sua rigidez e exaustividade. Nesse sentido, as normas gerais em matéria de legislação tributária ou seriam repetições das prescrições constitucionais, e como tais seriam supérfluas, ou seriam incompatíveis com as prescrições constitucionais, e como tais seriam inconstitucionais. Nessa perspectiva, as leis complementares poderia regular conflitos de competência ou especificar as limitações ao poder de tributar, mas não instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, já que as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios já são definidos pela própria Constituição. Além disso, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e decadência tributários relativos aos impostos são definidos por cada entidade política de direito interno. Na melhor das hipóteses, as leis complementares possuem eficácia declaratória relativamente às regras de competência.” (*Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 134).

entidades tributantes e a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Esses seriam os dois únicos fins da norma geral.

Para eles, essa forma de enxergar o dispositivo constitucional levaria ao resguardo dos princípios federativo e da autonomia dos Estados e Municípios. Partidário dessa tese, assinala Paulo de Barros Carvalho:

“Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.”³²⁶

Seguindo essa mesma tendência, Geraldo Ataliba cuidou das normas gerais com muita atenção, em artigo publicado ainda sob a égide do sistema constitucional anterior. Escreveu o mestre:

“Em suma, cabe norma geral de Direito Tributário:
a) para preencher as lacunas do texto constitucional, quando não o possam ser por iniciativa das ordens parciais interessadas;
b) para dirimir conflitos de competências;
c) para complementar, quando couber, as limitações constitucionais ao poder de tributar.”³²⁷

Algumas considerações cabem sobre essa conclusão de Geraldo Ataliba. Mesmo aparentemente atribuindo três finalidades para as normas gerais, o mestre paulista continua seguindo nitidamente a orientação dicotômica, restando descabida eventual afirmação de que sua teoria aproxima-se da corrente tricotômica. Perceba-se que essa corrente sustenta ter a *lei complementar* três funções (dirimir conflitos de competência, regular as

³²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 215-216.

³²⁷ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, p. 67, out./dez. 1969.

limitações constitucionais ao poder de tributar e editar normas gerais). O que Geraldo Ataliba diz é abissalmente diverso. Admite essencialmente o mesmo que a corrente dicotômica (a qual, recorde-se, entende a lei complementar *de normas gerais* como tendo *dúplice* papel: dispor sobre conflitos de competência e a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar).

Sua tese foi justamente discorrer sobre o conteúdo das normas gerais. E ao laborar nesse sentido, apesar de elencar aparentemente três funções, conclui que elas podem perfeitamente ser reduzidas às duas propostas pela corrente dicotômica.

Ao defender o tributarista em comento o cabimento da norma geral de direito tributário “para preencher as lacunas do texto constitucional, quando não o possam ser por iniciativa das ordens parciais interessadas”, induz a que se conclua que tal afirmação serve tanto para os conflitos de competência quanto para as limitações constitucionais ao poder de tributar. Trata-se de uma assertiva genérica, que é observada: a) quando a União edita norma geral para dirimir conflitos de competência; e b) no momento em que as limitações constitucionais ao poder de tributar são complementadas por meio de lei veiculadora de norma geral. Em ambos os casos, se verificam “lacunas” que devem ser preenchidas via lei complementar e nunca pelos próprios entes políticos.

4.4 Comentários sobre as correntes dicotômica e tricotômica

Como visto, o principal argumento utilizado pela corrente dicotômica para afastar a exegese literal do artigo 146 da Constituição Federal é que, supostamente, da forma como o texto foi positivado, o princípio federativo e o da autonomia dos Estados e Municípios restariam comprometidos, uma vez

que ficaria ao talante da legislação complementar a edição de normas gerais³²⁸, que estariam “livres” para versar sobre quaisquer assuntos. Essa liberdade adviria justamente da falta de delimitação do conteúdo das “normas gerais”.

E a crítica procede. Realmente, a não elaboração de um conteúdo semântico adequado para o conceito de normas gerais poderia ensejar uma liberdade indesejada ao legislador complementar, pois não se estipularam limites às normas gerais. Não que a simples previsão para instituição das normas gerais seja, em si mesma, uma afronta ao pacto federativo e à autonomia, pois, afinal, trata-se de previsão do constituinte originário. A afronta poderia advir da indevida utilização dessa competência. Por isso a necessidade de se estabelecer qual o alcance das normas gerais.

Mesmo se cuidando de legislação nacional, é verdade que não seria dado à União tratar de detalhes para os quais só seriam competentes as respectivas ordens parciais³²⁹. Mas, note-se que isso só se dá em virtude da não precisão do conteúdo das normas gerais. Acaso tivesse a corrente tricotômica desenvolvido um conteúdo adequado para esse conceito, certamente o argumento do amesquinhamento daqueles princípios não seria invocado. É o que se depreende dos comentários de Daniel Monteiro Peixoto, para quem o Congresso Nacional “não poderá, a pretexto de exercer este papel harmonizador, invadir ou esvaziar a competência dos Estados ou dos

³²⁸ Que, se viu, não tinha um conteúdo definido pela corrente tricotômica.

³²⁹ “Adverte-se, entretanto, que o interesse nacional não pode converter-se na palavra mágica para se justificar desmandos levados a cabo a pretexto de editar normas destinadas a proteger interesses da coletividade em geral. Diz-se isso porque não basta haver autorização constitucional expressa para o Congresso atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é necessário que a competência seja exercida de maneira a amoldar-se às demais diretrizes do sistema, devendo a normatização veiculada harmonizar-se com os postulados constitucionais.” (CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 44).

Municípios quanto à criação de seus próprios tributos. Deve limitar-se aos comandos de cunho uniformizador”.³³⁰

Contudo, mesmo realizando uma crítica correta à teoria tricotômica, a perspectiva que se adota neste trabalho não labora integralmente com as conclusões dicotômicas. É verdade que as normas gerais – como afirmam estes últimos – servem para dispor sobre conflitos de competência e regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa é uma enorme contribuição que a teoria dicotômica ofereceu para o estudo das normas gerais, e que não foi contemplada pela teoria tricotômica. Todavia, como se observa no parágrafo anterior, há uma função ínsita às normas gerais que precede àquelas finalidades apontadas, e que força à conclusão de que tais normas não são voltadas, única e exclusivamente, para os dois objetivos indicados. E essa função é justamente a de harmonizar o sistema tributário nacional, imprimindo-lhe uma necessária homogeneidade. Esse é o conteúdo principal das normas gerais, segundo a abordagem que se pretende oferecer.

Válidas, ademais, são as colocações de José Souto Maior Borges, que afirma serem as discussões envolvendo ambas as teorias um verdadeiro “diálogo de surdos”, pois, conforme aduz, os dicotômicos “tomam como parâmetro *outro campo de referência*, diverso sistema de referibilidade, o da autonomia dos Estados e Municípios”³³¹ Essa perspectiva é simplesmente obliada pelos tricotômicos, que adotam um discurso nitidamente mais preocupado com a organização do sistema tributário. Como os sistemas de referência são diversos, não se poderia esperar uma concordância nas conclusões entre as duas correntes.

³³⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 118.

³³¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 87, p. 67, 2003.

E é o que também percebeu Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem a teoria dicotômica escolhe o que denomina “função igualdade”, pois privilegia a paridade entre os entes políticos e sua autonomia plena. Já os tricotômicos preferem resguardar a “função certeza”, optando pela centralização normativa no direito tributário, com a necessária edição de enunciados padronizadores por meio da União.³³²

Referentemente a esse particular, preferiu-se trabalhar, no presente estudo, com a posição tricotômica, sem, contudo, deixar de registrar a plena coerência interna no discurso dicotômico, tendo em vista os valores que levaram em consideração para suas conclusões. Entretanto, é de se registrar que a opção que se pretende fornecer à interpretação das normas gerais não põe de lado a função igualdade. Como se verá, essas normas também se prestam à concreção da isonomia, uma vez que a padronização do sistema – por mais que aparentemente possa gerar desigualdade entre os entes – faz com que os diversos contribuintes sejam tratados de forma isônoma, sem as disparidades que a ausência desses instrumentos normativos acarretariam (ver o item 9.3).

Impõe-se, com isso, uma reflexão preliminar: as normas gerais são enunciados prescritivos que se voltam a harmonizar o sistema tributário nacional, dando-lhe unidade e racionalidade, a fim de evitar o caos na produção legislativa tributária, o que garante igualdade de tratamento às diversas relações jurídico-tributárias que se constituem continuamente. Por isso afirma-se, com Vilém Flusser, que:

³³² Ver: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 5, n. 17/18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

“Um mundo caótico seria incompreensível, e portanto careceria de significado e seria ocioso querer governá-lo e modificá-lo. A própria existência humana não passaria de um dos elementos dos quais o caos se compõe, seria fútil. Um mundo caótico, embora concebível, é, portanto, insuportável. O espírito, em sua ‘vontade de poder’, recusa-se a aceitá-lo.”³³³

Harmonizar, evitando desordem e caos: eis a sua função primordial das normas gerais. O que não implica afirmar, todavia, que essa é a sua única função, mas, apenas a precípua.

Adiante o tema será desenvolvido mais acuradamente.

³³³ FLUSSER, Vilém, *Língua e realidade*, cit., p. 31.

CAPÍTULO V – FUNÇÕES DAS NORMAS GERAIS E SUA PLENA COMPATIBILIDADE COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

5.1 Função primária

Como foi explanado rapidamente no capítulo anterior, a forma como a presente dissertação irá se desenvolver pretende absorver aquilo que de melhor foi produzido por “monotômicos” e “tricotômicos”. Não que se vislumbre uma tentativa de conciliação entre eles, mas objetiva-se um aproveitamento de seus pontos que se nos afiguraram como mais importantes, sob a ótica que aqui se oferece

Entretanto, inicia-se a apresentação da proposta com a demonstração da existência de uma função que parece ser capital para a adequada análise das normas gerais.

Nessa rota, antes de qualquer outro fim que se pretenda dar à norma geral em matéria tributária, entendemos que essa espécie legislativa se configura como instrumento necessário à organização do sistema, por pretender, em regra, lhe dar racionalidade, coesão, uniformidade e harmonia³³⁴, almejando assim evitar que se instaure a incerteza nas relações

³³⁴ Elcio Fonseca Reis explica que “(...) a função de padronização, harmonização e uniformização das normas gerais da tributação sofre a influência do Estado Democrático de Direito. Afinal, se as metas do Estado Democrático de Direito objetivam construir uma sociedade livre, justa e solidária, não se pode perder de vista que tal objetivo passa, necessariamente, pela diminuição das desigualdades regionais, pela dignidade da pessoa humana, pelo desenvolvimento nacional, pela função social da empresa e da propriedade, pela igualdade de condições, etc., objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito. Não há como negar a influência de tais fundamentos e objetivos no Federalismo brasileiro e, via de consequência no Direito Tributário, em especial, nas normas gerais de direito tributário, porquanto estas devem buscar a harmonização dos conceitos jurídico-tributários, a uniformização das normas tributárias, com vista à igualdade material, à dignidade da pessoa humana, à diminuição das desigualdades regionais, etc.” (*Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*, cit., p. 154-155).

tributárias. Visa servir de parâmetro, de calibrador dos eventuais desvios que a Federação possa sofrer³³⁵. Esse é o fim primordial da maioria das normas gerais³³⁶. Diz Humberto Ávila:

“As normas gerais não são apenas instrumentos para delimitar as competências dos entes no sistema federativo, mas também mecanismo para garantir racionalidade, do ponto de vista legislativo, e segurança jurídica, do ponto de vista dos interesses dos contribuintes.”³³⁷

É óbvio que o citado clima de incerteza deve ser erradicado do ordenamento jurídico. Em diversos casos, é necessário muito mais que a simples garantia da legalidade (que assegura, ao menos, a positividade do direito) para que se tenha segurança jurídica, em função da liberdade que é dada ao legislador em muitas áreas. Assim, a despeito da existência da regra da legalidade, é comum haver insegurança jurídica em função da facilidade com que os conteúdos normativos podem ser alterados pelo legislador ordinário. É por isso, por exemplo, que existe no direito tributário a regra da anterioridade. E é também por isso que existem as normas gerais em matéria tributária: além da necessidade de se observar a legalidade, nos casos em que houver legislação complementar para determinado tributo, as regras ali postas devem ser obedecidas pelo ente político competente para sua instituição.

³³⁵ CARVALHO, Cristiano, *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*, cit., p. 324.

³³⁶ Inspiradamente, Vera Damiani pretende demonstrar a importância das normas gerais com o seguinte exemplo: “Suponhamos que o Senhor do Universo, na organização da grande nebulosa inicial, não tivesse adequado espírito de ordem e disciplina. E que deixasse os átomos, os sóis, as constelações, particularmente a de Hércules, comporem-se livremente, cada qual formando a própria força de interação à sua vontade. Uma tal solução significaria o prosseguimento do caos na nebulosa, ou trabalho que duraria milhões de anos para ser ultimado. Mas o Senhor do Universo, com seu gênio criador, viu que isso seria desastroso. E então organizou segundo poucas ‘normas gerais’, para comandá-lo harmoniosamente e com simplicidade máxima: os elétrons giram em torno do núcleo do átomo, os planetas em torno dos sóis, os sóis formam constelações que giram em torno da constelação de Hércules. Só por isso há ordem e beleza no Universo.” (DAMIANI, Vera Maria Araújo. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 6, n. 19-20, p. 31, jan./jun. 1982).

³³⁷ ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 265.

De acordo com Glauco Salomão Leite, a Constituição é “um referencial para a promoção de uma relativa unidade normativa no sistema jurídico, na medida em que a interpretação das leis em geral deve caminhar para onde ela aponta. Em suma, a Constituição se apresenta como um elemento uniformizador do ordenamento jurídico”³³⁸. Analogamente, as normas gerais se prestam ao mesmo escopo, mas com relação ao subsistema tributário. A criação, interpretação e aplicação das normas tributárias não pode se dar, em última análise, sem que se observem suas prescrições. Recentemente, Paulo de Barros Carvalho afirmou:

“Posso resumir, para dizer que o constituinte elegeu a legislação complementar como o veículo apto a pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, *debaixo da disciplina unitária*, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores do Texto Supremo estiverem em jogo.”³³⁹ (destacamos).

Portanto, as normas gerais existem no ordenamento para que uma série de assuntos que dizem respeito a todos os entes políticos sejam estabelecidos e prescritos de forma coesa, tendo sempre em mira a uniformidade³⁴⁰ na produção legislativa. Nessa senda, Alice Gonzalez Borges acentua:

“(...) são normas gerais aquelas que, por alguma razão, convém ao interesse público sejam tratadas por igual, entre todas as ordens da Federação, para que sejam devidamente instrumentalizados e

³³⁸ LEITE, Glauco Salomão. *Súmula vinculante e jurisdição constitucional brasileira*. 2007. 221 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2007. p. 75.

³³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 96, p. 39, 2007.

³⁴⁰ “Ora, o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal, cit., p. 19).

viabilizados os princípios constitucionais com que têm pertinência. A bem da ordem harmônica que deve manter coesos os entes federados, evitam-se, desse modo, atritos, colidências, discriminações, de possível e fácil ocorrência”.³⁴¹

Percebe-se do exposto que o ato do legislador constituinte originário em conferir competência para a União instituir normas gerais se configura como uma autorização para que esse ente político realize uma “atividade coordenadora”, na feliz constatação de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello.³⁴²

5.1.1 A ambigüidade da expressão “normas gerais” e os seus possíveis destinatários

Mas com que significado deve ser compreendida a expressão “normas gerais”? São gerais no sentido de multiplicidade de destinatários, ou em função de seu conteúdo “geral”? De fato, há ambigüidade na expressão.

Parece evidente que as normas gerais podem ser encaradas de acordo com a primeira acepção, vale dizer, pela existência de vários destinatários³⁴³, pois elas são dirigidas às pessoas políticas de direito público interno. Adiante será visto que essa generalidade pode estar presente quando a norma se voltar para *todos* os entes políticos, ou apenas para uma das esferas de governo (só

³⁴¹ BORGES, Alice Gonzalez, *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*, cit., p. 26.

³⁴² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado federal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 78.

³⁴³ É o que diz Sacha Calmon Navarro Coêlho: “As normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação” (*Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 109).

para os Estados ou só para os Municípios) que, por serem conjuntos com mais de um elemento, ensejam a edição de normas “gerais”.

Todavia, a expressão “normas gerais” também diz respeito à generalidade da própria matéria veiculada³⁴⁴. O conteúdo das normas gerais – justamente por ser no mais das vezes destinadas a vários entes – não tem como ser específico, singular. Para ser “geral”, é inviável que a norma seja substancialmente específica, mesmo quando destinada a múltiplas pessoas: a generalidade dos destinatários implica a generalidade dos conteúdos.

Será visto adiante que existem normas gerais voltadas somente para a União. Aqui, portanto, não há pluralidade de destinatários e a norma geral não desempenha função harmonizadora, mas simplesmente delimitadora, conforme se explicará em seguida.

Assim, nem sempre a norma é geral pelo fato de ser endereçada a mais de um ente político. Mesmo sem pluralidade de destinatários, a norma pode ser geral. Nesse caso, o é por seu próprio conteúdo.

Note-se que, independentemente de a norma geral ser endereçada ou não a uma pluralidade de sujeitos dotados de capacidade legiferante, o seu conteúdo deverá ser tal que não diga respeito somente a uma esfera política em particular. Isso *não* se dá nas normas gerais voltadas especificamente para

³⁴⁴ “Assim, em princípio, do ponto de vista lógico, quando o texto constitucional atribui à União competência para legislar sobre ‘normas gerais’, a linguagem constitucional pode estar tratando de normas gerais pelo conteúdo, ou de normas universais, isto é, gerais pelo destinatário, cabendo aos Estados e Distrito Federal, correspondentemente, a competência para o estabelecimento de normas especiais e individuais (conforme o destinatário) ou particulares e singulares (conforme o conteúdo).” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal, cit., p. 18).

os impostos da União. Apesar de ser endereçada à União, sua edição gera reflexos no âmbito das outras pessoas políticas, eis que são dirigidas a zonas de potenciais conflitos entre os entes: as normas gerais fazem com que a União não transborde o seu campo impositivo constitucionalmente outorgado e, desta forma, não invada competência alheia. Trata-se de norma geral *imediatamente* dirigida à União, e *mediatamente* a Estados ou Municípios, a depender do caso. É uma norma imediatamente não-específica, e, portanto, imediatamente geral.

Vê-se, assim, que pode haver normas gerais sem multiplicidade de destinatários. Contudo, sem generalidade de conteúdo (mesmo mediata), não há que se falar em norma geral.

Por esta razão, as normas gerais nada mais são que enunciados prescritivos de caráter geral, emitidas pela União e destinadas às ordens parciais (ou todas conjuntamente ou apenas para uma das esferas de governo especificamente), para que estas, ao legislarem sobre o direito tributário³⁴⁵, o façam de forma unificada, não-dissonante.

Com o mesmo raciocínio, assevera Misabel Abreu Machado Derzi:

³⁴⁵ Eis aí, aliás, mais uma importante observação. Por se destinarem ao legislador, as normas gerais são o que se costuma chamar de “normas de estrutura”, e não “normas de comportamento”. A lição de Paulo de Barros Carvalho confirma essa assertiva: “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 145-146).

“Nos Estados unitários, a expressão *normas gerais* ganha apenas a conotação imprecisa de norma abrangente ou de princípio e diretriz. Já nos Estados federativos, as normas gerais versam sobre matéria que, originariamente, é de competência também de Estados-membros e Municípios, padronizando a normatividade do conteúdo a ser desenvolvido pela legislação ordinária desses entes estatais e da própria União e tornando de suma relevância a difícil tarefa de traçar-lhes os lindes.”³⁴⁶

Assim, para que o direito tributário seja criado de maneira uniforme em todas as esferas, é imperativo que sejam expedidas as normas gerais. É o que acontece no caso das normas gerais previstas pelo artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, onde há determinação para que tais regras tratem de *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*. São matérias da parte geral do direito tributário e que *precisam*³⁴⁷ ser veiculadas de forma a não gerar disparidades dentro do sistema. Repita-se: *essas* normas gerais se voltam para *todas as esferas de governo*.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi:

“As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, *dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal*, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal. Como diz Lucia Valle Figueiredo, a ‘norma geral, se corretamente dentro de seu campo de abrangência, ao contrário do que se pode dizer em matéria de invasão de competências

³⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 107-108.

³⁴⁷ No julgamento do RESP n. 153.105/SP (rel. Min. Demócrito Reinaldo – DJU 19.10.1998), o Ministro José Delgado afirmou a enorme importância das normas gerais no direito tributário brasileiro, referindo-se tanto à alínea “a”, quanto à “b” do artigo 146, III da Constituição Federal. Qualifica-a como uma norma *necessária*. Até aí, nada a opor, por tudo aquilo que se está a expor. Todavia, em seguida, o ministro afirma que “tributo instituído ou modificado sem provisão de lei complementar, é tributo inconstitucional”. Ousamos discordar do renomado publicista, justamente em razão do disposto no artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”. Em síntese: a existência de lei complementar veiculadora de normas gerais é imprescindível à boa organização do sistema, mas sua ausência não pode suprimir a possibilidade de exercício da competência tributária por parte das pessoas políticas.

federativas, é sobretudo fator de segurança e certeza jurídicas, portanto, tendem a igualdade e certeza da aplicação uniforme de dados princípios’.”³⁴⁸ (destacamos).

Mas existem normas gerais que não têm como destinatários *todas* as ordens parciais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Algumas delas são “gerais” não por essa razão, mas pelo fato de serem veiculadas com o fito de estabelecer um equilíbrio na produção e aplicação das normas tributárias referentes a apenas uma das ordens parciais. São gerais porque devem ser observadas ou por todos os Municípios, por todos os Estados, ou simplesmente pela União.

É o que ocorre quando são veiculadas normas gerais sobre um determinado imposto, como o ISS. As normas gerais veiculadas na Lei Complementar n. 116/2003 não se voltam para todas as pessoas políticas simultaneamente, mas para todos os Municípios. Essa lei traz normas gerais nesse sentido. Em alguns casos – mais notadamente na lista anexa –, há prescrições que afetam as outras entidades tributantes, pois, como se verá, têm o condão de evitar que conflitos de competência advenham entre os Municípios (efetivos destinatários dessa norma geral), Estados, Distrito Federal e União.

O mesmo raciocínio é válido para a Lei Complementar n. 87/96 (que regulamenta o ICMS e tem como destinatários todos os Estados da Federação) e para o Código Tributário Nacional, quando emite normas gerais sobre IPTU ou ITR, por exemplo.

Aliás as colocações de Heleno Taveira Tôrres sobre o Código Tributário Nacional são pertinentes:

³⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, cit., p. 87.

“Como é de entendimento universal, o processo de codificação consiste numa tentativa de ordenar, mediante uma sistematização racional, a unidade essencial de um determinado ramo do direito. Por isso o mundo dos códigos é o mundo da busca pela segurança (...) prestando-se à tarefa de garantir um razoável teor de estabilidade e segurança às relações jurídicas e atos de criação de normas no sistema. (...). Em matéria tributária, esta garantia dada aos valores dominantes significa estabilidade para o cálculo sobre o futuro, por meio de uma absoluta previsibilidade de condutas devidas pelos detentores de competência legislativa, na elaboração da legislação tributária, bem como pelas autoridades administrativas e particulares nos atos de aplicação do direito tributário.”³⁴⁹

Em nosso ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) foi recepcionado³⁵⁰ com o *status* de lei complementar³⁵¹, por expressa determinação do artigo 34, parágrafo 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. E esse diploma legal é veiculador de grande parte das normas gerais de direito tributário em vigor atualmente.

Sendo um dos objetivos principais do Código Tributário Nacional o de trazer normas gerais em matéria tributária, e diante das considerações acerca das funções da codificação³⁵², resta concluir a total procedência do que se está

³⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 71, p. 85-86, ago. 2001.

³⁵⁰ “É lição da doutrina que o Texto Constitucional novo recepciona as normas anteriores (princípio da recepção) quando o possível antagonismo existente se limita aos seus aspectos formais. E, na verdade, quer-nos parecer que nem poderia ser diferente. O que importa para a nova Constituição é a adequação das leis anteriores com seus preceitos substanciais, não sendo em nada relevante o saber-se como, no passado, se chegou à elaboração da regra. É curial que, no futuro, isto é, depois da entrada em vigor da Constituição, os preceitos formais e substanciais são igualmente importantes para caracterizar a inconstitucionalidade (...). Dentro dessa linha de raciocínio, afigura-se clara a conclusão de que a lei ordinária que discipline matéria, no momento, reservada à lei complementar continua vigente. A questão que agora se põe é a seguinte: ter-se-ia transmutado em lei complementar? A resposta há de ser negativa porque a Constituição não tem o condão de mudar a natureza das normas anteriores, a menos que expressamente estatuisse nesse sentido. Além do mais, a qualificação como lei complementar depende da satisfação de requisitos formais, inclusive a inserção, com a respectiva numeração, no rol das normas dessa natureza. Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada.” (BASTOS, Celso Ribeiro, Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar, cit., p. 57).

³⁵¹ Ver: STJ – RESP n. 625.193/RO, DJU, de 21.03.1995.

³⁵² Ver: TÔRRES, Heleno Taveira, Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema, cit., p. 87.

sustentando até agora: as normas gerais têm como seu papel fundamental o de emitir enunciados que vinculem a atuação dos entes políticos a um certo “padrão”, fazendo com que a aplicação do direito tributário seja feita de forma isônoma em todas as esferas, sendo, inclusive, uma garantia “do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmo princípios gerais que regem o sistema”.³⁵³

5.2 Breve notícia sobre a função secundária das normas gerais em matéria tributária

Com efeito, diante da análise que ora se faz, não parece preciso falar que as normas gerais serão expedidas *para* dispor sobre conflitos de competência ou *para* regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Não. As normas gerais servem, antes de tudo, para dar racionalidade e equilíbrio ao sistema normativo-tributário, prestigiando valores como segurança³⁵⁴ e certeza do direito³⁵⁵. E nada mais adequado que isso se dê justamente através da lei complementar que, como já se asseverou, tem

³⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 75.

³⁵⁴ Aliás, a noção de segurança jurídica se configura como um elemento indispensável para a adequada conceituação do próprio direito (assim como a justiça, no sentido de igualdade, também o é). É o que diz Diva Malerbi: “Entretanto, como o direito não poderia ficar sujeito ao puro arbítrio das diferentes ideologias existentes, tornou-se necessário colocar a ordem social acima dessa diversidade de opiniões, nascendo assim o terceiro elemento essencial ao conceito de direito, que vem a ser a idéia de segurança e que corresponde ao seu momento mais positivo, visando torná-lo certo e estável (...). Segurança, neste sentido essencial, quer dizer condição de paz social, devendo o direito servir-lhe de instrumento (...) uma vez positivado (...) torna-se autosuficiente, ficando sua existência entregue à certeza e à estabilidade de suas leis” (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Segurança jurídica e tributação*. 1992. 275 p. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1992, p. 30-31). No mesmo sentido, ver: RAMOS, Ana Amélia Pereira Tormin. *O exercício das competências tributárias: diretrizes constitucionais e semiótica*. 2007. 219 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2007. p. 49.

³⁵⁵ Certeza do direito que é justamente uma das facetas da segurança jurídica, e tem a ver com a noção de previsibilidade. O tema será correlacionado com as normas gerais de direito tributário ao longo do trabalho, e especialmente no último capítulo.

aptidão para veicular legislação nacional voltada à determinação de diretrizes para todas as pessoas políticas.

A disposição sobre conflitos de competência e regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, como veremos nos capítulos subseqüentes, são *funções secundárias* de algumas normas gerais. Frise-se: *nem todas as normas gerais têm função secundária*, como, por exemplo, as previstas no artigo 146, III, “b” da Constituição (obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários) e que são justamente as que se destinam simultaneamente a todos os entes federados.

Esse parece ser o ponto crucial para o adequado tratamento da matéria. Crê-se que, partindo dessa premissa, é possível a construção de uma exegese alternativa ao disposto no artigo 146 da Constituição Federal.

5.3 Retornando à função primária da norma geral: “harmonização” e “delimitação” como suas facetas possíveis

Quando normas gerais são emitidas para Estados e Municípios, a sua função principal será a de *harmonizar*³⁵⁶ a atividade legislativa desses entes, tanto se se tratar de normas gerais referentes à parte geral do direito tributário (oportunidade na qual a União também é destinatária), quanto se forem dirigidas a um imposto específico. Lá, a norma geral terá somente função primária, de simples unificação. Já nessa última hipótese, a padronização referente a um imposto implica em delimitação de um dos critérios da regra-

³⁵⁶ Ao falar sobre as funções das normas gerais, referindo-se ao artigo 146 da Constituição Federal, Daniel Monteiro Peixoto reconheceu que “há também um papel harmonizador previsto nas situações expressamente descritas em seu inciso III” (Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, cit., p. 118).

matriz de incidência, fazendo com que conflitos de competência sejam evitados (função secundária), pois a delimitação limita a atuação impositiva.

Assim, no que se refere aos Estados e Municípios, a norma geral pode:

- a) ter função *meramente harmonizadora*, sem evitar conflitos de competência;
- e b) ter *função harmonizadora* e, ao mesmo tempo, *delimitadora do espaço de atuação tributária do ente político*, evitando invasão em competência alheia³⁵⁷. Nesse último caso, ambas são elementos de uma mesma função (a primária), pois a harmonização diz respeito à delimitação de um dos critérios da regra-matriz (harmoniza-se esse critério). E quando isso ocorre, está presente a função secundária da norma geral, pois há prevenção de conflitos de competência.

No que tange às normas gerais voltadas especificamente para a União (que é um dos casos do art. 146, III, “a” da CF), inexistente qualquer harmonização a se implementar, restringindo-se sua atuação àquilo que denominamos função *delimitadora*. A harmonização opera apenas no caso das normas gerais referentes à parte geral do direito tributário, em que a União é destinatária juntamente com Estados e Municípios, ou seja, em casos como os do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal. Voltaremos à questão no item 7.2.5.1.

De qualquer maneira, diante da previsão de competência concorrente em matéria tributária, opera-se certa “centralização normativa, ainda que no âmbito restrito das normas gerais”, como ressalta Fernanda Dias Menezes de

³⁵⁷ Uma nota importante: em qualquer dos casos (harmonização pura e simples ou harmonização com delimitação do campo de atuação tributária), a norma geral *sempre* carregará consigo uma importante característica, que é a de funcionar como *limite* à atuação das ordens parciais. Nessa direção, ver: GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, cit., p. 192.

Almeida³⁵⁸, o que leva a uma inevitável uniformização no tratamento de certas matérias. Em seguida, obtempera Diogo de Figueiredo M. Neto que “essa atividade homogeneizadora se justifica à medida que a excessiva diversificação normativa prejudique o conjunto do país, daí ter sido adotada em inúmeros Estados federativos”³⁵⁹. Em seguida, o autor expõe o seu entendimento acerca do conceito de normas gerais, que deve ser acatado em parte, com as devidas adaptações e cautelas, principalmente quando fala em “declarações principiológicas” e por não contemplar a possibilidade das normas gerais voltadas especificamente para a União:

“Normas gerais são declarações principiológicas que cabe à União editar, no uso de sua competência concorrente limitada, restrita ao estabelecimento de diretrizes nacionais sobre certos assuntos, que deverão ser respeitadas pelos Estados-membros na feitura de suas legislações, através de normas específicas e particularizantes que as detalharão, de modo que possam ser aplicadas, direta e imediatamente, às relações e situações concretas a que se destinam, em seus respectivos âmbitos políticos.”³⁶⁰

E complementa Alice Gonzalez Borges:

“Em suma, a norma geral deve conter-se no *mínimo indispensável* ao cumprimento dos preceitos constitucionais, ou à garantia desse cumprimento, deixando o necessário espaço para que, por sua vez, surjam normas locais que diretamente apliquem seus comandos, sem desrespeitá-los (...). São normas gerais diretrizes para legislar, comandos dirigidos para o legislador local, para que este as tenha como orientação, no exercício de sua competência inafastável. Normas que detalhem, minudenciem, todos os aspectos de uma questão, nada deixando à imaginação do legislador local para que crie direito, atendendo às suas peculiaridades, às exigências diversificada pelos múltiplos interesses públicos a atender, no uso de sua competência constitucional, seguramente *não são* normas gerais.”³⁶¹ (destaques no original).

³⁵⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de, *A repartição de competências na Constituição brasileira de 1988*, cit., p. 146.

³⁵⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais*, cit., p. 158.

³⁶⁰ Ibidem, p. 159.

³⁶¹ BORGES, Alice Gonzalez, *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*, cit., p. 46.

De toda sorte, seja harmonizando, seja delimitando³⁶², em quaisquer dessas hipóteses, a norma geral desempenhará a função apontada por Souto Maior Borges, que é a de regular a legalidade, mas não “sobre a legalidade tributária *toda*, porque a norma geral deve conviver com as normas tributárias editadas pelas pessoas constitucionais”.³⁶³

Ousa-se discordar do mestre em um único detalhe, justamente quando ele assevera que essa aptidão de regular a legalidade seja a *única* função da norma geral³⁶⁴. De fato, a harmonização e a delimitação podem ser reduzidas a essa função, pois ambas funcionam efetivamente como limite à legalidade. Ou seja, a função primária da norma geral pode ser tida – genericamente – como sendo a de dispor sobre a legalidade; mas isso se operaria nas formas já anunciadas: harmonização em alguns casos, e delimitação em outros.

Todavia, conforme já se anunciou e de acordo com a exposição que se empreenderá adiante com mais vagar, a norma geral não se reduz necessariamente à função primária, sendo dotada, em alguns casos, de funções secundárias, motivo pelo qual entendemos não proceder a afirmação de que a única função da norma geral é dispor sobre a legalidade.

³⁶² O fato é que, apesar de haver empreendido definição pela negativa, Carvalho Pinto não deixava de ter razão: “(...) a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes.” (CARVALHO PINTO, Carlo Alberto Alves de. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949. p. 24).

³⁶³ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988, cit., p. 70.

³⁶⁴ Ibidem, mesma página.

5.4 Da adequação da proposta hermenêutica apresentada diante dos princípios federativo e da autonomia dos entes

Estabeleceu-se o conteúdo primário e secundário das normas gerais em matéria tributária. Conforme aludido, essa proposta guarda consonância com princípios importantes dentro do direito brasileiro, como segurança jurídica e isonomia. Prestigia, de um lado, a função-certeza, além de uma outra faceta da função-igualdade, pois gera tratamento isonômico entre os contribuintes, por mais que conceda à União poderes não conferidos aos outros entes.

É possível que essa posição gere as mesmas críticas que foram endereçadas aos tricotômicos, especialmente no que diz respeito à afronta dos princípios federativo e da autonomia dos Estados e Municípios.

Acredita-se, contudo, que a proposta está a salvo das críticas dicotômicas, pois determina a função das normas gerais, não deixando margem para que se pretenda qualificá-la como agressiva aos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios. E com isso não se está dizendo que os dicotômicos não têm razão em suas ponderações relativas à perspectiva tricotômica que, afinal, não esclarece devidamente o conteúdo das normas gerais.

Ora, se cabe às normas gerais a função de prescrever enunciados globais, que devem ser obedecidos pelas ordens parciais a fim de que o direito tributário seja produzido de maneira uniforme em todo o território nacional, não se vislumbra qualquer possibilidade de arguição de inconstitucionalidade por afronta aos princípios citados acima (mesmo não servindo as normas gerais, *necessariamente*, para dirimir conflitos de competência ou dispor

sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, como pretende a teoria dicotômica).³⁶⁵

O que ocorre não é uma exclusão da competência impositiva das pessoas políticas. Suas autonomias continuam plenas e o pacto federativo intacto³⁶⁶, uma vez que as competências permanecem inalteradas. Inalteradas, porém limitadas, repita-se, por enunciado normativo de cunho nacional. A mera limitação do exercício das competências não configura nenhuma das inconstitucionalidades aventadas, desde que não haja uma supressão delas. A norma geral vai servir, assim, como uma moldura dentro da qual a competência tributária das pessoas políticas pode ser exercida, não sendo por outra razão que Raul Machado Horta já disse que “a lei de normas gerais deve ser uma lei de quadro, uma moldura legislativa”.³⁶⁷

Entre os ardorosos defensores da teoria dicotômica, é corriqueiro o caso da lista de serviços (hoje anexa à LC n. 116/2003) ser utilizada como exemplo de evidente afronta à Federação e à autonomia dos Municípios, porque a União *poderia*, em tese, editar uma lista com pouquíssimos serviços tributáveis, ou até mesmo apenas um. Alegam que essa possibilidade faz da competência da União para emitir normas gerais malversadora de tais

³⁶⁵ É de se notar que mesmo não admitindo que as normas gerais devem necessariamente ser editadas para dispor sobre conflitos de competência ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, isso não faz com que o seu conceito fique esvaziado, em razão da já exposta função primordial que elas exercem em nosso sistema.

³⁶⁶ “Ainda dentre os tributaristas, lembrando Geraldo Ataliba, para quem a faculdade de expedir normas gerais pela União é excepcional e balizada pelos princípios do sistema, não podendo restringir o princípio democrático, ou o federal, ou o da autonomia municipal, ou o da independência dos poderes. Restringindo-lhes o espaço, *a nosso ver sem respaldo no direito constitucional positivo brasileiro*, entende o citado autor que as normas gerais só cabem nas áreas de atrito entre as unidades federadas, onde houver lacunas constitucionais insuscetíveis de preenchimento por qualquer das ordens parciais isoladamente.” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de, *A repartição de competências na Constituição brasileira de 1988*, cit., p. 148 – destacamos).

³⁶⁷ HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 405.

princípios. Antes de qualquer coisa, deve-se atentar para o detalhe de que o exemplo utilizado é extremo. Efetivamente, se isso ocorresse, o Judiciário poderia ser acionado para corrigir o vício. Não se trata de uma afronta, pelo simples fato de haver a dita competência. A afronta *pode* surgir em razão da *maneira como essa competência é exercida*. Acontece que o ataque a diversos princípios e regras pode advir do exercício *de qualquer competência*, desde que manipulada fora de parâmetros constitucionais ou legais. Da mesma forma que a União pode atingir os decantados princípios, qualquer outra pessoa política o pode fazer, com relação a outros parâmetros normativos³⁶⁸. Trata-se de *excesso no exercício da competência constitucionalmente outorgada, passível de correção pelo Poder Judiciário*.

Assim, a União deve sim emitir normas gerais em matéria tributária, como manda a Constituição. Mas veja-se o que Misabel Abreu Machado Derzi tem a dizer a respeito de *quem* emite as normas gerais:

“Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.”³⁶⁹

Com o respeito devido à estudiosa do tema, entendemos que não é propriamente a “ordem jurídica total” que emite as normas gerais, como dito na citação supra, porque, como já concluímos anteriormente, é a “mesma”

³⁶⁸ Por exemplo: qualquer ente, no exercício de sua competência, pode vir a instituir um imposto sem respeitar o princípio da capacidade contributiva ou o que veda o confisco. Não é porque absurdos podem surgir no exercício de uma competência, que ela deve ser afastada de plano. Ora, o simples fato de descabros poderem surgir do exercício de tais competências não faz com que a existência dessa competência seja inconstitucional ou deva ser relativizada. Não. Ela deve ser exercida de forma ampla. Caso ultrapasse os limites positivados pelo próprio direito, há de haver a devida correção pelas autoridades competentes para tanto. E é exatamente o que se dá na competência da União para instituição de normas gerais em matéria tributária. Ela, em si, não afeta qualquer princípio. O seu exercício equivocado é que pode vir a afetar.

³⁶⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 109.

União que emite normas federais e nacionais. Não é o “Estado federal” brasileiro que edita normas gerais. É a União. Porque a Constituição assim o determina. De fato, quando se fala em “União”, quer-se mencionar personalidade jurídica única, mas que, por atribuição do constituinte originário, deve emitir regras federais e nacionais. E, como é sabido, essas últimas têm aptidão para determinar o conteúdo daquelas. Em síntese: inexistente produto legislativo do Estado federal (“ordem total”) a ser aplicado internamente, que, em regra, somente se manifestará como pessoa política de direito público *externo*, representando o Brasil em suas relações internacionais.³⁷⁰

Fica cada vez mais nítida a inexistência de intromissão indevida da União nas esferas estaduais e municipais ao editar normas gerais de direito tributário, pois seu objetivo é justamente fazer com que todas as pessoas políticas legislem e apliquem o direito tributário de forma similar³⁷¹, função essa que advém da própria repartição de competências constitucionais. E, como diz André Ramos Tavares, “somente por meio da manifestação originária do poder constituinte é que pode haver divisão de tarefas e competências dentro de um Estado federal”³⁷². Quis a Constituição Federal brasileira, em sua manifestação originária, que a União tivesse a autoridade para instituir normas gerais³⁷³. E assim é.

³⁷⁰ “União é pessoa diversa do Estado federal. Aquela é pessoa jurídica de direito público interno, enquanto este é pessoa jurídica de Direito internacional. O Estado federal é também pessoa jurídica de Direito interno, porém constituído pela União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios.” (TAVARES, André Ramos, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 794).

³⁷¹ Ver: DAMIANI, Vera Maria Araújo, Normas gerais de direito tributário, cit., p. 31.

³⁷² TAVARES, André Ramos, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 799.

³⁷³ “Desde este punto de vista, una autoridad normativa será competente para dictar una norma cuando el acto de dictar la norma en cuestión está autorizado por otra norma dentro de un sistema (...). La identificación de autoridades jurídicas, pues, no puede llevarse a cabo sino recurriendo a normas jurídicas: autoridades normativas de derecho son los individuos nombrados por un procedimiento previsto en el propio sistema jurídico con poder para ejecutar actos normativos, esto es, actos de promulgación y derogación de normas (...) las normas de competencia tienen por función atribuir poder a una autoridad para ejecutar determinados actos

Vejam-se as pertinentes observações de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“Grande, repetimos, é a força e o comando das normas gerais de Direito Tributário emitidas pela União como fator de ordenação do sistema tributário (...). De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções, etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. A preeminência da norma geral de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do CTN (veiculado por lei complementar).”³⁷⁴

Constate-se o acerto dessa e de outras lições até aqui colacionadas. Retratam bem a função de *boa parte* das normas gerais, mas não de todas elas, pois, de acordo com o que se expôs, nem todas as normas gerais são destinadas à totalidade os entes políticos, sendo comum a veiculação de normas gerais voltadas para União, Estados *ou* Municípios, isoladamente.

À conclusão de que não há qualquer espécie de afronta ao princípio federativo e à autonomia³⁷⁵ dos Estados e Municípios se chega através de uma análise exclusiva do direito positivo brasileiro.³⁷⁶ Dela não fazem parte quaisquer ponderações metajurídicas, valorações ideológicas ou argumentos

de derecho sobre ciertas materias y de conformidad con ciertos procedimientos.” (MENDONCA, Daniel, *Las claves del derecho*, cit., p. 127-128 e 134). E é precisamente isso que se passa no caso em análise. Trata-se de uma competência extraída diretamente do sistema jurídico brasileiro, não podendo haver qualquer interpretação que pretenda vê-la afastada.

³⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 99-100.

³⁷⁵ Autonomia significa o poder de auto-organização, autogoverno e auto-administração, conforme já ponderou Tércio Sampaio (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Sistema tributário e princípio federativo*, cit., p. 342). Sendo assim, se enxerga em que medida a autonomia dos entes poderia restar ferida em função da competência da União para instituir normas gerais de direito tributário, pois sua capacidade de organização, governo e administração não são atingidas. E, dentro desse contexto, nem mesmo a autonomia financeira restaria atingida.

³⁷⁶ Cf. OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro, *Leis complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*, cit., p. 140 e ss.

retóricos. Trata-se de afirmativa que se elabora com uma análise estritamente dogmática, despida, portanto, de qualquer caráter zetético, pois observa apenas e tão-somente o posto na Constituição Federal.

Trilhando exatamente essa linha, Humberto Ávila é lapidar:

“Em primeiro lugar, é preciso interpretar a regra de competência para edição de normas gerais, de acordo com o princípio federativo. É, porém, exagerado não atribuir um mínimo de sentido ao dispositivo constitucional que prevê as três funções para a lei complementar. Esse entendimento tem o seguinte fundamento: as normas previstas no artigo 146 estão dispostas na mesma Constituição que instituiu o pacto federativo. O significado do princípio federativo surge, primeiramente, quando as outras normas que com ele mantêm conexão semântica já tiverem sido analisadas. *As regras de competência que prevêm a edição de normas gerais concretizam exatamente o princípio federativo.* Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos. O que há é um *princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência, e regras de competência devidamente interpretadas de acordo com o princípio federativo.* A partir dessas considerações, pode-se afirmar que o modelo federativo adotado pela Constituição de 1988 é normativamente centralizado”³⁷⁷ (destacamos).

E, em seguida, o mesmo autor elenca como elemento decisivo para esse entendimento as reiteradas manifestações jurisprudenciais – tanto do Supremo Tribunal Federal, quanto do Superior Tribunal de Justiça – que reconheceram a necessidade e validade das normas gerais de direito tributário veiculadas pelo Código Tributário Nacional: RE n. 106.217, *DJU*, de 12.09.1986; RESP n. 36.311, *DJU*, de 25.11.1996, RESP n. 140.172, *DJU*, de 15.12.1997; RESP n. 88.999, *DJU*, de 19.08.1996. E completa, dizendo que “essas decisões consubstanciam um fundamento suficiente para o reconhecimento das normas gerais em matéria de legislação tributária”.³⁷⁸

³⁷⁷ ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 136.

³⁷⁸ *Ibidem*, p. 137.

Não se pretende, portanto, subestimar a importância do princípio federativo no direito brasileiro. Seria até mesmo uma insensatez para quem assumiu uma postura metodológica positivista, vez que se trata de cláusula pétrea. O que se quer dizer é que esse princípio só pode ser interpretado de acordo com as demais regras que foram postas na Constituição, como por exemplo a que dá competência para veiculação de normas gerais. Assim também, essas mesmas regras devem ser aplicadas com a devida observância do prefalado princípio. Exemplificando, caso a União pretenda: a) determinar a alíquota a ser aplicada a um determinado tributo; b) instituir formas de administração ou fiscalização que só podem ser determinadas pelos próprios entes competentes; c) estatuir prazos para recolhimento; d) criar deveres instrumentais; ou e) instituir o tributo de competência alheia, resta claro que houve afronta ao pacto federativo e à própria autonomia dos entes, motivo pelo qual esses enunciados prescritivos devem ser expurgados do ordenamento, pois veicularam normas específicas, sob a denominação de normas gerais.

Voltando ao cerne do debate, um cientista do direito que encampe a metodologia proposta por Hans Kelsen³⁷⁹ não poderia chegar à conclusão de que existe afronta àqueles princípios, em razão da simples existência da norma de competência. Reitere-se, com isso, que se está a utilizar do método através do qual o sujeito cognoscente deve se debruçar sobre seu objeto, o direito positivo, e, desconsiderando quaisquer influências externas, passar a

³⁷⁹ “Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto. Procura responder a esta questão: o que e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deva ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É ciência jurídica e não política do Direito (...). Quando a si própria se designa como ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe a garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. *Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos.* Esse é o seu princípio metodológico fundamental.” (KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 1 – destacamos).

emitir enunciados de caráter descritivo, numa atividade dogmática. Por esse método, observa-se que o exegeta deve observar o direito positivo e, a partir das prescrições nele contidas, livre de impregnações metajurídicas, descrevê-lo como conjunto de enunciados que pretendem interferir na conduta humana. Uma interpretação que não siga essa linha não obedece ao postulado *metodológico* da pureza exigido pelo cientista que se invoca.

Kelsen nada mais fez do que propor uma forma de se conhecer o direito: essa forma é normativa, e não política, sociológica, moral³⁸⁰ ou ideológica. De se perceber que aspectos como esses só têm importância para o direito no que toca ao momento de *produção* de normas jurídicas, e não quando da sua interpretação, motivo pelo qual dizemos, com Marcelo Neves³⁸¹, que o direito é operacionalmente (normativamente) fechado³⁸², mas aberto em termos cognitivos. “Vale dizer, opera por métodos que lhe são exclusivos, mas troca informações com outros subsistemas, emitindo atos comunicativos (normas) e, ao mesmo tempo, recebendo de outros subdomínios as notícias por ele produzidas”, como bem complementa Paulo

³⁸⁰ Ver: KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 67 e ss.; DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: uma introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006. p. 167 e ss.

³⁸¹ “A diferenciação do Direito na sociedade moderna pode ser interpretada, por conseguinte, como controle do código-diferença ‘lícito/ilícito’ por um sistema funcional para isso especializado (...). A positivação do Direito na sociedade moderna implica o controle do código-diferença ‘lícito/ilícito’ *exclusivamente* pelo sistema jurídico, que adquire dessa maneira o seu fechamento operativo. Nesse sentido, a positividade é conceituada como autodeterminação operacional do Direito (...). Se o fator de dispor exclusivamente do código diferença ‘lícito-ilícito’ conduz ao fechamento operacional, a escolha entre lícito e ilícito é condicionada pelo meio ambiente (...). Com base na distinção entre o normativo e o cognitivo, o fechamento operativo do sistema jurídico é assegurado e simultaneamente compatibilizado com sua abertura ao meio ambiente (...). O fechamento normativo impede a confusão entre sistema jurídico e seu meio ambiente, exige a digitalização interna de informações provenientes do meio ambiente.” (NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994. p. 119-121).

³⁸² “O fechamento tão-só exprime a continuidade normativa, a sucessividade dos níveis de proposições deonticas do sistema. Tão-apesas exprime que dever-ser provém de dever-ser (...). O fechamento também não importa em afirmar que o processo de autoprodução normativa nada tenha a ver com os fatos sociais. Os fatos são intercalares de norma a norma. Os fatos são jurídicos, em virtude de normas que lhes atribuem efeitos normativos.” (VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 244).

de Barros Carvalho, que, logo em seguida, arremata: “O direito processa apenas as informações que lhe interessam, submetendo-as, então, aos critérios metodológicos de formação de normas.”³⁸³

Entretanto, não se nega que inevitavelmente a atividade interpretativa tem conexão com fatores ideológicos. Afinal, como diz Marco Aurélio Greco, “a ideologia é uma valoração de valores no sentido de definir graus de relevância distintos dentro de um conjunto de valores”³⁸⁴. É claro que muitas vezes o intérprete ou o aplicador do direito podem ser compelidos, no caso concreto, a escolher entre dois valores³⁸⁵ colidentes, como “segurança” e “justiça”. É a ideologia que guia essa escolha. Mas essas duas opções precisam necessariamente estar calcadas no direito positivo, fazendo parte da *moldura* a que aludiu Kelsen³⁸⁶, fenômeno esse que, em larga medida, é

³⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. (Inédito).

³⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, cit., p. 385.

³⁸⁵ “O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 154).

³⁸⁶ Hans Kelsen afirma que as normas dos escalões superiores da ordem jurídica determinam a forma como os atos de aplicação devem ser postos, além de, eventualmente, também determinarem seus conteúdos. Obtempera, contudo, que essa determinação não pode ser completa, sempre restando um certo nível de discricionariedade (“livre apreciação”), “de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que o aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato” (*Teoria pura do direito*, cit., p. 388). Explica o mestre de Viena ainda que essa indeterminação do ato de aplicação pode ser intencional ou não-intencional. É intencional no caso do estabelecimento de uma norma simplesmente geral, oportunidade em que sempre se opera “sob o pressuposto de que uma norma individual que resulta da sua aplicação continua o processo de determinação que constitui, afinal, o sentido da seriação escalonada ou gradual das normas jurídicas (...). A lei penal prevê, para a hipótese de um determinado delito, uma pena pecuniária (multa) ou uma pena de prisão, e deixa ao juiz a faculdade de, no caso concreto, se decidir por uma ou pela outra e determinar a medida das mesmas – podendo, para esta determinação, ser fixado na própria lei um limite máximo e um limite mínimo” (Ibidem, p. 389). A indeterminação seria não-intencional, por exemplo, em casos como a de “pluralidade de significações de uma palavra ou de uma sequência de palavras em que a norma se exprime”, o que faz o aplicador se deparar com várias possibilidades significativas, ou ainda, na hipótese de contradição entre normas (Ibidem, p. 389 e 390). “Em todos estes casos de indeterminação, intencional ou não, do escalão inferior, oferecem-se várias possibilidades à aplicação jurídica (...). *O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preenche esta moldura em qualquer sentido possível*” (Ibidem, p. 390 – destacamos).

explicado através daquilo que Hart denominou de *textura aberta*³⁸⁷ do direito. Assim, o que não se tolera, na doutrina positivista, é que a ideologia se substitua às opções de interpretação fornecidas pelo próprio direito positivo que se está a analisar, ensejando um resultado final que se possa considerar extrajurídico. Diz Kelsen:

“Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato de tribunal, especialmente.”³⁸⁸

Aliás, não é por outra razão que o professor Paulo de Barros Carvalho não se cansa de repetir, em suas aulas, que “o direito não é uma questão de bom senso, mas de senso jurídico”. E, sendo assim, é irrelevante se se considera uma falta de bom senso que as autonomias dos Estados e Municípios restaram limitadas³⁸⁹ por determinação da própria Constituição originária. O fato é que o foram, sendo juridicamente inócuo que essa prescrição do direito constitucional positivo não coadune com determinado tipo de Federação *idealizado*³⁹⁰ através da utilização de modelos estrangeiros.

³⁸⁷ HART, Herbert L. A., *O conceito de direito*, cit., p. 137 e ss.

³⁸⁸ KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 390-391.

³⁸⁹ Autonomia “limitada” dista, e muito, de autonomia “aniquilada” ou “retirada”. André Ramos Tavares explica, com clareza, que é ínsito aos Estados a capacidade de auto-organização e autolegislação. Mas pondera: “Tanto uma como outra capacidade encontram limitações constitucionais. Assim, na elaboração das Cartas Constitucionais estaduais é necessário respeitar os princípios da Constituição Federal, sendo de esperar certa simetria com o modelo federal nas órbitas estaduais. Já a elaboração das leis próprias só poderá ocorrer – ademais da estrita observância dos princípios da Constituição Federal e da estadual respectiva – de acordo com a divisão de competências constitucionalmente delineada.” (*Curso de direito constitucional*, cit., p. 818 – destacamos).

³⁹⁰ “A despeito de complexo, nosso ordenamento tributário tem sua racionalidade, de tal sorte que os destinatários, se desejarem, não ficarão perdidos, entregues à prática de construção de sentido desenvolvidas livremente, cada qual emitindo interpretações talhadas por seu exclusivo modo de compreensão e orientadas por sua particular ideologia.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 38 – destacamos).

Humberto Ávila, detectando esse problema, demonstrou a inadequação de interpretações que partem de modelos ideais, vício que chamou de “idealismo”:

“A consequência disso é palpável: questões nucleares, como aquelas atinentes ao princípio federativo ou à repartição de competências entre os entes federados, são analisadas com base em experiências alienígenas intransponíveis para o contexto normativo brasileiro. É recorrente a interpretação do ordenamento jurídico com base na doutrina alemã, americana ou italiana, por exemplo.”³⁹¹

Geraldo Ataliba, é sabido, foi um ardoroso defensor do princípio federativo³⁹². Sempre acreditou que todo o ordenamento deveria se voltar à sua preservação³⁹³ e que ele haveria de influenciar a interpretação das demais normas. Esse entendimento é possível. E até imperioso. As cláusulas pétreas estão aí para confirmar o raciocínio. A Federação deve ser protegida. Entretanto, considerações desse jaez não são suficientes para se pretender afastar uma competência constitucionalmente outorgada, como a da União de emissão de normas gerais em matéria tributária. Competência constitucional e *originariamente* outorgada, repita-se à exaustão. Especificamente quanto à interpretação do princípio federativo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu o seguinte:

³⁹¹ ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 346.

³⁹² Ver: ATALIBA, Geraldo. Princípio federal: rigidez constitucional e poder judiciário. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. v. 3, p. 9.

³⁹³ Aduz que a idéia de se terem “normas gerais” era “ter uma lei para o Direito Tributário, como existe uma lei para o Direito Civil, e uma lei para o Direito Processual. Surgindo um problema, vamos consultar essa lei. Então demos ao Congresso Nacional competência para fazer essa lei. Uma idéia bonita, prática, altamente didática e que resolveria milhares de conflitos. Até aí tudo perfeito. O grande equívoco está em que o legislador constituinte derivado, ao fazer isso, esqueceu de revogar o artigo 1º da CF, o artigo 13, todo o contexto federal. Esqueceu e não o revogou. Esqueceu de revogar o que hoje é o artigo 15, expansivo da ‘autonomia dos Municípios’, especialmente em matéria tributária.” (ATALIBA, Geraldo et al. Conflitos entre ICM, ISS e IPI [Debate]. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 3, n. 7/8, p. 110, jan./jun. 1979).

“1. A ‘forma federativa de Estado’ – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República –, não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou (...).”³⁹⁴

Pode-se, evidentemente, até levantar críticas³⁹⁵ relativas à forma como foi positivada a Federação brasileira através da Constituição de 1988, em virtude de a União concentrar um poder consideravelmente maior que os outros entes. O que não se compreende é a pressuposição de que o modelo brasileiro é algo diferente do positivado constitucionalmente, interpretando-se, por exemplo, o artigo 146 da Constituição Federal como malversador do princípio federativo e da autonomia dos entes.

De acordo com o que já foi exposto, não existe um modelo “pronto” de Federação. Cada um reflete a realidade posta pelo próprio direito positivo. Embora se reconheça a existência de traços comuns a toda Federação, dentre eles, de certo, a autonomia de seus membros, o fato é que essa autonomia é dada por cada ordem jurídico-positiva. Cada Constituição acaba modelando o modelo federativo adotado.

Reconfortante é o fato de posição símile ser defendida por Souto Maior Borges, cujas ponderações merecem a longa transcrição:

³⁹⁴ STF – MC-ADI n. 2.024, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 01.12.2000.

³⁹⁵ “O federalismo brasileiro, apesar de dotado das características formais de Estado Federal, está contaminado pela profunda centralização de poderes e de competência na União Federal, o que acaba por converter o federalismo constitucional em federalismo aparente, onde os Estados-membros quase não possuem competência legislativa própria (...). A Constituição Federal de 1988 manteve essa característica de Estado Federal (...). Apesar da existência da distribuição de receitas tributárias entre a União Federal, os Estados, e o Distrito Federal, e os Municípios, a verdadeira distribuição da competência legislativa ainda não ocorreu. Assistimos à centralização da competência legislativa nas mãos da União, em detrimento dos Estados e dos Municípios, que são relegados a segundo plano.” (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Reformulação do federalismo no Brasil*. In: NOGUEIRA Ruy Barbosa (Coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995. v. 14, p. 111-112).

“Quando a União edita uma lei complementar de normas gerais, os Estados e Municípios não estão, a rigor – como ensinava Pontes de Miranda –, *representados* neste ato legislativo pela União, mas sim *apresentados*, porque no sistema da Constituição Federal a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios tem que conviver com a possibilidade de a União editar normas de caráter nacional necessárias à harmonização do sistema tributário como um todo”. (...) *Dir-se-á que essa lei complementar*, ao dispor sobre definição de tributos e suas espécies, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, *invadiria competência tributária estadual*. (...) *Não é bem assim*, porque como ela é constituída – aí, sim – por sobrenormas, necessárias à integração de normas federais, estaduais e municipais a respeito dessa matéria, não se trata senão de uma hipótese, entre inumeráveis outras, em que pode ocorrer inconstitucionalidade da regulação dessa matéria por lei complementar. Porém essa lei não é categoria insuscetível de controle jurisdicional de constitucionalidade. *Sob esse prisma, a autonomia estadual e municipal persistiria intacta*. Suponha-se a edição de normas gerais em lei complementar, *que se mantenham rigorosamente de acordo com os critérios constitucionais*. Qual é a inconstitucionalidade que haveria nisso? Qual é? *Não vislumbro, aí, inconstitucionalidade alguma*.”³⁹⁶ (destacamos).

Portanto, a Federação brasileira tem o seguinte desenho: os entes políticos são autônomos, mas nos moldes da tessitura constitucional, com os limites ali estabelecidos. No caso do direito tributário, a autonomia é “conformada” (repita-se: *pelo próprio constituinte originário*)³⁹⁷ através das

³⁹⁶ BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988, cit., p. 68-69.

³⁹⁷ Sobre a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de normas constitucionais originárias, ver, STF: ADI n. 815, rel. Min. Moreira Alves, *DJU*, de 10.05.1996; ADI n. 2883, Rel. Min. Gilmar Mendes *DJU*, de 30.08.2006. Observa-se na ementa do acórdão proferido na ADI n. 815: “A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo à declaração de inconstitucionalidade de uma em face de outras é impossível com o sistema de Constituição rígida. Na atual Carta Magna ‘compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição’ (artigo 102, *caput*), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se desrespeite a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição. Por outro lado, as cláusulas pétreas não podem ser invocadas para sustentação da tese de inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abarcando normas cuja observância se impôs ao próprio Poder Constituinte originário com relação às outras que não sejam consideradas como cláusulas pétreas, e, portanto, possam ser emendadas. Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido.”

previsões dos artigos 24, I (e parágrafos) e 146 da Constituição Federal, de onde emana a competência da União para estipulação de normas gerais de direito tributário (em razão da previsão de competência concorrente nessa matéria).

Aliás, essa autonomia limitada dos entes que compõem a Federação já era até mesmo enunciado por Hans Kelsen, quando discorreu sobre a teoria geral do Estado federal:

“O Estado federal caracteriza-se pelo fato de que o Estado componente possui certa medida de autonomia constitucional (...). *Essa autonomia constitucional dos Estados componente é limitada.* Os Estados componentes são obrigados por certos princípios constitucionais da constituição federal.”³⁹⁸ (destacamos).

Há de se destacar que o fato de os entes políticos deverem observar os parâmetros da legislação complementar não faz com que eles percam sua competência de instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Em outras palavras, a sua autonomia financeira não resta comprometida, afinal a faculdade de instituição e arrecadação não lhes é retirada. Ocorre, simplesmente, que a instituição deve se dar dentro das balizas postas pela lei complementar que, por sua vez, também são limitadas à estipulação de diretrizes genéricas, não devendo entrar em questões específicas.³⁹⁹

Por isso, vê-se que se trata de um nítido caso de conformação de amplitude dos aludidos princípios, que existem, são válidos, mas têm alcance limitado. Ora, aceitar que a previsão para instituição de normas gerais é

³⁹⁸ KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 453.

³⁹⁹ “Portanto, se a norma geral é *sobre direito*, se necessariamente há de ter caráter mais genérico que as demais normas das ordens locais – do contrário, inexistiria necessidade de sua expedição –, é de notável e impressionante, inconteste, unanimidade, entre os juristas pátrios, o consenso de que não são normas gerais as que desçam a pormenores, detalhes, minúcias, enfim, como quer Pontes de Miranda, as que possam *exaurir* o assunto que se trata.” (BORGES, Alice Gonzalez, *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*, cit., p. 43).

inconstitucional equivale entender que as previsões das imunidades tributárias também o são⁴⁰⁰, uma vez que a autonomia dos entes políticos para instituição de tributos resta mitigada (e, muitas vezes, através da regulamentação realizada justamente por lei complementar).

5.4.1 Sobre o suposto conflito entre a regra do artigo 146, III da Constituição Federal e os princípios federativo e da autonomia: considerações adicionais

De acordo com a linha expositiva aqui adotada, resta claro que se discorda da existência de qualquer afronta aos princípios federativo e da autonomia dos entes políticos, em face da faculdade legislativa concedida constitucionalmente à União para a edição de normas gerais. Os argumentos nesse sentido já foram suficientemente demonstrados.

Contudo, uma outra consideração há de ser feita, e que repousa em ensinamentos da moderna teoria do direito. É sobre a questão da distinção entre princípios e regras e da solução a ser adotada diante de eventual conflito

⁴⁰⁰ De certa maneira equiparando a competência da União para instituir normas gerais com a questão das imunidades, Clélio Chiesa afirma: “Dessa forma, a faculdade atribuída ao Estado brasileiro para desonerar a tributação e editar normas gerais não deixa de ser, em sentido amplo, uma exceção a essa diretriz do sistema e, como tal, há de ser interpretada restritivamente; ou seja, essa prerrogativa somente poderá ser exercida quando for absolutamente necessária para salvaguardar interesses nacionais relevantes”. A exceção a que alude o autor é a que diz respeito às rígidas demarcações nos campos de atuação tributária, sendo indevida a intromissão de uma pessoa política na esfera impositiva de outra. E arremata: “A justificativa da existência de uma faculdade outorgada ao Congresso Nacional para atuar na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro reside no fato da existência de casos em que se faz necessária a tomada de medidas destinadas a proteger interesse nacionais que se sobrepõem aos interesses das ordens parciais (...). Quanto a esse aspecto, não há o que tergiversar, foi uma opção do legislador constituinte originário (...). Trata-se de uma competência excepcional que tem finalidade específica: proteger o interesse nacional.” (*A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 43-44).

entre essas espécies normativas. Já se deu início a essa discussão no item 1.4.1, e agora a retomaremos.

Que fique claro: *não se está defendendo*, com este tópico, a *existência de conflito entre as regras contidas no artigo 146, III e alíneas e os mencionados princípios*. Acredita-se, como facilmente se percebe, que entre eles há uma evidente harmonia, não se podendo cogitar de conflito. São todas normas de caráter constitucional, e que se compatibilizam perfeitamente, de acordo com a interpretação aqui proposta.

Entretanto, considere-se, para fins de exposição, que tal conflito efetivamente exista. Admita-se que o enunciado no artigo 146, III da Constituição Federal vai efetivamente de encontro àqueles princípios.

Parcela significativa da doutrina defende que diante de conflito entre um princípio e uma regra, deve haver prevalência daquele, em função de sua decantada “posição privilegiada” e “superioridade hierárquica”, o que faria com que devesse ser considerado como um dos “pilares do ordenamento”.

Não é essa a orientação aqui adotada, de acordo com o que já foi explanado. A distinção entre princípios e regras não se dá em razão do grau de fundamentalidade da norma dentro do ordenamento, mas da forma como são estruturados seus enunciados. É, pois, uma questão qualitativa, e não de hierarquia.

Ao passo que as regras trazem deveres bem definidos, expressamente descritos em seus enunciados, o mesmo não se dá com os princípios, que encerram mandamentos mais abstratos. A diferença na estrutura enunciativa das normas denuncia, portanto, que entre princípios e regras há uma diferença

no que concerne à forma com que eles são aplicados: regras são aplicadas ou não; princípios são aplicados *mais* ou *menos*, e se voltam à promoção de um estado de coisas.

Assim, por essa concepção, normas que foram consagradas ao longo dos tempos como “princípios” são, em verdade, regras, como por exemplo legalidade, seletividade, anterioridade e irretroatividade. Tais normas, mesmo sendo regras, muitas vezes trazem valores altamente prestigiados pelo direito brasileiro, podendo, por isso, ser consideradas fundamentais à sua manutenção⁴⁰¹. E assim há que se concluir: não só os princípios podem ser considerados como “pilares” do ordenamento.

Há de se afirmar que quando se fala em “princípio federativo” e “princípio da autonomia”, estamos efetivamente diante de princípios, e não de regras. Essas normas não encerram deveres definitivos, mas apenas mandamentos vagos e abstratos.

Já o conteúdo do artigo 146, III da Constituição Federal deve ser considerado como regra. Aliás, *regras*, já que o inciso se combina com várias alíneas. Assim, existe uma regra que prevê a competência da União para legislar sobre normas gerais, tratando de fatos geradores ou bases de cálculo; outra que prevê competência equivalente, mas para tratar de prescrição ou decadência. E assim por diante.⁴⁰²

⁴⁰¹ Ver: SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, Del Rey, n. 1, p. 612-613, jan./jun. 2003.

⁴⁰² “(...) as normas atributivas de competências tributárias elencadas na Constituição brasileira constituirão casos centrais de *regras*. Não apresentam graus de abstração e generalidade da prescrição normativa significativamente elevados e revestem-se do caráter formal de proposições jurídicas, por apresentarem hipóteses e conseqüentes conectados. São dedutíveis facilmente do texto normativo constitucional. Contém ‘instruções vinculantes de tipo imediato para um determinado campo de questões’, constituindo preceitos jurídicos (...). Não constituem meros critérios, justificações ou causa de instruções, mas instruções vinculantes, ou seja, efetivas regras

Reitere-se, mais uma vez, que não considera haver colisão entre tais normas. Todavia, mesmo que se admitisse que o tal conflito se dê, as premissas adotadas neste trabalho levam à conclusão de que, ainda assim, *deve haver prevalência da regra*, desde que a colisão se dê entre normas do mesmo nível (um princípio constitucional contra uma regra constitucional, ou um princípio infraconstitucional contra uma regra infraconstitucional).

Humberto Ávila, após demonstrar que a violação de um princípio não deve ser considerada mais grave que a violação de uma regra, uma vez que não se trata necessariamente de normas mais fundamentais ou mais valoradas, sentencia:

“Como as regras possuem um caráter descritivo imediato, o conteúdo de seu comando é muito mais inteligível do que o comando dos princípios, cujo caráter imediato é apenas a realização de determinado estado de coisas. Sendo assim mais reprovável é descumprir aquilo que ‘se sabia’ dever cumprir. Quanto maior for o grau de conhecimento prévio do dever, tanto maior é a reprovabilidade da transgressão. De outro turno, é mais reprovável violar a concretização definitiva do valor na regra do que o valor pendente de definição e de complementação de outros, como ocorre no caso dos princípios (...) Ou dito diretamente: descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio.”⁴⁰³

É, assim, de se concluir que, mesmo diante de um suposto conflito entre as regras que prevêm a faculdade da União em enunciar normas gerais em matéria tributária e os princípios federativos e da autonomia dos entes políticos, devem prevalecer aquelas regras.

suscetíveis de aplicação (...). Estabelecem conseqüências pré-determinadas para situações específicas, já que a construção de seu conseqüente é, em princípio, simples. Podem ser cumpridas ou não, na exata medida de seus teores, não constituindo, por isso, mandados de otimização. São normas imediatamente descritivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, cuja fundamentação há de dizer respeito à correspondência entre o conceito fático (construção conceitual do fato) e o normativo.” (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 153).

⁴⁰³ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 80.

De ambos os lados têm-se normas de caráter constitucional – postas pelo constituinte originário – o que denota sua igualdade em termos hierárquicos. Aqueles princípios não “valem” mais que aquela regra, e vice-versa. A distinção é axiologicamente neutra. Os princípios não têm a dimensão de peso que Dworkin apregoa⁴⁰⁴. No entanto, a forma como essas normas são enunciadas e a conseqüente função que desempenham no ordenamento levam à conclusão de que deve ser considerado o conteúdo da regra, e não do princípio. Raciocinando de forma idêntica, Paulo Ayres Barreto:

“(...) como vimos, os potenciais conflitos existentes entre regras e princípios constitucionais devem ser resolvidos em favor das primeiras. Há que se empreender esforço exegético que reconheça a prevalência da regra, sem, evidentemente, eliminar o conteúdo da dicção principiológica. Em síntese, normas gerais de direito tributário poderão dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, tendo por inspiração a autonomia do Município e o princípio federativo.”⁴⁰⁵

Sintetizando: no momento em se que interpreta a competência da União para editar normas gerais tributárias, deve-se ter em mente as considerações que aqui foram feitas, não podendo se vislumbrar a prevalência dos prefalados princípios diante das regras do artigo 146, III da Constituição Federal.

⁴⁰⁴ DWORKIN, Ronald, *Levando os direitos a sério*, cit., p. 40.

⁴⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, cit., p. 138.

CAPÍTULO VI – O CONTEÚDO DAS NORMAS GERAIS A QUE SE REFERE O ARTIGO 146, III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

6.1 As alíneas do artigo 146, III da Constituição Federal: rol exemplificativo

Prescreve o artigo 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

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.”

Encontram-se nas alíneas “a” e “b” do artigo 146, III da Constituição algumas possíveis materialidades das normas gerais de direito tributário. Cuidando dessas matérias, a norma geral é capaz de realizar as suas funções, seja a primária – harmonização ou delimitação, seja uma das secundárias – regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes.

Trata-se de um rol exemplificativo⁴⁰⁶, pois não exaure as possibilidades ontológicas das normas gerais⁴⁰⁷. Sempre que uma questão

⁴⁰⁶ Ver: ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 134.

⁴⁰⁷ Em sentido oposto, Cristiano Carvalho: “Mais eficaz teria sido se o constituinte apenas tivesse expressado que é função de tal diploma, além de regular as limitações ao poder de tributar, ‘dispor sobre normas gerais’, de modo a ‘dirimir conflitos de competência’. Note-se que a melhor técnica não seria especificar ‘quais’ normas gerais, pois uma vez que as mesmas são referidas, quaisquer outras são excluídas dessa competência (princípio ontológico do direito público). Como exemplo, a alíquota, importantíssimo critério que deveria ter sido previsto como norma geral a ser disposta pela lei complementar, visto ser um dos principais instrumentos utilizados na guerra fiscal travada pelos entes federados.” (*Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*, cit., p. 325). Sobre as alíquotas, dedicaremos algumas palavras no tópico seguinte.

necessite ser veiculada através de legislação nacional, por ser indispensável que seu trato se dê de maneira uniforme – a fim de que o direito seja produzido e aplicado de maneira *certa e igual* em todas as unidades da Federação –, estar-se-á cuidando de matéria típica de norma geral.

A princípio, tudo aquilo que reclame um tratamento generalizado deve ser veiculado por lei complementar com normas gerais. E isso não vai suprimir autonomia de nenhuma pessoa política, nem ferir a Federação. Ou seja, quando a matéria não disser respeito a pormenores que devem ser prescritos pelas ordens parciais (assuntos de interesse particular daquele ente tributante), deverá ser regulada via norma geral. Diz Johnson Barbosa Nogueira:

“O conteúdo das normas gerais de direito tributário são as matérias da teoria geral do direito tributário, *não se dirigindo especificamente a determinado tributo* ou a determinada competência tributária. O tratamento díspar desses assuntos comuns às três ordens normativas poderia fazer perigar a harmonia do sistema tributário. (...). O fato de ser lei nacional, ou seja, de não ser norma de uma ordem parcial, central ou local, mas da ordem global, e de ter como conteúdo matéria própria da teoria geral do direito tributário e, portanto, comum, ao mesmo tempo, ao legislador federal, estadual e municipal, buscando a harmonia do sistema, é que dá a especificidade das normas gerais de direito tributário (...).”⁴⁰⁸ (destacamos).

Não concordamos totalmente. Algumas normas gerais, de fato, irão veicular prescrições atinentes à parte geral do direito tributário, como nos casos de obrigação, crédito, lançamento, prescrição ou decadência. Nessas situações, a norma geral se dirige para todas as unidades da Federação, de forma indistinta. Entretanto, há hipóteses nas quais a norma geral se volta a apenas uma das ordens parciais (ou para todos os Municípios, todos os

⁴⁰⁸ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Lei complementar tributária e a competência legislativa estadual. In: CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DE ESTADO, 18., 1992, Maceió. *Teses...* Maceió: Procuradoria Geral do Estado de Alagoas, 1992. p. 284.

Estados ou para a União): é o que se verifica quando houver prescrição geral sobre definição de tributos, ou disposições acerca de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, por exemplo. E são mesmo simples exemplos, afinal o que se encontra nas alíneas do artigo 146, III não é uma lista taxativa.

A própria literalidade do artigo 146, III deixa claro que o rol contido em seus incisos é exemplificativo, pois ali se lê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, *especialmente* sobre aquelas matérias elencadas. Se é “especialmente”, significa que não há uma exaustão daquilo que pode ser objeto de norma geral.

Tangenciando a questão, Ives Gandra da Silva Martins faz importante observação histórica, sobre a origem do dispositivo em comento:

“Preferiu, o constituinte, o discurso explicativo, enumerando hipóteses de normas gerais. Esta enumeração seria taxativa, nos termos do primeiro texto da Subcomissão, se, em longa conversa com o deputado Dornelles e com seu assessor, Dr. Accioly Patury, não tivéssemos chegado ao consenso de que o mais adequado ao espírito da norma seria a inclusão do advérbio *especialmente* na redação do dispositivo, para tornar a lista exemplificativa. O argumento de que me utilizei, para sensibilizá-los, foi o de que as normas gerais que têm estruturalmente essa natureza poderiam restar afastadas de veiculação por lei complementar, se a doutrina e a jurisprudência viessem a entender que o elenco constante do artigo 146, na redação proposta, representaria *numerus clausus* (...). Desta forma, hoje se pode dizer que tal elenco é exemplificativo, não excluindo outras normas gerais, cuja estruturalidade tenha esse perfil, embora não elencadas expressamente no inciso III.”⁴⁰⁹

⁴⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 344-345.

6.2 Exemplos de matérias típicas de normas gerais não expressamente veiculadas pelo artigo 146, III da Constituição

Nota-se, por exemplo, que o constituinte não falou em alíquotas, no artigo 146, III, “a”, e sim em “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Mas poderia tê-lo feito, não com o escopo de estabelecer especificamente *qual* alíquota deve ser aplicada. Isso, sem dúvida, afrontaria a autonomia dos Estados e Municípios, pois se trata de assunto que deve ser regulado por cada um deles, individualmente.

Contudo, seria concebível – em busca de uma maior estabilidade federativa –, que as leis complementares dos diversos impostos estabelecessem sempre as alíquotas máximas permitidas, com exceção das hipóteses em que a própria Constituição atribuiu essa tarefa ao Senado, através de suas resoluções.

Refere-se apenas às alíquotas máximas⁴¹⁰, pois conceber que a lei complementar (ou resolução do Senado) determine qual alíquota mínima pode ser aplicável subverte a ordem⁴¹¹, e deixa a possibilidade de que haja supressão no direito dos entes políticos em conceder isenções, o que não se pode admitir: aqui sim, além de sua autonomia restar escancaradamente ferida, um dos principais instrumentos da implementação da extrafiscalidade poderia desaparecer.

⁴¹⁰ “No caso das alíquotas máximas esta verdadeira ‘válvula de escape’ do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Municípios na tributação das prestações de serviços de qualquer natureza ou, ainda, no caso de eles virem a se exceder na fixação das alíquotas desse imposto.” (CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 856-857).

⁴¹¹ Excetua-se desse comentário o ICMS, que é um imposto de caráter nitidamente nacional e cujo complexo regime de alíquotas não permite que o afirmado se aplique a essa exação.

Por tal razão, a Emenda Constitucional n. 45/2003 poderia ser declarada inconstitucional – no que tange à inclusão do parágrafo 6º, I do artigo 155 da Constituição Federal –, pois prescreveu que o IPVA deverá ter suas alíquotas mínimas fixadas por resolução do Senado Federal. A inconstitucionalidade, aqui, não diz respeito ao veículo (resolução do Senado), mas unicamente em razão da estipulação de alíquotas mínimas. Aliás, sobre o vínculo das normas gerais com as resoluções do Senado, vide o item 6.7.

Sob esse mesmo argumento, a Emenda Constitucional n. 37/2002, ao alterar o artigo 156, parágrafo 3º, I, determinando que as alíquotas máximas e *mínimas* do ISS seriam reguladas por lei complementar, incorreu em vício de inconstitucionalidade. Essa mesma emenda, também de forma indevida, criou o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Temporárias, cuja redação prescreve que: a) enquanto a lei complementar não tratar da alíquota mínima do ISS, ela deverá ser de dois por cento, com as exceções que arrola; e, b) o ISS não será objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de dois por cento.

Perfilhando o mesmo entendimento, Aires Barreto aduz:

“A inconstitucionalidade da EC n. 37/2002 é patente. A indigitada emenda, na medida em que atribui a competência à lei complementar para fixar as alíquotas mínimas do ISS, prevendo sua aplicação imediata, independentemente de lei municipal (art. 88 do ADCT), não só tende a abolir, como diminui, restringe a autonomia dos Municípios (sua capacidade de instituição de tributos, arrecadação e aplicação: autonomia financeira) (...). Merece também especial atenção o fato de a EC n. 37/2002 ter, inadvertidamente, vedado a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que resulte, direta ou indiretamente, a redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I, do § 3º, do artigo 156, da Constituição Federal. Ora, tem-se aí (...) afronta ao magno princípio da autonomia municipal. É que quem é competente para instituir também o é para isentar, reduzir, incentivar. E, afirmamos

isso com lastro nas lições de Souto Borges, para quem a competência de isentar é consequência da de tributar, verdadeira expressão do exercício do direito subjetivo de legislar.”⁴¹²

Um outro exemplo de matéria típica de norma geral de direito tributário – não expressamente prevista nas alíneas do artigo 146, III da Constituição Federal – é o da responsabilidade tributária. Daniel Monteiro Peixoto se ocupou do assunto, afirmando que os dispositivos sobre o tema não são revogáveis por lei ordinária federal, pois isso implicaria assumir sua submissão à ordem federal, o que faria com que seus ditames fossem inaplicáveis aos atos jurídicos de lançamento municipais e estaduais. Diz o autor:

“Neste sentido, num caso concreto em que houvesse incorporação da empresa com diversos débitos de ISS e ICMS, a empresa incorporadora ver-se-ia livre da responsabilidade ante a impossibilidade de aplicação do artigo 132 do CTN, por exemplo (...). Deste modo, o tema da responsabilidade tributária adequa-se ao espectro semântico do artigo 146 da CF/88, visto que o seu tratamento por norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro: um positivo, consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer dos entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex, arts. 129 e 135 do CTN); outro, de cunho negativo, ao impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo descontraído entre os diversos entes políticos que compõem a federação brasileira.”⁴¹³

Apesar de não estar expressamente previsto no artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, o tema da “responsabilidade tributária” se conecta umbilicalmente ao da “obrigação tributária”, não sendo por outra razão que o Código Tributário Nacional tratou desta última questão de forma a englobar

⁴¹² BARRETO, Aires Fernandino, Lei complementar e as alíquotas máximas e mínimas do ISS, cit., p. 710 e 713.

⁴¹³ PEIXOTO, Daniel Monteiro, Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, cit., p. 121.

aquela (a responsabilidade é um “capítulo” do “título” sobre obrigação tributária).

Por isso, deve-se perceber que a amplitude de vocábulos como “obrigação” e “crédito” faz com que uma série de outras matérias – nelas incluídas – sejam típicas de normas gerais. Voltaremos ao assunto no item 6.4.

É de se ver, com o exposto, que o conteúdo das normas gerais pode ser encontrado, apesar de sua delimitação ser de difícil operacionalização. Ao passo que é possível se saber quais matérias podem e devem ser veiculadas através de norma geral, tentar elaborar uma lista exaustiva se torna mais complicado, e até desnecessário.

De toda forma, nota-se que o desafio lançado por Geraldo Ataliba é ultrapassável, pois ele afirmava – ao criticar a corrente tricotômica – não ser possível estabelecer o conteúdo das normas gerais e que aqueles que acreditavam em sua existência no direito brasileiro deveriam demonstrar qual a matéria típica dessas normas, sempre com respeito à autonomia dos entes federados.⁴¹⁴

Acreditamos tê-lo feito.

⁴¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º do Texto Constitucional). *Revista de Informação Legislativa*, ano 19, n. 75, p. 86, jul./set. 1982.

6.3 Definição de tributos e suas espécies, bem como dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no artigo 146, III, “a” da Constituição Federal

Eis aqui uma questão extremamente controvertida. Alguns doutrinadores simplesmente não encontram explicação para o fato de a Constituição Federal possuir a alínea “a” de seu artigo 146, III. Entendem ser praticamente uma letra morta, pois nada acrescenta ao ordenamento jurídico brasileiro. Indagam como é possível a lei complementar cuidar desses assuntos, se a Constituição já haveria definido todos os tributos e espécies, além dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela previstos.

Em conferência sobre a lei complementar em matéria tributária, Geraldo Ataliba fulminou o dispositivo aludido:

“Inc. III: ‘Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária’. Vamos lá ver se esta lei complementar vai se salvar. ‘Especialmente sobre: A definição de tributos e suas espécies’. Mas como? O artigo 150 já classifica os tributos não só pelos nomes, mas dando a materialidade da hipótese desde todos os possíveis tributos, da contribuição de melhoria, das taxas, das espécies de taxas, dos impostos dizendo nos arts. 153, 155 e 156 tudo de imaginável a respeito de todo e qualquer imposto possível no mundo, a ponto de – e vejam os senhores – haver um artigo que prevê que a União pode criar outros impostos. Só que não vão existir outros impostos, porque tudo que é possível está aqui! Então, diz-se que uma lei complementar vai definir tributos! Mas está tudo definido no Texto Constitucional! E vai classificá-los em espécies. Já está tudo classificado. O que essa lei complementar vai fazer? Vai repetir a Constituição.”⁴¹⁵

⁴¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 48, p. 90-91, abr./jun. 1989.

Nota-se, com a conclusão do autor – quando diz que a lei complementar irá meramente repetir a Constituição – que ele enceta a posição de que essa alínea seria totalmente desprezível e inútil no sistema, pois determinaria que a lei complementar, simplesmente, estaria a reproduzir dicções constitucionais.

No mesmo sentido, Clélio Chiesa:

“Nesse contexto, não há como sufragar a tese meramente literal do artigo 146 da Constituição Federal para admitir que o Congresso Nacional possa, a título de editar normas gerais de direito tributário, redefinir o que foi exaustivamente disciplinado pelo constituinte no próprio texto constitucional, como é o caso da faculdade atribuída para o legislador ordinário proceder a *‘definição de tributos e de suas espécies (...)*. Seria um verdadeiro disparate (...). Portanto, o âmbito de atuação do legislador para editar normas gerais de direito tributário sobre os arquétipos dos impostos é bastante restrito, circunscrevendo-se basicamente a veicular comandos de caráter meramente didático. Não há possibilidade de inovar a ordem constitucional para o fim de redimensionar os comandos nela contidos, apenas explicitá-los.”⁴¹⁶

Entretanto, de acordo com a perspectiva que se está a sugerir neste trabalho, acredita-se que o dispositivo em comento tem sim uma função importante no ordenamento. Explica-se. Já foi referida a possibilidade das normas gerais terem uma função secundária, evitando conflitos de competência ou regulamentando limitações constitucionais ao poder de tributar. Tércio Sampaio Ferraz Júnior comenta:

“Na Constituição atual, a atribuição, à lei complementar, de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a *definição* de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nela, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, reporta-se a uma *sistematização de tributos* discriminados na própria Constituição (...) *os tributos discriminados não podem ser desfigurados (...)*.”⁴¹⁷

⁴¹⁶ CHIESA, Clélio, Imunidades e normas gerais de direito tributário, cit., p. 977 e 979.

⁴¹⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Sistema tributário e princípio federativo, cit., p. 347.

Norma geral tributária que disponha sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição estará desempenhando função secundária. Justamente em virtude da sistematização apontada acima. A regra é que essas matérias fiquem a cargo das legislações específicas, não no sentido de sua “delimitação”, mas no de sua “instituição”.

Assim, em situações de possível ocorrência de conflitos de competência, a norma geral pode ser editada e terá a dita função secundária (repita-se: é secundária porque *toda* norma geral tem por função primeira estabelecer balizas, ao passo que as outras funções são eventuais). É o caso, por exemplo, da norma geral veiculada na lista de serviços, anexa à Lei Complementar n. 116, e daquela que se enuncia no artigo 3º da mesma Lei.

Como é possível se negar relevância a esse dispositivo, se é através do trato dessas matérias que conflitos entre as entidades tributantes podem ser evitados? E, mesmo que não fosse pelo desempenho dessa função secundária, o simples fato da veiculação de norma geral tratando de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes seria salutar, em função da já tantas vezes repetida necessidade de manutenção da homogeneidade no sistema tributário. Com entendimento similar, Cristiano Carvalho assevera:

“Se fosse permitido a todos os entes federativos estabelecer livremente os critérios da regra-matriz de incidência tributária, sem qualquer parâmetro, estabelecer-se-ia uma verdadeira panacéia no sistema. Os conflitos de competência seriam tantos que literalmente paralisariam os tribunais de todo o País e o pacto federativo restaria ameaçado. Cabe dizer que a uniformização de normas gerais, conforme o disposto no artigo 146, já é uma das formas de evitar esses conflitos.”⁴¹⁸

⁴¹⁸ CARVALHO, Cristiano, *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*, cit., p. 326.

Diante dessas observações, consegue-se perceber que essa norma assume um papel de grande relevância na configuração do sistema constitucional brasileiro: a “definição” dos critérios da regra-matriz gera consequências marcantes em todas as esferas de governo, pois verdadeiramente impõe limites à atividade tributária.

E na hipótese da definição dos fatos geradores há uma consequência que propicia conclusão interessante: *uma vez estatuída norma geral que defina o fato gerador de um imposto, essa definição adquire foros de taxatividade, não sendo permitido às ordens parciais tributar quaisquer materialidades não previstas ou abarcadas pela formulação lingüística exprimida na lei complementar.*

Esse fenômeno não se dá somente no caso da lista de serviços. Veja-se que, nessa hipótese, a “definição” dos serviços por lei complementar é exigência do artigo 156, III da Constituição Federal. No caso dos outros impostos, a imposição de definição é do próprio artigo 146, III, “a” da Constituição. Vale dizer, a situação é similar. Em todos os impostos, a lei complementar irá definir *taxativamente* qual o fato gerador a ser considerado quando de sua instituição pela pessoa política competente. Pode haver instituição *até* aquele limite; nunca *além* dele (vide exemplo no item 7.2.3.1).

Comentou-se a segunda parte da referida alínea “a” do artigo 146, III da Constituição Federal. Resta, agora, falar sobre a possibilidade de lei complementar instituir norma geral para “definir tributos e suas espécies”, primeira parte da alínea “a” do artigo 146, III. Diz Eduardo Fortunato Bim:

“A *ratio* do requisito do artigo 146, III, *a* é a proteção do cidadão contribuinte; por isso, a exigência da definição dos tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) e suas espécies (CIDE, contribuições a seguridade social, etc.). Por outro lado, esse dispositivo também tem a finalidade de proteger o próprio sistema federativo tributário (estabilizar o sistema federativo tributário), porque sem a definição dos aspectos básicos das espécies normativas ocorreriam atritos tributários-federativos, ameaçando a principal fonte de autonomia da Federação, qual seja, a autonomia para instituir e arrecadar seus próprios tributos sem interferência dos outros entes federativos.”⁴¹⁹

Aqui, em se tratando de *impostos*⁴²⁰, entra também a função secundária da norma geral. Recorde-se que “definir”⁴²¹ é totalmente diverso de “instituir”. Essa última função é de competência exclusiva da legislação ordinária das ordens parciais. A definição não. Pode – e deve – a lei complementar tratar, por exemplo, de ICMS e ISS, a fim de *definir*⁴²² os seus contornos e balizas, para evitar a possibilidade de serem instituídos de forma múltipla pelos diversos Estados e Municípios da Federação e, com isso, evitar que surjam conflitos.

De se reiterar sempre que essa competência da União não pode extrapolar seus limites, enquanto norma *geral*. Registra Heleno Taveira Tôrres:

⁴¹⁹ BIM, Eduardo Fortunato. A necessidade de lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico: exegese do artigo 146, III, a, da Constituição Federal. *Revista D'ialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 109, p. 9, out. 2004.

⁴²⁰ No subitem seguinte, será visto se essa “definição”, no que respeita aos tributos vinculados, gera ou não os mesmos efeitos que nos impostos.

⁴²¹ “Definir é, etimologicamente, delimitar (...) a definição consiste em circunscrever exatamente a compreensão de um conceito, ou, em outras palavras, *dizer o que uma coisa é*.” (MELLO, Gustavo Miguez de. Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A contribuição ao Finsocial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – Lei complementar tributária*. v. 15, p. 361).

⁴²² “(...) a CF atribui à lei complementar a tarefa de definir os tributos, não no sentido de inaugurar-lhes o sentido, o que é feito pela Constituição, mas de estabelecer-lhes as fronteiras (*finis*, donde *de-finire*, isto é, traçar limites de ponta a ponta), em conformidade com o sentido constitucional.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Sistema tributário e princípio federativo, cit., p. 350).

“Para esta possibilidade, a norma geral deverá ater-se aos caracteres gerais, tipificando as características dos tributos, nas suas várias espécies (...). Nesta função, serão inconstitucionais todas aquelas normas gerais que visem a qualificar, particularizadamente, específicas situações com exclusão de outras; ou que afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes e que impliquem interferência nas competências alheias.”⁴²³

Anote-se que a redação do artigo 146, III, “a” é confusa, pois sugere que a definição dos tributos seria algo diverso da estipulação de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o que definitivamente não é verdadeiro. Quando a norma geral tratar desses componentes da regra-matriz, nada mais estará fazendo do que “definido o tributo”, definição essa que deve cingir-se aos contornos gerais da exação.

6.3.1 Sobre as normas gerais que definem taxas e contribuições de melhoria

Determina o artigo 145 da Constituição Federal que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição; III - contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.

Todas as pessoas políticas de direito público interno são, por isso, aptas a exigir o recolhimento desses três tributos, desde que os respectivos

⁴²³ TÔRRES, Heleno Taveira, Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema, cit., p. 98.

fatos jurídicos tributários sejam constituídos devidamente por intermédio de norma individual e concreta.⁴²⁴

O artigo 146, III, “a” da Constituição Federal determina que cabe a lei complementar estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária, especialmente sobre *definição de tributos e suas espécies*, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição e aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O destaque acima foi proposital, pois a conexão que se faz com as outras espécies tributárias – que não os impostos – é instantânea: taxas e contribuições de melhoria devem ser definidas por norma geral, pelo que se depreende facilmente do texto constitucional.

Essa definição é feita pelo próprio Código Tributário Nacional, que introduziu no ordenamento dispositivos específicos sobre esses tributos.

As normas gerais sobre as taxas são veiculadas entre os artigos 77 e 80 do Código Tributário Nacional, que cuidam de delimitar qual o fato gerador possível, especificando o que deve ser entendido como “poder de polícia”, o que configura serviço utilizado efetiva ou potencialmente, além estabelecer o que é especificidade e divisibilidade.

Para os fins deste trabalho, é irrelevante a discussão sobre a pertinência ou não da posituação de categorias como “poder de polícia” ou “especificidade” e “divisibilidade”, ou se isso deveria ser feito pela doutrina. O fato é que o Código Tributário Nacional os definiu, o que faz com que a

⁴²⁴ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., especialmente os capítulos II e IV.

concepção acerca da materialidade das taxas reste influenciada. Tudo que o Código Tributário Nacional disse acerca daquelas categorias há de ser levado em consideração pelos legisladores das ordens parciais, devendo eles: a) quando forem instituir taxas referentes ao poder de polícia, seguir o que a legislação nacional prescreve como tal; e, b) no caso das taxas de serviços, só cobrá-las quando for prestado (ou posto à disposição) determinado serviço que seja específico e divisível, tudo conforme os parâmetros do Código.

No que respeita às contribuições de melhoria, a situação é semelhante. O Código Tributário Nacional define sua materialidade (art. 81), determinando que a exação só pode ser cobrada quando houver valorização imobiliária advinda de obra pública realizada pelos entes políticos no âmbito de suas respectivas atribuições. É uma clara delimitação da faculdade impositiva, pois as pessoas políticas só podem cobrar a contribuição no momento em que se verifiquem os pressupostos fáticos previstos, e que são delineados na legislação nacional.

Observe-se que “definir as materialidades” – seja nas taxas, contribuições de melhoria ou mesmo impostos – significa, em outras palavras, uma parte da definição do próprio tributo, que se dá, ademais, com a determinação de seus contornos e características fundamentais. E é justamente o que acontece no caso das prescrições do Código Tributário Nacional sobre os dois gravames ora analisados.

Voltando às contribuições de melhoria, observa-se que no artigo 82⁴²⁵, o Código Tributário Nacional também estabelece normas gerais, dessa feita atinentes a questões procedimentais, determinando que a lei instituidora: a) observe a necessidade de publicação prévia de determinados elementos; b) disponha acerca do prazo para impugnação desses elementos; e, c) regulamente processo administrativo de instrução e julgamento dessa impugnação.

Veja-se que nos incisos e alíneas do artigo 82, o Código Tributário Nacional cumpre perfeitamente o papel de harmonizar o conteúdo da legislação ordinária que irá instituir a contribuição de melhoria, estipulando requisitos mínimos para sua edição. Estipular os requisitos necessários para que se tenha uma instituição válida da contribuição não deixa de ser uma forma de *definição do tributo* (controle da legalidade), apesar de não tangenciar quaisquer dos critérios de sua regra-matriz.

Ademais, há previsões acerca do cálculo da contribuição (art. 82, § 1º⁴²⁶) e do lançamento e da respectiva notificação, formas, prazos de pagamento e elementos que integram o cálculo (art. 82, § 2º⁴²⁷). O primeiro é norma geral que determina a fórmula que deve ser obedecida para o cálculo

⁴²⁵ “Art. 82 - A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I - publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.”

⁴²⁶ “§ 1º - A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea ‘c’, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.”

⁴²⁷ “§ 2º - Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.”

da exação, em todo o território nacional, e que corresponde à definição do critério quantitativo da exação. Já no outro dispositivo, há uma extrapolação no papel de norma geral, pois o Código Tributário Nacional pretende cuidar de assuntos da alçada exclusiva dos entes tributantes, como são os casos de fiscalização e prazos de recolhimento. Há um excesso em seu enunciado, o que acarreta invasão na competência das pessoas políticas competentes. Ademais, não se trata de uma norma geral, simplesmente porque há alusão à expressão “lançamento”, figura que, afinal, não foi regulamentada por esse artigo.

De se atentar para o fato de que nenhuma das normas gerais que dizem respeito às taxas e contribuições de melhoria desempenham quaisquer das funções secundárias características. São normas gerais simples, que visam tão-somente a padronização do sistema tributário e detêm, por isso, somente função primária.

Afirmou-se no item 6.3 que quando a norma geral “define o tributo”, pode desempenhar também a função secundária, mas isso quando o tributo for um imposto e quando essa definição disser respeito a algum critério da regramatriz que tenha o condão de evitar o surgimento de conflitos. Isso será reafirmado no capítulo seguinte.

Aqui o raciocínio é diverso. No caso dos tributos vinculados, a sua definição via norma geral não tem como evitar conflitos de competência, o que faz com que tenha apenas função primária, harmonizadora.

Diferentemente dos impostos – tributos não-vinculados⁴²⁸ –, taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados⁴²⁹ a uma atividade estatal, o que gera impossibilidade de conflitos, pois suas materialidades se encontram necessariamente atreladas a um *facere* por parte do ente público, o que torna sua competência intangível. Isso fica claro, no que concerne às taxas, pela redação do artigo 80 do Código Tributário Nacional, ao determinar que só podem ser cobradas em razão do desempenho das atribuições constitucional ou legalmente afetadas às respectivas pessoas políticas⁴³⁰; e, no âmbito das contribuições de melhoria, em razão do artigo 81 do Código⁴³¹, que não deixa dúvidas que o tributo só pode ser cobrado pela pessoa política que realizou a obra.

6.3.2 Lei complementar, normas gerais e contribuições

Assim como ocorre com as taxas e contribuições de melhoria, as demais contribuições sociais necessitam de definição através de lei complementar⁴³². Perceba-se, contudo, que não se está a afirmar que diante da inexistência dessas normas gerais será impossível a instituição de contribuições, como se poderia depreender da simples leitura do artigo 149 da Constituição Federal:

⁴²⁸ Ver: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 137 e ss.

⁴²⁹ Ver: ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 146 e ss.

⁴³⁰ “Art. 80 - Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.”

⁴³¹ “Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

⁴³² Ver: ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 265.

“Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, *observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições que alude o dispositivo.*” (destacamos).

Portanto, deve haver legislação complementar tratando do assunto, por determinação do artigo supra. Essa, contudo, não é a posição de Paulo Ayres Barreto. Entende o autor que o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal só é aplicável aos impostos, motivo pelo qual as contribuições não necessitariam ser reguladas por normas gerais:

“Os que entendem possuir as contribuições sociais natureza diversa da dos impostos, seja por critério de validação finalística, seja por outros critérios, estão *ipso facto* impedidos de pleitear lei complementar regrando o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dessa exação.”⁴³³

Todavia, o enunciado do aludido artigo fala em “definição de tributos e suas espécies, bem como, *em relação aos impostos* discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Ou seja, apesar de a segunda parte da alínea ser especificamente voltada aos impostos, dessa formulação não se pode extrair a conclusão de que o dispositivo inteiro só seja aplicável àquela exação. E isso se dá em função da primeira oração, onde se observa que todos os tributos devem ser definidos por lei complementar. E, conforme se ponderou anteriormente, uma forma de definir os tributos é através da veiculação de norma geral sobre seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em suma: por mais que a segunda oração dê a entender que o dispositivo só é aplicável aos impostos, essa não se configura a melhor interpretação, uma vez que a parte inicial da alínea é genérica, abrangendo todas as espécies

⁴³³ BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, cit., p. 138.

tributárias. Vale dizer, não importa se o cientista do direito considere as contribuições como espécies tributárias autônomas ou não, pois todos os tributos requerem lei complementar.

Diante de sua inexistência, a competência para instituição das contribuições não pode restar obstada, justamente em face do contido no artigo 24, parágrafo 3º da Constituição: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”. Aliás, essa é uma constatação que, à evidência, se aplica a todas as espécies tributárias: entender que o exercício da competência tributária dos entes políticos pudesse ficar condicionada à edição de lei complementar veiculadora de normas gerais, além de ferir a literalidade do artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal, faria com que a autonomia daquelas pessoas fosse malversada, assim como o próprio pacto federativo.

Retomando o raciocínio, afigura-se absolutamente necessária a produção de lei complementar para definir as contribuições mencionadas alhures⁴³⁴. Isso, aliás, é o que salienta Tácio Lacerda Gama, que cuidou do assunto especificamente no que tange às contribuições de intervenção no domínio econômico:

“As ‘normas gerais de direito tributário’ são prescritas para delimitar a instituição de todo e qualquer tributo. As contribuições interventivas não fogem à regra. Para afastar qualquer dúvida, o artigo 149 estatui expressamente que as contribuições devem ser instituídas com observância do artigo 146, III (...). As prescrições dirigidas ao gênero ‘tributo’ se aplicam, sempre que possível, às contribuições.”⁴³⁵

⁴³⁴ Ver: BIM, Eduardo Fortunato, A necessidade de lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico: exegese do artigo 146, III, *a*, da Constituição Federal, cit., p. 11.

⁴³⁵ GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, cit., p. 192-193.

Assim como as voltadas para os impostos da União, essas são normas gerais que detêm função secundária de evitar conflitos de competência, pois operam verdadeira “delimitação” na atividade tributária da União (vide o item 7.2.5.1), fazendo com que não adentre, através das contribuições, de forma indevida em materialidades de competência de outros entes políticos.

Convém ressaltar que tais especulações se aplicam inteiramente às contribuições previstas no artigo 195, I da Constituição Federal. A menção expressa ao artigo 146, III – feita no artigo 149 – seria, portanto, dispensável, uma vez que aquele dispositivo se refere à definição dos tributos. De todos eles. E dúvida não há quanto ao caráter tributário das contribuições, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, motivo pelo qual há possibilidade de expedição de normas gerais acerca delas.

6.3.2.1 A Lei Complementar n. 70/91 e a sua correlação com posteriores legislações ordinárias

6.3.2.1.1 Menção ao contexto histórico em que foi editada a Lei Complementar n. 70/91

Pedro Lunardelli⁴³⁶ realiza interessante reconstituição histórica – no que baseia sua interpretação – tentando demonstrar que a Lei Complementar n. 70/91 tem efetivamente *status* de lei complementar, a despeito de tratar de matéria não reservada a essa espécie legislativa. Arrola os seguintes fatos:

⁴³⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 792 e ss.

- a) com a Emenda Constitucional n. 1/69, o Supremo Tribunal Federal consolidou o posicionamento de que as contribuições sociais tinham natureza tributária, entendimento esse que foi alterado com a promulgação da Emenda Constitucional n. 8/77, sendo assim mantido até 1988, quando, novamente, passou-se a compreendê-las como figuras tributárias;
- b) com a nova ordem, passou-se a especular acerca da necessidade de veiculação de lei complementar para as contribuições, nos termos do artigo 146, III da Constituição Federal;
- c) com o julgamento do RE n. 138.284/CE (*DJU*, de 28.08.1992), o Supremo Tribunal Federal consolidou a posição acerca do caráter tributário das contribuições, com a ressalva de que tais exações, para serem instituídas, não necessitariam de prévia lei complementar reguladora: para aquela Corte, as contribuições do artigo 195 da Constituição Federal necessitariam apenas de lei ordinária, pois a lei complementar se voltaria somente para o exercício da competência residual (instituição de novas fontes – art. 195, § 4º da CF);
- d) diante da incerteza acerca do real entendimento do Supremo Tribunal Federal quando da edição da Lei Complementar n. 70/91 (que só se pacificou em 01.07.1992, com o julgamento do referido recurso), optou-se deliberadamente por se utilizar a via da lei complementar para a instituição da COFINS, a fim de evitar possível argüição de vício formal do processo legislativo. E isso seria suficiente para que se considerasse, efetivamente, a Lei Complementar n. 70/91, como uma genuína lei complementar.

Diz o autor:

“Desta feita, o quadro histórico refuta, de pronto, a afirmação de que o Poder Executivo teria obrado com excesso ao propor referido projeto de lei complementar. Não houve excesso algum, mas sim a evidente preocupação motivada pelas circunstâncias da época que impuseram o mencionado *quorum* qualificado de aprovação da Lei Complementar n. 70, de 1991 (...). Sendo assim, como alegar que isto seria uma mera lei ordinária quando a verdade advinda do exame dos fatos demonstra justamente que se pretendeu dar a esta lei complementar a forma e a segurança típicas de qualquer lei complementar?”⁴³⁷

Data venia, discorda-se. Tais argumentos não parecem suficientes para que se considere esse diploma normativo, de fato, materialmente complementar, e não materialmente ordinário. De acordo com premissa fixada no item 2.1, a lei, para ser complementar, necessita da conjugação dos dois critérios: fundo e forma. A Lei Complementar n. 70/91, ao contrário, só tem a forma de lei complementar.

A má compreensão do texto constitucional por parte do governo não é argumento forte o suficiente para que se a considere materialmente complementar. Explica-se: com a Constituição de 1988, o artigo 146 previu a possibilidade de expedição de *normas gerais* de direito tributário. Esse não era o escopo da Lei Complementar n. 70/91. De norma geral não se trata. Por outro lado, o exercício da competência tributária – e aqui está compreendida a aptidão para instituição da referida contribuição – não pode ser condicionada à prévia legislação complementar de normas gerais.

O que se observou, com efeito, foi um grande mal-entendido. Não se poderia *imaginar* uma eventual *imposição* de lei complementar prévia à instituição da COFINS via lei ordinária, em razão da literalidade do próprio artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal: “Inexistindo lei federal sobre

⁴³⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 795.

normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

Se o entendimento acima é incabível, igualmente o é aquele segundo, pelo qual se exige lei complementar para *instituir* a COFINS.

Em síntese, a cautela do governo não encontrava respaldo no ordenamento jurídico pátrio, pois, com o novo texto constitucional, não pode haver outra interpretação se não a de que a lei ordinária deve instituir a COFINS, com base no que disser (e *se existir*) uma eventual lei complementar de normas gerais.

Observa-se ainda que o próprio Supremo Tribunal Federal andou mal ao considerar que a contribuição necessita apenas de lei ordinária, *em função* da competência residual. Uma coisa não tem conexão com a outra, pois a previsão da lei complementar do artigo 195, parágrafo 4º da Constituição Federal não tem qualquer relação com a lei ordinária instituidora da COFINS. Aquela serve para instituir novas fontes para o financiamento da seguridade social, enquanto esta última deve instituir as formas de custeio já previstas constitucionalmente.

Veja-se que o Supremo Tribunal Federal decidiu que a COFINS deve ser instituída por lei ordinária. Nesse ponto, o entendimento procede. O que causa espanto é o fato de nossa mais alta Corte ter simplesmente ignorado a previsão do artigo 146 da Constituição Federal, ao asseverar que quanto àquele tributo não deve haver veiculação de norma geral, pelo fato de já haver a previsão do artigo 195, parágrafo 4º, quando, em verdade, se sabe que se tratam de duas leis complementares com fins totalmente diversos.

6.3.2.1.1.1 Revogação da isenção das sociedades prestadoras de serviços

A Lei Complementar n. 70/1991, nos termos do artigo 195, I da Constituição Federal, instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Não se trata, portanto, de uma lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário, pois, conforme facilmente se vê, não há *definição* da COFINS⁴³⁸. Ao contrário, a norma já *prescreve a própria incidência sobre o faturamento*.

Em seu artigo 6º, II, a aludida lei complementar determinou a isenção, dentre outras, das “sociedades civis de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987”.

Trata-se de matéria destinada constitucionalmente à legislação ordinária. E, diante das premissas aqui adotadas, lei complementar que disponha sobre matéria não destinada pela Constituição à sua alçada, deve ser considerada “materialmente ordinária”.

Posteriormente, adveio a Lei ordinária n. 9.430/96 que, em seu artigo 56, revogou a isenção da COFINS, no que tange às sociedades civis prestadoras de serviços. Até aí, nenhum problema, pois, repita-se, a Lei Complementar n. 70/91 pode ser considerada materialmente ordinária, motivo pelo qual a revogação de quaisquer de seus enunciados prescritivos por lei ordinária deve ser tida como absolutamente constitucional.

⁴³⁸ Leia-se: ela não esclarece o que se deve entender por a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” (art. 195, I da CF), “receita ou faturamento” (art. 195, II da CF), e “lucro” (art. 195, III da CF).

Entretanto, um outro argumento pode ser invocado para se considerar tal revogação como inconstitucional. Diz respeito à ofensa, por parte da Lei n. 9.430/96, ao artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, com a redação que lhe foi dada através da Emenda Constitucional n. 3/93:

“§ 6º - Qualquer subsídio ou *isenção*, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou *contribuições*, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, g.” (destacamos).

Apesar de o dispositivo constitucional falar na *concessão* da isenção (e demais “benefícios”), ele também é aplicável à sua respectiva *revogação*⁴³⁹. Ora, se a isenção precisa se dar através de lei específica, uma interpretação que obedeça ao postulado da razoabilidade⁴⁴⁰ há de concluir que a revogação deve seguir o mesmo *iter*. Aliás, o próprio princípio da segurança jurídica leva a esse caminho, pois se trata de uma questão de proteção do interesse dos contribuintes, ante a desmedida produção legislativa em matéria tributária. A qualquer momento – e de forma aleatória – poderia ser posto um enunciado prescritivo revogador de uma determinada isenção num documento normativo, sem que sequer se percebesse quando de sua votação e aprovação

⁴³⁹ STF – RE n. 350.446/PR, rel. Min. Nelson Jobim, *DJU*, de 06.06.2003.

⁴⁴⁰ “Relativamente à razoabilidade, dentre tantas acepções, três se destacam. Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas.” (ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 103).

nas casas legislativas. Ou seja, a revogação de uma isenção poderia “passar” de forma despercebida dentro de uma lei qualquer, o que jamais ocorreria diante de uma lei especialmente voltada para esse desiderato.⁴⁴¹

Como se vê, não há nenhum motivo jurídico para se pensar o contrário, ou seja, na possibilidade da revogação da isenção poder se dar em uma lei *inespecífica*, como a Lei n. 9.430/96. Essa não é uma lei *específica* sobre a isenção da COFINS, nem se trata de lei que regule *especificamente* a COFINS. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo são do mesmo pensar:

“Em outras palavras, as isenções devem ser tratadas em leis específicas a respeito de limitações ao poder de tributar, *ou não lei específica do tributo, vale dizer, aquela que ‘consolida’ toda a legislação relativa ao tributo*”. Ora, a Lei n. 9.430/96, diploma que pretendeu revogar a isenção concedida às sociedades civis prestadoras de serviços, cuida de uma série de matérias inteiramente diversas umas das outras. Altera a legislação do imposto de renda, da CSLL, e de quebra ainda cuida de procedimento administrativo para o cancelamento de imunidades (art. 32), aplicação e penalidades (art. 44), procedimento de compensação (art. 74), apenas para enumerar alguns exemplos bem diversificados. A pretensa revogação da isenção, portanto, impacta, também, e diretamente, o artigo 150, parágrafo 6º, da CF/88.”⁴⁴² (destaques originais).

Diante de tais considerações, afirma-se que a revogação empreendida na Lei n. 9.430/96 é passível de declaração de inconstitucionalidade.

⁴⁴¹ Ver: MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 44.

⁴⁴² MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A segurança jurídica e a identidade específica da lei complementar na Constituição Federal de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 144, p. 119, out. 2006.

6.3.2.1.1.2 Revogação da isenção das instituições financeiras

Uma outra questão interessante diz respeito à *revogação implícita* da isenção da COFINS relativa às instituições financeiras – prevista no artigo 11, parágrafo único da Lei Complementar n. 70/91 –, em função dos enunciados prescritivos veiculados na Lei n. 9.718/98, especificamente seus artigos 2º e 3º, parágrafo 5º. O assunto foi tratado por Pedro Lunardelli⁴⁴³, motivo pelo qual sintetizaremos as colocações feitas pelo autor.

Os fatos legislativos são os seguintes: a) isenção da COFINS para determinadas instituições financeiras pelo artigo 11 da Lei Complementar n. 70/91 (as referidas no art. 22, § 1º da Lei n. 8.212/91, segundo remissão da própria legislação complementar); b) a Lei n. 9.718/98, em seu artigo 2º determinou que a COFINS deve ser paga pelas “pessoas jurídicas de direito privado”, englobando, assim, inclusive as instituições financeiras, em função “da regra de tributar genericamente todo o rol de possíveis contribuintes”⁴⁴⁴; c) ainda na Lei n. 9.718/98, o artigo 3º, parágrafo 5º determina que na hipótese das pessoas jurídicas referidas no artigo 22, parágrafo 1º da Lei n. 8.212/91 (justamente as instituições financeiras), serão admitidas as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

Resta claro que a Lei n. 9.718/98, de fato, revogou implicitamente a isenção antes referida. A partir do momento em que esse diploma legislativo pretende tributar genericamente todas as pessoas jurídicas de direito privado, já se tem um primeiro passo para aquela conclusão, que apenas se confirma quando há previsão expressa de que as instituições financeiras deverão excluir

⁴⁴³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 783 e ss.

⁴⁴⁴ Ibidem, p. 786.

da base de cálculo da COFINS os mesmo valores referentes à base do PIS/PASEP. Assim, se há previsão da base de cálculo é porque há tributo a cobrar. E se há possibilidade de incidência tributária, não há que se falar em isenção.

Relatado o contexto normativo, o autor faz sua primeira consideração, no sentido de repelir a forma como a isenção foi revogada, invocando a Lei Complementar n. 95/98, com a posterior alteração pela Lei Complementar n. 107/2001, que deu nova redação ao artigo 9º: “A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais invocadas.”

Pedro Lunardelli parte do pressuposto de que o dispositivo, assim redigido, faz com que simplesmente inexista no ordenamento brasileiro a figura da revogação implícita (tácita). Só existiria a revogação expressa, em face do ali exposto. Traz à colação, ainda, o Decreto n. 4.176/2002 – “Manual de produção de normas” –, em seu artigo 21: “A cláusula de revogação relacionará, de forma expressa, todas as disposições que serão revogadas com a entrada em vigor do ato normativo proposto”. Ademais, menciona ainda o Manual de Redação da Presidência da República, cujo item 11.3.1.9 diz que até a edição da Lei Complementar n. 95/98, a cláusula de revogação podia ser específica ou geral, mas, depois dela, “admite-se somente a cláusula de revogação específica”.⁴⁴⁵

Um outro argumento ainda foi utilizado pelo mesmo estudioso, no sentido de que, tendo a Lei Complementar n. 70/91 efetivamente a natureza

⁴⁴⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 788-789.

jurídica de lei complementar, seria insuscetível de modificação via lei ordinária.⁴⁴⁶

Ousa-se oferecer interpretação alternativa. Em primeiro lugar, não pretendem os aludidos dispositivos legais fazer com que desapareça do ordenamento jurídico brasileiro a figura da revogação tácita, como poderia se imaginar. Tais comandos normativos não trazem disposição nesse sentido, nem também permitem interpretação que leve à conclusão de rechaço à aludida revogação tácita. Há simplesmente a determinação de que, no caso em que for se operar a revogação expressa, a cláusula que a prevê deverá enumerar especificamente o veículo introdutor ou o enunciado prescritivo que se pretende expurgar do sistema, não sendo mais toleradas as revogações expressas genéricas.

Nada mais do que isso. Trata-se simplesmente de uma mudança de “regime” da revogação expressa, que agora precisa ser específica, sendo ilegais cláusulas do tipo “revogam-se as disposições em contrário”.

A revogação tácita continua a existir. E, evidentemente, na hipótese de sua ocorrência, não se faz necessária nenhuma cláusula de revogação, porque ela se opera quando a “lei” posterior dispõe de forma contrária à “lei” anterior. Há uma contradição no conteúdo de ambas, que faz com que a lei nova deva prevalecer, sendo a anterior revogada tacitamente, restando absolutamente dispensável a cláusula de revogação.

Assim, para Pedro Lunardelli, a revogação da isenção deveria ser expressa, em função da argumentação exposta.

⁴⁴⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 800.

Quanto ao argumento sobre a natureza jurídica da Lei Complementar n. 70/91, já nos posicionamos anteriormente, entendendo de forma diversa, pois que se cuida de lei materialmente ordinária, sendo possível sua revogação por lei ordinária.

Veja-se que os dois argumentos de Pedro Lunardelli chegam à mesma conclusão, ou seja, de que a isenção das instituições financeiras não poderia ter sido revogada: primeiro porque não o foi de forma expressa, o que o ordenamento repeliria; segundo porque o foi por lei ordinária, enquanto sua concessão havia sido por lei complementar.

Nossa conclusão é similar, mas se funda em argumentação alternativa.

A conclusão é a mesma não porque a revogação tácita não mais teria lugar em nosso direito positivo ou porque a Lei n. 9.718/98 não poderia alterar o que dispôs a Lei Complementar n. 70/91, e sim em função do artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal que, conforme já se disse no tópico anterior, exige que as revogações das isenções se dêem necessariamente por leis específicas. E esse não é o caso, pois a Lei n. 9.718/98 se propôs, genericamente, em seu preâmbulo, a “alterar a legislação tributária federal”. Com efeito, no artigo 1º, o veículo normativo confirma sua vocação:

“Art. 1º - Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de que tratam o artigo 239 da Constituição e a Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).”

Assim, a revogação da isenção da COFINS das instituições financeiras não deve permanecer no sistema, mas por uma razão diversa das apontadas ao longo deste item.

6.4 Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, III, “b” da CF)

Como se vem afirmando ao longo deste trabalho, o artigo 146 da Constituição foi criado – de forma símile à Carta precedente – com objetivos de padronização do sistema constitucional tributário. Entretanto, como muito bem percebe Daniel Monteiro Peixoto, a Constituição vigente induz uma nova tônica uniformizadora, com o artigo 146, III, “b”, agora quanto aos “condicionamentos formais” das competências administrativas tributárias, passando as normas gerais a servir como limite à “criação de leis ordinárias que tratam de diretrizes formais e também às próprias administrações no exercício do procedimento de constituição do crédito tributário”.⁴⁴⁷

Mais uma vez, o trato dessas matérias pela legislação complementar revela a necessidade da edição de enunciados que façam com que o direito tributário seja criado e aplicado de uma forma só, em todo território nacional. Nesses casos, a norma geral terá apenas a função principal, pois não regulará nenhuma limitação ao poder de tributar, nem prevenirá conflitos de competência. Essa adstrição à função primária das normas gerais se dá justamente porque o conteúdo do artigo 146, III, “b” veicula condicionamentos formais às questões que se encontram na órbita do crédito tributário: *como* se pode constituí-lo, *como* ele se extingue, *quando* se opera sua caducidade, *quando* a Fazenda não mais tem direito de cobrá-lo, etc. Não

⁴⁴⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 299.

há competência dos entes tributantes para determinar sobre tais aspectos, devendo-se obediência à norma geral.

Aqui vale um rápido registro. Paulo de Barros Carvalho é incisivo ao dizer que não se pode separar “obrigação” de “crédito”, uma vez que este se configura como elemento lógico daquele – o crédito é o direito subjetivo⁴⁴⁸ inerente ao sujeito ativo de exigir o objeto, que é reflexo⁴⁴⁹ do dever jurídico do sujeito passivo⁴⁵⁰. Constituir o crédito é constituir automaticamente a relação jurídica tributária (obrigação tributária). Excluir o crédito implica necessariamente em excluir a obrigação. Trata-se, assim, de uma relação do tipo “parte/todo”. Além disso, o “lançamento”⁴⁵¹ é um dos modos de constituição do crédito tributário previstos no ordenamento.

Todavia, não se crê que mesmo diante de tais considerações, a redação do artigo 146, III, “b” seja problemática. Por mais que o lançamento constituía o crédito, e com isso se instaure de forma automática e infalível a obrigação, a previsão em separado no texto constitucional é, no mínimo, interessante. Diz-se isso em razão da necessidade de se deixar patente – mesmo considerando as alíneas do artigo 146, III um rol exemplificativo – que tais temas, todos eles, são objeto das normas gerais.

⁴⁴⁸ “O direito subjetivo é efeito de fato jurídico, ou de fato que se juridicizou: situação no lado da relação, que é efeito.” (VILANOVA, Lourival, *Causalidade e relação no direito*, cit., p. 219).

⁴⁴⁹ “Em rigor, tanto se pode dizer que o direito é um reflexo do dever jurídico quanto que o dever jurídico é um reflexo do direito subjetivo. Reflexo, aqui, exprime a correlatividade. Na estrutura relacional, ambos os termos se põem simultaneamente.” (VILANOVA, Lourival, *Causalidade e relação no direito*, cit., p. 223).

⁴⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 376.

⁴⁵¹ Norma individual e concreta que, assim como as normas gerais e abstratas, são dotadas de um antecedente e um conseqüente. No antecedente da norma individual e concreta encontra-se o fato jurídico tributário. Em sua conseqüência, a obrigação tributária, relação jurídica ou fato jurídico relacional. O fato jurídico tributário constitui o crédito. Em um momento apenas *logicamente* (e não cronologicamente) posterior, é instaurado o vínculo obrigacional (Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 113 ss. e 153 ss.; VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 112).

Ora, se se aludisse apenas a “lançamento”, poderia não ficar claro se seriam matéria de lei complementar as formas de extinção do crédito, por exemplo. Por outro lado, se o termo “lançamento” não fosse posto, uma interpretação imprecisa seria capaz de concluir que suas modalidades poderiam ser concebidas aleatoriamente por cada legislação ordinária. Em uma outra direção, a previsão de normas gerais sobre “obrigação” é adequada porque permite a previsão de sua extinção através do aniquilamento de outros de seus componentes lógicos, fora o direito subjetivo (crédito), que são sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e dever jurídico.⁴⁵²

Voltando ao raciocínio central, registre-se que os destinatários dessas normas gerais são todos os entes políticos, pois nessas hipóteses há veiculação de prescrições sobre a parte geral do direito tributário, e não sobre as balizas e características de um só tributo. Os destinatários, aqui, são todas as ordens parciais, diferentemente de situações nas quais há veiculação de normas gerais, por exemplo sobre ICMS ou IPTU, que dirão respeito apenas aos Estados e Municípios, respectivamente.

É imperioso que num Estado federativo como o brasileiro, os procedimentos que digam respeito, por exemplo, ao nascimento e à extinção do crédito tributário, sejam homogeneizados. Daí o acerto de que assuntos relativos a “lançamento”, “crédito” e “obrigação” sejam cuidados pela legislação nacional. É, por isso, absolutamente indispensável que se harmonizem os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito⁴⁵³. Como se conceber que

⁴⁵² “Advertimos que no direito positivo brasileiro, no que se refere às obrigações tributárias, não há prescrições que contemplem a extinção do objeto prestacional, estritamente considerado. Entretanto, todos os demais casos de desaparecimento de elementos integrativos ou dos nexos que os enlaçam se encontram previstos, indicados pelo legislador pelos nomes técnicos correspondentes.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 467).

⁴⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio, in *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*, cit., p. XX.

Estados e Municípios ficassem totalmente livres para tratar dessas matérias? Talvez a harmonia da própria Federação ficasse em risco! Fábio Canazaro comenta o dispositivo:

“Dado o seu caráter geral, tal tarefa acertadamente tem sido cumprida pelo Código Tributário Nacional. Atualmente, é o CTN que define os pormenores dos referidos institutos, sem ferir a autonomia das ordens parciais. As regras relativas ao lançamento, por exemplo, estão no Código, cuja definição minuciosa deverá ser observada pelos legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A intenção não é a de restringir a autonomia; ao contrário, de maneira geral, equilibra-a, concretizando a realização do valor segurança jurídica.”⁴⁵⁴

E toda essa argumentação é de se aproveitar quando se trata da necessidade de unificação dos prazos de decadência e prescrição⁴⁵⁵. Importantíssimas as observações engendradas por Eurico Marcos Diniz de Santi:

“Portanto, o legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras igualmente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a garantia do princípio federativo e da autonomia dos Municípios está jungida à generalidade dos destinatários, realizando também o primado da isonomia das pessoas políticas (...). Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo *gerais* da expressão constitucional ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’ designa apenas diretrizes genéricas, deixando o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político.”⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 91.

⁴⁵⁵ Outra não é a concepção de Paulo de Barros Carvalho: “*Decadência e prescrição tributárias*, por exemplo, são matérias que o constituinte considerou especiais e merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina mais rigorosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo (...). Está-se diante de típico exemplo do papel de ajuste reservado à legislação complementar, para garantir a harmonia que o sistema requer. Seria um verdadeiro caos se cada ente político pudesse, a seu bel-prazer, fixar as normas que disciplinam, por exemplo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, surgimento e extinção das obrigações tributárias.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 39).

⁴⁵⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, cit., p. 88-89.

Nesse ponto, vale lembrar que a norma geral, quando cuidar dessas matérias, estará desempenhando sua função mais típica, que é a de harmonizar a produção legislativa das ordens parciais. Tais enunciados legislativos não trazem consigo, repise-se, qualquer delimitação no espaço da atuação tributária dos entes federados, o que acontece com outros tipos de normas gerais: eles simplesmente organizarão o sistema do direito tributário, limitando a atuação das pessoas políticas, por não permitir que elas legislem de forma absolutamente livre em certos assuntos, cujas balizas *devem* ser postas pela legislação nacional.⁴⁵⁷

Esse, contudo, não é o posicionamento de Roque Antonio Carrazza, cujo pensar revela que os prazos de prescrição e decadência devem ser instituídos pelas próprias pessoas políticas, e não pela União através de norma geral. Para esse autor, cabe sim à lei complementar fixar normas gerais sobre prescrição e decadência, dando os seguintes exemplos: as previsões do Código Tributário Nacional sobre decadência e prescrição como fatos extintivos da obrigação tributária – artigo 156, V; a estipulação do *dies a quo* de tais institutos jurídicos – artigos 173 e 174; a determinação das causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição – artigos 151 e 174. Entretanto, não admite que a fixação dos respectivos prazos seja assunto da alçada da lei complementar, pois considera se tratar de tema referente à

⁴⁵⁷ “Decerto, a própria lei complementar poderá dispensar específicos tributos do regime geral, adotando prazos distintos, mas somente lei complementar terá essa faculdade. A razão é que tanto este quanto o anterior encontram-se fundados na premissa de que a Constituição deve prima pela redução de divergências. É o que se dessome do artigo 151, I ao vedar a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento e outro. Mesmo sendo um dispositivo que aparentemente seria aplicável apenas à União, na instituição de seus tributos, não poderíamos deixar de considerá-lo no exercício da competência em matéria de normas gerais. Por decorrência, temos que serão inconstitucionais quaisquer leis editadas a título de normas gerais que caiam em particularismos ou se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes, pelo risco de implicar em interferências nas competências alheias” (TÔRRES, Heleno Taveira, Prefácio, in *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*, cit., p. XXIX).

“economia interna”⁴⁵⁸ dos entes políticos, motivo pelo qual os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 não poderiam ser declarados inconstitucionais:

“(....) a fixação do prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar (...). Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política (...). Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as ‘contribuições previdenciárias’ (...). Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.”⁴⁵⁹

Com todo o acatamento que devemos à posição do professor da PUC-SP, aqui se pretende formular uma alternativa diversa⁴⁶⁰. Não enxergamos qualquer substrato constitucional que permita a conclusão de que a estipulação dos prazos de decadência e prescrição são reservados à lei

⁴⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 816-817.

⁴⁵⁹ Ibidem, p. 817.

⁴⁶⁰ STJ: RESP n.151.598/DF, DJU, de 04.05.1998; AGRRESP n. 783024/MG, DJU, de 19.06.2006, onde se vê que lei ordinária não pode estabelecer prazo prescricional da execução fiscal, que seria matéria de lei complementar. O mesmo Superior Tribunal de Justiça, por outro lado, já decidiu que, no caso das contribuições previdenciárias, deve ser aplicado o prazo de dez anos previsto na legislação ordinária, qual seja, o da Lei n. 8.212/91 (RESP n. 475.559/SC, DJU, de 17.11.2003). Entretanto, essa mesma Corte, em decisão mais recente, entendeu que o artigo 45 da Lei n. 8.212/91 é inconstitucional, pois o prazo para decadência dos tributos deve ser o estabelecido em legislação complementar (AGRRESP n. 616.348/MG, rel. Min. Teori Zavascki DJU, de 14.02.2005). Nesse sentido, também já se manifestou o Conselho de Contribuintes: “(...) as normas gerais aplicam-se também às contribuições do artigo 195 da Constituição. Mas, mesmo que assim não fosse, ainda não se poderia conceber que uma lei ordinária pudesse estabelecer prazos de decadência e de prescrição diversos daqueles previstos no Código Tributário Nacional, na medida em que o artigo 146, III, especifica quando o mandamento se refere somente aos impostos, como é o caso da definição das hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes. Ora, na ausência de especificação nos outros casos (definição dos tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários), exige-se lei complementar de normas gerais para quaisquer tributos, inclusive contribuições” (Ac. 105-15.295, rel. Cons. Daniel Sahagoff, j. 13.09.2005) (ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 265).

ordinária⁴⁶¹. Muito pelo contrário. Sua veiculação através de normas gerais é tão importante quanto, por exemplo, a estipulação geral do *dies a quo*. A harmonização através de lei complementar é uma exigência do próprio princípio da segurança jurídica⁴⁶², por todas as razões já expostas⁴⁶³. É, aliás, uma determinação que se depreende da próprio texto do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, que não permite a interpretação de que tal competência seja destinada à legislação ordinária. Diz Paulo de Barros Carvalho:

“Proclama o inciso III, ‘b’, do artigo 146 da Constituição da República que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Em seguida, o artigo 149 preceitua que a União tem competência exclusiva para instituir contribuições, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III. Verifica-se que, por expressa disposição da norma inserida no artigo 149, supracitado, as contribuições sociais – das quais é subespécie a contribuição previdenciária – sujeitam-se à observância do disposto no artigo 146, III, ‘b’, para todos os fins de direito. *Daí decorre a inconstitucionalidade formal do artigo 45 da Lei 8.212/1991, que acaba por dispor sobre matéria para a qual não tem competência, uma vez que o assunto ‘decadência’ só pode ser regulamentado por lei complementar.*”⁴⁶⁴ (destacamos).

⁴⁶¹ “Assim, por imposição da Carta Constitucional decadência e prescrição são temas próprios para serem tratados por Lei Complementar de Direito Tributário, valendo como normas gerais, não cabendo ao intérprete restringir o alcance deste dispositivo, excluindo esta ou aquela matéria do campo das normas gerais. E como normas gerais são de observância obrigatória pelos legisladores dos três entes federativos, que podem complementar a matéria tratada em sede de normas gerais adequando-a às peculiaridades e interesses específicos, mas não podem de modo extrapolar os limites impostos pela lei de normas gerais, que lhe é hierarquicamente superior, como restou demonstrado (REIS, Elcio Fonseca. As normas gerais de direito tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela lei 8.212/91. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 63, p. 51, dez. 2000).

⁴⁶² Correlacionando as normas do Código Tributário Nacional com o princípio da segurança jurídica, ver: MENDONÇA, Christine. Segurança na ordem tributário nacional e internacional. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 50.

⁴⁶³ “Aos nossos olhos, quando esse dispositivo da Constituição Federal determina que o tema prescrição seja veiculado por Lei Complementar, não reduz o assunto apenas à fixação do prazo que tem a Fazenda Pública para acionar o Poder Judiciário e exigir do sujeito passivo da obrigação tributária. Inclui também todos os fatores que afetam esse prazo, dentre eles o que interrompe seu transcurso.” (VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos, A nova redação do inc. I do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, cit., p. 28).

⁴⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 42.

Por mais que possa parecer, não se trata de assunto de “economia interna” dos entes tributantes; antes disso, sua estipulação pela norma geral atende a relevantes anseios de estabilidade e uniformidade de produção legislativa, em nome da estabilidade da própria Federação brasileira e do respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, que poderiam ver-se amesquinçados caso fosse permitido a cada pessoa política estipular tais prazos.

Que segurança poderia haver em uma relação entre Fisco e contribuinte, no qual um determinado ente federativo estipulasse que o prazo de decadência de determinado tributo seja, por exemplo, de cem anos? O que o impediria de alterar esse prazo de cem anos para duzentos? Absolutamente nada, justamente em função da ausência de balizas. O próprio princípio da isonomia restaria escandalosamente malversado, caso, por exemplo, no Rio Grande do Norte, o prazo de decadência do IPVA fosse de vinte anos, ao passo que o mesmo tributo cobrado na Paraíba fosse de cinco anos.

Questões delicadas como a presente – estipulação de prazos de decadência e prescrição – não podem ficar a cargo da legislação ordinária de Estados e Municípios. Poderia, todavia, surgir o argumento de que despautérios como os acima imaginados também seriam verificáveis no âmbito da legislação complementar, o que é verdade. É plenamente possível que se mudem os prazos prescricionais e decadenciais em exagerada medida. Entretanto, para que isso ocorresse, haveria de ser seguido um procedimento muito mais complexo e rígido (o da lei complementar), se comparado com o da legislação ordinária, de fácil aprovação nas casas legislativas. Ou seja, a possibilidades do absurdo existe, mas seu surgimento é de mais difícil verificação. Assim, quanto maior a possibilidade de absurdos jurídicos

aparecerem, menor é a segurança jurídica; quanto menor a possibilidade de surgimento de absurdos, maior a segurança jurídica.

Ainda no que tange à questão da prescrição, podemos citar como exemplos o posicionamento de nossos tribunais superiores que, entendendo ser impossível a lei ordinária tratar do assunto, vêm afastando os dispositivos da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) que tratam de interrupção e suspensão do prazo prescricional⁴⁶⁵. O assunto será tratado novamente no tópico seguinte.

É de se repetir que o fato de a Constituição Federal haver outorgado competências tributárias para todos os entes políticos faz com que essas e

⁴⁶⁵ Já decidiu o Supremo Tribunal Federal,: “Execução Fiscal. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao artigo 40 da Lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única susceptível de torná-lo compatível com a norma do artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar.” (RE n. 106.217/SP, rel. Min. Octávio Gallotti, *DJU*, de 12.09.1986). Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça também se posicionou no sentido de que as normas contidas no Código Tributário Nacional, no que tange à prescrição e decadência, devem ter prevalência sobre as trazidas pela Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal): RESP n. 785921, *DJU*, de 27.02.2007; RESP n. 679.791/RS, *DJU*, de 09.10.2006; RESP n. 667.810/PR, *DJU*, de 05.10.2006; RESP n. 468.723/MG, *DJU*, de 13.10.2003, dentre diversos outros julgados. De se ressaltar que boa parte das controvérsias diz respeito ao antigo conteúdo do artigo 174, I do Código Tributário Nacional, que determinava que a prescrição se interrompia pela citação pessoal do devedor, enquanto a Lei de Execução Fiscal, em seu artigo 8º, parágrafo 2º previa que o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição. Havia determinações discrepantes, ensejadoras das decisões supra. Todavia, com o advento da Lei Complementar n. 118/2005, o artigo 174, I do Código Tributário Nacional foi alterado, passando a ter o mesmo conteúdo significativo daquela prescrição da Lei de Execução Fiscal, motivo pelo qual não há mais razões para tais conflitos internormativos. Outro conflito é o relatado no AGRAG n. 764859/PR, *DJU*, de 19.06.2006: “O artigo 40 da Lei n. 6.830/80, nos termos em que foi admitido no ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional. Repugnam os princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo-se segurança jurídica aos litigantes. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no artigo 174 do Código Tributário Nacional, nele não incluídos os do artigo 40 da Lei n. 6.830/80. Há de ser sempre lembrado de que o artigo 174 do Código Tributário Nacional tem natureza de lei complementar”. Igualmente, importa trazer à colação um terceiro conflito, relatado no RESP n. 667810/PR, *DJU*, de 01.02.2007: “Há de prevalecer o contido no artigo 174 do Código Tributário Nacional (que dispõe como *dies a quo* da contagem do prazo prescricional para a ação executiva a data da constituição do crédito), sobre o teor preconizado pelo artigo 2º, parágrafo 3º da Lei 6.830/80 (que prevê hipótese de suspensão da prescrição por 180 dias no momento em que inscrito o crédito em dívida ativa).”

outras matérias relativas à parte geral do direito tributário *necessitem* ser tratadas pela União em sede de normas gerais.

Não fosse assim, o clima de insegurança e instabilidade reinaria. Determinados contribuintes de um imposto municipal ou estadual, por exemplo, que desenvolvessem suas atividades em locais diversos, ficariam sujeitos às vontades específicas de cada legislação ordinária, tornando o cálculo de suas atividades futuras de difícil e instável operacionalização. Todo um planejamento empresarial, por exemplo, poderia ruir, caso as legislações ordinárias pudessem livremente dispor sobre tais matérias, sem um limite estabelecido. Por isso, “a lei complementar é o grande escudo do contribuinte, na relação jurídica obrigacional tributária, a par dos princípios da legalidade, anterioridade, não-confisco etc.”⁴⁶⁶

A noção de obrigação poderia ser desvirtuada por cada Estado-membro que, em teoria, poderia estipular formas diversas de constituição e extinção do crédito tributário⁴⁶⁷, assim como da suspensão de sua exigibilidade. É evidente que essas matérias, assim como as referentes aos prazos decadenciais e prescricionais dos tributos, não podem ficar à disposição de cada ente político. Sua veiculação por norma geral é indispensável para o bom funcionamento da Federação, e não deixa de ser uma forma de garantir a proteção dos contribuintes contra eventuais abusos dos legisladores locais.

⁴⁶⁶ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, Lei complementar em matéria tributária, cit., p. 389.

⁴⁶⁷ Precisamente por essa razão, em 26 de abril de 2007, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente, por unanimidade, a ADI n. 1.917-5, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, pelo fato de a Lei distrital n. 1.624/97 ter previsto uma nova forma de extinção do crédito tributário das microempresas, empresas de pequeno porte e médias empresas: a dação em pagamento. Trata-se de afronta ao artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, que prevê competência exclusiva da lei complementar para veicular normas gerais sobre “crédito tributário”.

Conforme já anunciado, o Código Tributário Nacional é um campo fértil de normas gerais referentes ao artigo 146, III, “b” da Constituição. Vejamos.

O título II do livro segundo do Código Tributário Nacional diz respeito à “obrigação tributária” e é dividido em cinco capítulos: I - “disposições gerais” (art. 113); II - “fato gerador” (arts. 114 a 118); III - “sujeito ativo” (arts. 119 e 120); IV - “sujeito passivo” (subdividido em quatro seções: “disposições gerais”, do art. 121 ao art. 123; “solidariedade”, arts. 145 e 125; “capacidade tributária”, no art. 126; e “domicílio tributário”, no art. 127); V - “responsabilidade tributária” (subdividido em quatro seções: “disposições gerais”, no art. 128; “responsabilidade dos sucessores”, do art. 129 ao art. 133; “responsabilidade de terceiros”, arts. 134 e 135; e “responsabilidade por infrações”, do art. 136 ao art. 138).

O crédito tributário – convém esclarecer – “engloba” o lançamento, pois este é uma das formas de constituição daquele. Observe-se como o Código Tributário Nacional esquematizou o assunto. O título III do segundo livro do Código tem o título de “crédito tributário”, que é dividido em seis capítulos: I - “disposições gerais” (arts. 139 a 141); II - “constituição de crédito tributário” (subdividido em duas seções: “lançamento”, do art. 142 ao art. 146; e “modalidades de lançamento”, do art. 147 ao 150); III - “suspensão do crédito tributário” (subdividido em duas seções: “disposições gerais”, no art. 151; e “moratória”, arts. 152 a 155-A); IV - “extinção do crédito tributário” (subdividido em quatro seções: “modalidades de extinção”, art. 156; “pagamento”, do art. 157 ao art. 164; “pagamento indevido”, do artigo 165 ao art. 169; “demais modalidades de extinção”, do art. 170 ao art. 174); V – “exclusão de crédito tributário” (subdividido em três seções: “disposições gerais”, no art. 175; “isenção”, do art. 176 ao art. 179; “anistia”, do art. 180 ao

art. 182); VI - “garantias e privilégios do crédito tributário” (subdividido em duas seções: “disposições gerais”, do art. 183 ao art. 185-A; e “preferências”, do art. 186 ao art. 193).⁴⁶⁸

Observa-se que os temas destacados nos dois parágrafos anteriores são característicos de normas gerais. Todos os arrolados naquele primeiro dizem respeito à “obrigação tributária”, enquanto os últimos são atinentes ao “crédito tributário”, não tendo sido sem razão que o Código os veiculou. Nenhum daqueles assuntos poderia deixar de ser regulamentado pela legislação nacional, justamente por causa da imperiosa necessidade de sua harmonização em todas as esferas de governo.

Vê-se que essas são, em boa parte, normas gerais em sua típica e primordial função, pois seu escopo perante o ordenamento jurídico brasileiro é, apenas e tão-somente, fazer com que a produção e aplicação do direito tributário se dê de uma maneira não dissonante, de forma que a unidade do sistema normativo seja preservada.

6.4.1 Alguns aspectos importantes da Lei Complementar n. 118/2005 relativos à prescrição

A Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 174 do Código Tributário Nacional, que cuida do prazo no qual o Fisco deve realizar a cobrança judicial de seus créditos tributários.

⁴⁶⁸ De se perceber que tudo aquilo que o Código Tributário Nacional trouxe acerca de decadência e prescrição se encontra dentro do título sobre o crédito tributário: prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º); prescrição e decadência como formas de extinção do crédito tributário (art. 156, V); prescrição para ação de repetição do indébito (art. 168); prescrição da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição do pagamento indevido (art. 169); prescrição para cobrança do crédito tributário (art. 174); prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento de ofício (art. 173); interrupção de prazos prescricionais (arts. 169, parágrafo único; 174, parágrafo único).

Antes do advento dessa legislação, o artigo 174, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional previa que a prescrição se interrompia com a citação pessoal do devedor. Na nova redação, tal interrupção passou a se dar “pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”. De se registrar que essa alteração se deveu, em grande parte, ao fato de a Lei das Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) ter a mesma disposição, em seu artigo 8º, parágrafo 2º, e, assim, ter tido sua aplicabilidade afastada diversas vezes. Ou seja, antes da alteração promovida pela Lei Complementar n. 118/2005, o conteúdo da Lei de Execuções Fiscais poderia ser considerado atentatório ao preceito do Código Tributário Nacional, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.⁴⁶⁹

Daniel Monteiro Peixoto, todavia, demonstra que à época em que foi editada a Lei de Execuções Fiscais, não havia exigência constitucional de lei complementar para dispor sobre “prescrição”, motivo pelo qual não seria de se repreender que a lei em comento tratasse dessa matéria. E, assim como o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela ordem atual com o *status* de lei complementar, o mesmo poderia se dar com a Lei n. 6.830/80, especialmente nesse particular⁴⁷⁰. Demonstra, assim, que as premissas do Superior Tribunal de Justiça estavam equivocadas, pois não se trataria de questão atinente à hierarquia entre os veículos, mas de recepção ou não da Lei de Execuções Fiscais pela ordem vigente. Suas palavras são peremptórias:

“Nosso entendimento é afirmativo, sendo plenamente aplicável o § 2º do artigo 8º da LEF na disciplina do tema: desde 24 de setembro de 1980, data de publicação da Lei n. 6.830, o despacho inicial do juiz da execução tem a eficácia de interromper (reiniciar, dentro do processo) a contagem do prazo prescricional (...). A Lei

⁴⁶⁹ STJ: RESP n. 651.926/RJ, rel. Min Luiz Fux, *DJU*, de 28.02.2005; RESP n. 603.590/RJ, rel. Min. Eliana Calmon *DJU*, de 14.02.2005; RESP n. 178.500/SP, rel. Min. Eliana Calmon *DJU*, de 18.03.2002.

⁴⁷⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, cit., p. 299 e ss.

Complementar n. 118/2005, portanto, nada trouxe de novo com relação ao tema. Apenas reafirmou, tentando evitar equívocos interpretativos, parâmetro já presente em dispositivo de pertinência inequívoca ao nosso ordenamento (art. 8º, § 2º da LEF).”⁴⁷¹

Por tais razões, nada há que se objetar quanto à constitucionalidade da Lei Complementar n. 118/2005. A alteração, por ter se dado através do veículo adequado, não pode ser considerada inválida. Por isso, para os que não têm o entendimento supra referido (que é o caso da grande maioria da jurisprudência), a nova redação passou a ser aplicada nas execuções fiscais ajuizadas apenas a partir da data de sua vigência, 9 de junho de 2005.

Aliás, José Eduardo Soares de Melo entende que essa “mudança” promove considerável “insegurança ao executado, pela circunstância de que, normalmente, apenas terá conhecimento do despacho judicial após o decurso de considerável período de tempo após a sua prolação”⁴⁷². No que tem razão. Independente de se tratar ou não de inovação legislativa, o fato é que essa opção legal causará os males apontados.

Ademais, o artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005 trouxe outras determinações atinentes ao prazo prescricional, pois estabeleceu o seguinte:

“Art. 3º - Para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150 da referida Lei.”

⁴⁷¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, cit., p. 307-308.

⁴⁷² MELO, José Eduardo Soares de. Prescrição tributária e a Lei Complementar n. 118/05. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Reflexos tributários da nova lei de falência: comentários à LC 118/2005*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 53.

O artigo 168, I estipula que o direito de se pleitear a restituição do indébito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da extinção do crédito. A nova lei diz que se deve considerar como data da extinção do crédito, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a mesma do pagamento antecipado.

Esse enunciado legal, em síntese, pretendeu fazer com que o prazo prescricional nas ações de repetição de indébito passasse a ser de cinco anos, enquanto o entendimento jurisprudencial era que esse prazo seria de dez anos.⁴⁷³

Entretanto, Eurico Marcos Diniz de Santi argutamente observa que a alteração legislativa não foi capaz de alterar a “tese” dos dez anos para repetição do indébito. Observe-se sua manifestação:

“É de se notar que esse dispositivo não altera em nada a letra do artigo 168 do CTN, nem do artigo 150, parágrafo 1º: ocorre que na tentativa de produzir uma lei com conteúdo mínimo – maquiada, adequadamente, para fins interpretativos – o legislador descuidou-se no exame da tese originária dos 5+5, mantendo, apesar desta inovação legislativa, seus pressupostos originais de aplicação. Assim, mesmo com a nova letra do artigo 3º da LC 118, segundo a qual a extinção do crédito tributário, para os efeitos do artigo 168, se dá no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150 do CTN (...) não foi revogado o inciso VII do artigo 156 do CTN; este permanecendo em vigor continua dispondo que a extinção do crédito, além do (i) ‘pagamento antecipado’, exige também (ii) ‘a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150, e seus parágrafos 1º e 4º’. E como a homologação só ocorre cinco anos após o fato gerador,

⁴⁷³ RESP n. 43594/PR, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU*, de 27.11.1995; RESP n. 42.720, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU*, de 17.04.1995: “Tributário. Empréstimo compulsório. Consumo de combustível. Repetição de indébito. Decadência. Prescrição. Inocorrência. O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis e daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário. À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao fisco, para apuração do tributo devido.”

como disciplina o artigo 150, § 4º, que, também não foi revogado, podemos interpretar que a ‘extinção definitiva’ continua pressupondo o pagamento antecipado e a homologação, isto é, 5+5: dez anos!”⁴⁷⁴

Ou seja: a “tese dos cinco + cinco” não foi alterada com a nova legislação, diante das razões acima apontadas. No entanto, o mesmo autor, após essa observação, demonstra claramente que *não há de se cogitar na tese dos dez anos*, porque o pagamento antecipado realmente extingue o crédito, pois se trata de pagamento *efetivamente feito* e não mero pagamento provisório despido de qualquer efeito jurídico⁴⁷⁵, motivo pelo qual é a data do recolhimento que deve funcionar como o *dies a quo* do prazo de prescrição: “Em suma, legalmente, o contribuinte sempre gozou de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e nunca de dez.”⁴⁷⁶

Em síntese: a tese dos dez anos não poderia ser alterada pela Lei Complementar n. 118/2005. Quem a encampava, pode continuar a fazê-lo. Entretanto, pelo fato de o pagamento indevido ser efetivamente extintivo do crédito tributário, não há que se cogitar em alteração do prazo, uma vez que, mesmo antes do advento dessa lei, o direito positivo já permitia a mesma conclusão: o prazo prescricional para repetição do indébito é de cinco anos.

⁴⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 138, p. 34, jan. 2007.

⁴⁷⁵ Hugo de Brito Machado Segundo discorda, afirmando que o pagamento antecipado, nos lançamentos por homologação, tem feição provisória, motivo pelo qual a extinção, antes, só se daria com a homologação. A Lei Complementar n. 118/2005, assim, teria mudado esse cenário, passando a dar força extintiva do crédito ao pagamento antecipado. Diz o professor: “O pagamento não produzia o efeito jurídico de extinguir o crédito tributário e dar início à contagem do prazo prescricional. Com a entrada em vigor da norma veiculada pelo artigo 3º da LC 118/2005, o pagamento passou a produzir esse efeito, e passou a dar início à fluência do prazo prescricional.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O ‘encurtamento’ do prazo levado a efeito pela CF 118/2005. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 140, p. 45, maio 2007).

⁴⁷⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade, cit., p. 38.

Todavia, cumpre registrar opiniões diversas, como a de Paulo Pimenta, que aparenta acatar a tese dos dez anos. Inicialmente, observa que uma lei não se configura como interpretativa em razão da simples denominação dada pelo legislador, mas apenas se ela for capaz de eliminar uma dúvida, que leva a posicionamentos diversos⁴⁷⁷ dos chamados “intérpretes autênticos”, ou seja, os aplicadores do direito. E o entendimento era assente no sentido contrário. Diz o autor:

“É inquestionável que o propósito do legislador foi o de modificar o prazo para a repetição do indébito tributário na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, reduzindo-o em prejuízo do contribuinte. Ao fazê-lo, criou nova regra, inovando o ordenamento jurídico, portanto. Assim, além dos critérios de prescrição que podem ser construídos com base no artigo 168 do CTN, o texto normativo em pauta inseriu um novo mecanismo de contagem de prazo, veiculando nova norma jurídica.”⁴⁷⁸

Assim, para os que aceitam que a Lei Complementar n. 118 efetivamente alterou os prazos prescricionais⁴⁷⁹ para as ações de repetição de indébito, tem-se que sua aplicabilidade só deveria se dar a partir dos cento e vinte dias posteriores à sua publicação, e não de forma a atingir fatos jurídicos constituidores de indébitos (pagamentos indevidos) anteriores. Isso porque a lei em foco não se encaixa no perfil da lei retroativa prevista no artigo 106, I

⁴⁷⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Interpretação e aplicação da LC n. 118/05. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 688.

⁴⁷⁸ Ibidem, p. 689.

⁴⁷⁹ Hugo de Brito Machado Segundo considera que não houve qualquer alteração no prazo prescricional, mas apenas em seu *dies a quo*. O prazo continuaria sendo de cinco anos, havendo sido alterada apenas a forma de sua contagem. Exemplifica: “Logo, um pagamento efetuado indevidamente antes de 9 de junho de 2005, data do início da vigência da LC 118/2005, não extinguiu o crédito tributário. Só sua homologação (que poderá ser tácita) terá esse efeito. Só um pagamento efetuado sob a vigência da LC 118/2005, este sim, já produzirá o efeito de extinguir o crédito tributário, para fins de aplicação do artigo 168, I do CTN.” (Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O ‘encurtamento’ do prazo levado a efeito pela CF 118/2005, cit., p. 45). Como já apontado anteriormente, a posição aqui adotada não corresponde às do professor cearense, pois, na esteira do dito por Eurico de Santi, o pagamento antecipado sempre teve o condão de extinguir o crédito tributário.

do Código Tributário Nacional⁴⁸⁰, a despeito do contido em seu artigo 4º, que, ao fazer referência a esse último artigo do Código, pretendeu que seus enunciados fossem retroativos.

O Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, considerou que a nova contagem do prazo se aplica a todas as *ações ajuizadas* depois de 9 de junho de 2005, com isso englobando pagamentos indevidos ocorridos antes dessa data⁴⁸¹. Sua aplicação, reitere-se, só deveria se dar para os pagamento indevidos ocorridos depois da entrada em vigência da lei, pois, como observa Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica e a certeza do direito “exigem, para sua implementação, que as alterações legislativas tenham seus efeitos desencadeados apenas em relação aos fatos ocorridos em momento posterior à sua vigência”.⁴⁸²

Contudo, em 27 de junho de 2007, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do EDRESP n. 644736, em controle difuso de constitucionalidade, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar n. 118/2005, entendendo ser possível o legislador “dar novo entendimento à matéria”, sem ser-lhe lícito atingir fatos pretéritos, como pretendia o indigitado dispositivo legal. Mudando seu posicionamento, passou

⁴⁸⁰ “(...) a lei interpretativa há de ser limitada à sua função específica de esclarecer e suprir o que foi legislado, sem introduzir novo significado, mais oneroso para o cidadão. Lei que interpreta outra há de ser retroativa apenas se destinada a eliminar as obscuridades e ambigüidades. Não se admite, portanto, que lei falsamente interpretativa retroaja, atingindo situações consolidadas. Verificando-se a criação de qualquer espécie de obrigação, dever ou ônus, a legislação é tida por inovadora, alcançando somente os fatos futuros.” (CARVALHO, Paulo de Barros. O artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 746).

⁴⁸¹ STJ: AGRAG n. 837.912/SP, rel. Min. João Otávio Noronha, *DJU*, de 04.06.2007; AGRESP n. 884.556/SP, rel. Min. Humberto Martins *DJU*, de 22.05.2007; RESP n. 909.802/SC, rel. Min. João Otávio Noronha, *DJU*, de 07.05.2007.

⁴⁸² CARVALHO, Paulo de Barros, O artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa, cit., p. 759.

a considerar ainda que: a) com relação aos *pagamentos indevidos* feitos a partir de 9 de junho de 2005, o prazo prescricional para pedir a restituição é de cinco anos a contar da data do pagamento; b) com relação aos *pagamentos indevidos* feitos antes dessa data, a prescrição é de dez anos (cinco + cinco).

6.5 Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (art. 146, III, “c” da CF)

É atribuição da lei complementar instituir normas gerais sobre “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, de forma a oferecer a mencionada atenção em todas as esferas. Atente-se que parcela significativa da doutrina critica a redação desse dispositivo constitucional, principalmente pela utilização do vocábulo “adequado”, como se a Constituição – como diz Carrazza – em outras passagens permitisse algum tipo de tratamento “não adequado” dos contribuintes. Ainda registra a redundância cometida, ao se falar em “ato cooperativo *das* sociedades cooperativas”, como se fosse possível a prática de tal ato por alguma entidade diversa dessas sociedades.⁴⁸³

De toda sorte, essa prescrição constitucional é uma maneira de fomento à atividade das sociedades cooperativas⁴⁸⁴ – em virtude da função

⁴⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 801.

⁴⁸⁴ Após analisar o artigo 4º da Lei n. 5.764/41, que cuida das sociedades cooperativas, Renato Lopes Becho demonstra seu entendimento sobre o conceito de tais sociedades: “Para nós, as cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos.” (*Tributação das cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 95). Em seguida, esclarece quais os mais importantes princípios do cooperativismo, que foram estabelecidos no XV Congresso da Aliança Cooperativa Internacional, em 1938: adesão livre, um voto para cada associado, distribuição do excedente *pro rata* das transações dos membros, juros limitados sobre o capital, neutralidade política e religiosa, vendas a dinheiro e à vista e desenvolvimento da educação (Ibidem, p. 130-131).

social⁴⁸⁵ que desempenham –, a partir do momento em que há previsão de edição de normas gerais com o objetivo de lhes dar um trato “adequado” ou, simplesmente, “diferenciado”. Sobre a necessidade de veiculação por lei complementar, Heleno Tôrres pondera:

“Nesses termos, dada a importância e o interesse envolvido, e porque qualquer tratamento tributário concedido em regime geral às cooperativas, na medida em que elas podem ter como objeto o fornecimento de bens ou a prestação de serviços, poderia implicar em afetação a tributos estaduais ou municipais, não se limitando aos tributos federais, somente lei complementar, na qualidade de veículo introdutor de normas gerais, teria o condão de estipular condições harmonizadas de tributação.”⁴⁸⁶

Nesse diapasão, importa mencionar a função do cooperado em tais sociedades, cuja participação é decisiva no andamento dessa figura institucional, pois ele participa como dono no processo decisório, de criação e manutenção da entidade, como esclarece Renato Becho.⁴⁸⁷

⁴⁸⁵ “Em face do *modus operandi* das cooperativas, não se verifica nenhum resultado que não se reverta em prestação de serviços aos seus próprios membros, consistindo em verdadeiro grupo de administração de economias com o fito de facilitar a prestação do serviço pelos cooperados, sem intermediários. Daí, portanto, surge a função social desta espécie de sociedade, e conseqüentemente, a especial preocupação do constituinte em lhe conferir tratamento tributário diferenciado.” (PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*. São Paulo: Manole, 2003. p. 16).

⁴⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio, in *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*, cit., p. XXIX.

⁴⁸⁷ “No balanço final de cada exercício financeiro, determina a destinação do resultado (sobre para o Direito Cooperativo, lucro para o Direito Comercial). Essa atuação como proprietário não distingue a cooperativa de uma sociedade anônima ou de responsabilidade limitada. Contudo, esse sócio/proprietário é consumidor da cooperativa, não por uma eventualidade – como um banqueiro ter conta corrente em seu banco ou o industrial consumir um produto de sua indústria. É condição *sine qua non*, na cooperativa, ser proprietário para ser consumidor, apesar de que, por força das circunstâncias, principalmente pelo mercado, pode a cooperativa operar excepcionalmente com não-sócios. Mas, mesmo o podendo, este estará em posição desvantajosa quanto ao preço, e os resultados dessas operações serão contabilizados separadamente, tendo destinação diferente dos demais e sendo, inclusive, indivisíveis quando da apuração do resultado do exercício financeiro.” (BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 164).

Deve-se atentar para o fato de que a Constituição prevê que o tratamento “adequado” deve ser para os *atos cooperativos*⁴⁸⁸ que, novamente segundo Becho, são os “atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais”⁴⁸⁹. O autor toma como base de sua conceituação, a determinação do artigo 79 da Lei n. 5.764/71, que se refere aos atos cooperativos como os “praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais”.

O problema complexo que aqui se põe é desvendar o que o constituinte quis dizer com “adequado” tratamento tributário ao ato cooperativo. Como a lei complementar poderia veicular esse tratamento diversificado?

Inicialmente, poder-se-ia dizer, enfatizando novamente o importante papel que essas sociedades desempenham hodiernamente, que o adequado tratamento seria aquele que estivesse devidamente ajustado à atividade por elas desempenhada, assim como às suas características e finalidades ínsitas. Assim, dar um tratamento adequado nada mais é que dar um tratamento em *conformidade* com o labor empreendido. É uma decorrência do próprio princípio da igualdade, que impõe o tratamento desigual aos juridicamente desiguais. E, como já se viu, essas sociedades não são iguais às sociedades

⁴⁸⁸ “Não vislumbro, pois, à primeira vista, a possibilidade de outros aspectos do cooperativismo necessitarem de lei complementar para veiculação, visto que apenas do ato cooperativo a Lei Suprema cuidou.” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 99).

⁴⁸⁹ BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 191.

mercantis⁴⁹⁰, justamente por não visarem o lucro, mas apenas o favorecimento de seus associados. Por isso fazem jus a um tratamento diverso.

Nessa senda, por adequado tratamento tributário pode-se entender a construção da regra-matriz de cada tributo à luz das características próprias dessas sociedades, encaixando cada tipo de cooperativa na norma, gerando a subsunção e, por outras vezes, por não se encaixar nos limites constitucionais, considerando uma hipótese de não-incidência tributária, conforme anotou Becho⁴⁹¹. Ou, como quer Carrazza, dispensar adequado tratamento tributário é *reconhecer as peculiaridades* do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quanto possível, da tributação.⁴⁹²

Até a presente data, nenhuma lei complementar especificamente voltada para esse fim foi editada⁴⁹³. Todavia, em razão do que dispõe o artigo 24, parágrafo 3º, diante dessa ausência, os Estados podem editar tais normas, *para atender às suas peculiaridades*⁴⁹⁴, o que, por exemplo, fez o Estado do Ceará, com a chancela do Supremo Tribunal Federal.⁴⁹⁵

⁴⁹⁰ “Esta lei complementar não poderá, v.g., considerar o ‘ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas’ como sendo uma operação mercantil, de modo a permitir que sobre ele incida o ICMS (...). O já citado artigo 146, III, ‘c’ da CF traduz o reconhecimento de que as cooperativas somente reúnem condições de sobreviver, num mercado dominado pelas empresas de grande porte (nacionais e internacionais), se receberem especial amparo. Este, em suma, é um valor que o Estado é obrigado a perseguir.” (CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 808 e 811).

⁴⁹¹ BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 217.

⁴⁹² CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 810.

⁴⁹³ “Então, o norte para o trabalho do legislador ordinário das normas complementares à Constituição será primeiro construir um sistema distinto para as cooperativas, que não seja idêntico ao das demais empresas, podendo ser semelhante, tendo em vista os princípios cooperativos, o princípio da capacidade contributiva e o comando do artigo 174, § 2º, da Constituição Federal.” (BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 228). Em seguida, o mesmo autor abre nota de rodapé, ao falar da similitude (não igualdade) que *pode* haver diante do regime das empresas diversas: “Alguns dos tributos incidentes sobre o ato cooperativo podem ser os mesmos já existentes, desde que reduzidos em alíquota ou base de cálculo, por exemplo.” (Ibidem, p. 228).

⁴⁹⁴ STF – RE n. 141.800/SP, rel. Min. Moreira Alves, *DJU*, de 03.10.1997.

⁴⁹⁵ STF – ADI-MC n. 429, rel. Min. Célio Borja, *DJU*, de 19.02.1993.

Apesar de inexistir a mencionada lei complementar dispondo especificamente sobre normas gerais referentes às cooperativas, deve-se registrar que a Lei Complementar n. 70/91 determinou, em seu artigo 6º, I que são isentas da COFINS “as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”. É certo que esse dispositivo não se trata de norma geral⁴⁹⁶, afinal a Lei Complementar n. 70/91 tem natureza de lei ordinária (ao menos em sua materialidade). De toda forma, cuida-se de norma que vem a cumprir o objetivo, de forma oblíqua⁴⁹⁷, de dar um tratamento mais benéfico às cooperativas, através do mecanismo da isenção.

6.6 Emenda Constitucional n. 42/2003 e Lei Complementar n. 123/2006 (art. 146, III, “d” da CF)

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, o artigo 146, III da Constituição Federal foi alterado, com o acréscimo da alínea “d” e de um parágrafo único, portador de quatro incisos.

O novo dispositivo prevê que a lei complementar irá estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre:

“d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239.
Parágrafo único - A lei complementar de que trata o inciso III, ‘d’, também poderá instituir regime de arrecadação dos impostos e

⁴⁹⁶ Veja-se que não foi veiculado com fundamento no artigo 146, III, “c” da Constituição Federal.

⁴⁹⁷ “O *adequado*, de início, também não é veículo de isenção tributária (...). Não há sentido em a Constituição prever hipoteticamente uma isenção para as sociedades cooperativas. Se o tivesse feito, seria uma imunidade.” (BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 216).

contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Confirma-se, com essa alteração constitucional, o que já se disse neste trabalho: o rol contido no artigo 146, III da Constituição é exemplificativo, pois tudo o que ali consta não exaure a ontologia possível das normas gerais. Outras matérias ainda podem vir a ser objeto de regulamentação pela mesma via.

Também foi incluído, com a Emenda, o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal:

“XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

Com isso, ficam expressamente autorizados os entes federados a atuarem de forma integrada, compartilhando até mesmo cadastros e informações fiscais.⁴⁹⁸

⁴⁹⁸ “A Emenda Constitucional n. 42/03, no ponto em que autoriza a atuação conjunta entres os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais e na parte em que autoriza o recolhimento unificado de tributos, em si mesma considerada não apresenta qualquer inconstitucionalidade. O próprio artigo 199 do Código Tributário Nacional, que data de 1966, já previa a assistência mútua e troca de informações entre as Administrações Tributária, mediante lei ou convênio. O que merece atenção é a *interpretação* a ser dada a essa Emenda Constitucional, para que não haja um elastério tal que chegue ao ponto de se tolerar arbítrios, notadamente porque a troca de informações nunca significou invasão de competência administrativa entre as entidades federativas.” (LOUBET, Leonardo Furtado, Disposições preliminares: arts. 1º e 2º, cit., p. 21).

De se ressaltar que a alteração do artigo 146 promovida pelo constituinte derivado não passa de um “desenvolvimento”, na seara tributária, do que já era previsto, genericamente, nos artigos 170, IX (com a redação que lhe deu a EC n. 6/95) e 179 da Constituição:

“Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País;

(...)

Art. 179 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Observe-se que a redação do artigo 170 fala em tratamento “favorecido” e a do artigo 179 em tratamento “diferenciado”. Já o artigo 146, III, “d” exige um tratamento *diferenciado e favorecido*, o que, em verdade, não passa de uma redundância, afinal quem recebe tratamento favorecido está necessariamente sendo tratado de forma diferenciada.

Contudo, na redação anterior, não havia previsão de unificação de tributos, de atuação integrada dos fiscos dos diversos entes, nem sequer qualquer alusão especificamente tributária como forma de dar um tratamento favorecido às empresas de pequeno porte e às microempresas. Entretanto, esse favorecimento tributário poderia ser dado por cada entidade federativa, dentro de seu âmbito competencial⁴⁹⁹. Sobre o novel dispositivo, Humberto Ávila comenta:

⁴⁹⁹ Ver: LOUBET, Leonardo Furtado, Disposições preliminares: arts. 1º e 2º, cit., p. 22.

“A diferenciação em razão do porte da empresa visa atender dois objetivos. Em primeiro lugar, implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva, presumidamente menor quando se trata de microempresas e de empresas de pequeno porte. Por isso que a lei complementar deverá dispensar a elas um tratamento diferenciado ‘e favorecido’. Em segundo lugar, implementar finalidades extrafiscais de desenvolvimento de setores e atividades não devidamente desenvolvidas por meio do estímulo ao crescimento das atividades das microempresas e das empresas de pequeno porte.”⁵⁰⁰

Pois bem. Em 14 de dezembro de 2006, o preceito veiculado pelo legislador constituinte derivado foi regulamentado através da Lei Complementar n. 123 que, em seu artigo 1º, já enuncia:

“Art. 1º - Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.”

Sublinhe-se que esse dispositivo guarda integral consonância com as alterações veiculadas pela Emenda Constitucional n. 42/2003, tanto com relação ao artigo 37, XXII, quanto ao artigo 146, III, “d” da Constituição. A previsão do regime único de arrecadação é justamente uma forma de atuação integrada entre as fiscalizações dos entes federados. Trata-se de um dos objetivos maiores da lei: simplificar o cumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais.

Cumpra lembrar que as normas gerais de direito tributário têm a função de fazer com que essa matéria seja produzida e *aplicada* de forma padronizada, unificada.

⁵⁰⁰ ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 140.

Não foi outra coisa que fez a Lei Complementar n. 123/2006, ao pretender *unificar* a forma de recolhimento dos tributos⁵⁰¹ devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte⁵⁰². De se ver que quando a lei fala em unificação, está se referindo ao *pagamento*, dentro do qual estão englobados uma série de tributos e contribuições que deverão ser calculados sobre a receita bruta das empresas (art. 18, § 1º⁵⁰³), e levando em conta as regras e alíquotas diferenciadas.⁵⁰⁴

A função primordial de toda norma geral está presente; no caso, é harmonizar a forma como esse recolhimento (que é uma das maneiras como o direito tributário é *aplicado*) vai ser efetuado pelas empresas que podem optar pelo sistema. Recorde-se que a forma de recolhimento é assunto de interesse

⁵⁰¹ “Art. 13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); II - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso XII do parágrafo 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observado o disposto no inciso XII do parágrafo 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do parágrafo 1º deste artigo; VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o artigo 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso das pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII a XXVIII do parágrafo 1º e no parágrafo 2º do artigo 17 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).”

⁵⁰² “Art. 3º - Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o artigo 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).”

⁵⁰³ “Art. 18 - O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar. § 1º - Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.”

⁵⁰⁴ Ver: LAVIERI, Aline Paladini Mammana. Dos tributos e contribuições: era 12 a 16. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). *Comentários à lei do Supersimples: LC 123/06*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 70.

do direito tributário⁵⁰⁵, uma vez que até a efetivação do pagamento, a obrigação tributária ainda subsiste, salvo o surgimento de alguma das outras causas de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN).

Ao lado da função harmonizadora, observa-se uma função secundária, mas que não é nenhuma daquelas às quais se deu ênfase ao longo deste trabalho (evitar conflitos de competência e regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar), e sim, conforme a Constituição e a própria Lei Complementar n. 123/2006 deixam claro, dar tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.⁵⁰⁶

Com isso, unifica-se a forma de recolhimento, harmoniza-se a questão do pagamento dos tributos dessas empresas e, assim, a elas é destinado tratamento favorecido, com a simplificação do recolhimento: está perfeitamente caracterizado o papel da lei complementar instituidora de normas gerais em matéria tributária, de acordo com as premissas desta dissertação.⁵⁰⁷

Vale o registro de que no ordenamento anterior houve a edição da Lei Complementar n. 48/84, que também previa tratamento favorecido às microempresas, sendo a seguinte previsão de seu preâmbulo: “Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas a isenção do

⁵⁰⁵ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 16-17.

⁵⁰⁶ Ressalte-se, todavia, que esse tratamento diferenciado não se restringe apenas à questão tributária, mas também no que tange ao “cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias” (art. 1º, II) e ao “acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão” (art. 1º, III).

⁵⁰⁷ Um registro: definitivamente não foi o propósito deste tópico descer à miudezas acerca da Lei Complementar n. 123/2006 e de suas repercussões tributárias, societárias, trabalhistas, previdenciárias ou licitatórias específicas, mas tão-somente noticiar seu advento no ordenamento e sua perfeita adequação à teoria das normas gerais aqui exposta.

imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Serviços (ISS).”

6.7 Normas gerais em matéria tributária e resoluções do Senado

Afirmou-se no item 6.1 que “em regra, tudo aquilo que reclame um tratamento generalizado deve ser veiculado por lei complementar de normas gerais”.

Trata-se efetivamente de uma regra, mas que comporta exceção. Toda matéria que necessite de tratamento generalizado, ou seja, que deva ser destinada às unidades federativas para que a produção do direito tributário seja feita de forma unívoca, deve ser veiculada por normas gerais. Mas nem todas as normas gerais são necessariamente trazidas por leis complementares: a exceção, de acordo com o ordenamento vigente⁵⁰⁸, diz respeito às resoluções do Senado.

E essa conclusão é alicerçada nas considerações de Misabel Abreu Machado Derzi, para quem as normas gerais:

“(...) ao traçarem rumos à legislação das pessoas estatais, quer sejam veiculadas por leis complementares da União, *quer por meio de resoluções do Senado Federal*, erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias federais, estaduais ou municipais (...). *Não apenas as leis complementares, mas também as resoluções do Senado Federal veiculam normas gerais de Direito Financeiro (e Tributário).*”⁵⁰⁹ (grifamos).

⁵⁰⁸ Em ordenamentos anteriores as normas gerais, como já se expôs, podiam ser veiculadas por leis ordinárias ou até mesmo por decretos-leis.

⁵⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 108.

Assim como a lei complementar veiculadora de norma geral é superior hierarquicamente – por seu conteúdo – às leis ordinárias que nela se mirem, o mesmo se dá com as resoluções do Senado, pois “ditam critérios de validade da legislação ordinária federal, estadual e municipal e são delas fundantes”.⁵¹⁰

De se ressaltar que a competência para a edição de normas gerais do Senado Federal, através de suas resoluções, se restringe à questão das alíquotas de alguns impostos, pelo que se depreende do texto constitucional.

Já foi aludido anteriormente, no item 6.2, que a estipulação de alíquotas máximas seria concebível através de normas gerais, sejam elas veiculadas por leis complementares ou resoluções do Senado. E, por ter estipulado alíquotas mínimas, concluiu-se que as Emendas Constitucionais ns. 45/2003 (ao incluir o art. 155, I, § 6º, I na CF) e 37/2002 (ao alterar o art. 156, § 3º, I da CF) seriam passíveis de declaração de inconstitucionalidade, por terem conferido aptidão para que o Senado – via resolução – e a lei complementar estipulassem alíquotas mínimas, respectivamente no âmbito do IPVA e do ISS.

Verifique-se, agora, outras hipóteses de edição de norma geral através de resolução do Senado.

O artigo 155, parágrafo 1º, IV da Constituição Federal determina que o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), de competência dos Estados, deve ter suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado. O que de fato foi feito, pela Resolução n. 9, de 5 de maio de 1992. Trata-se de norma geral de direito tributário, e que está de

⁵¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 109.

acordo com o direito positivo brasileiro, por ter-se limitado à estipulação de alíquotas máximas, não cuidando das mínimas. Sobre essa questão, há de se esclarecer que não podem os Estados-membros, na elaboração da lei local a respeito de ITCMD, estabelecer que a alíquota do imposto “será a máxima que vier a ser fixada pelo Senado Federal”, para, com isso, pretender que sempre que o Senado aumentar o limite máximo para a alíquota desse imposto estadual, o aumento ocorra “automaticamente”⁵¹¹, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal⁵¹². Por essa razão, é necessária a edição de uma nova lei, aumentando a alíquota, diante de eventual elevação por parte do Senado.

Adiante, há de se observar o artigo 155, parágrafo 2º, IV da Constituição, que determina que o ICMS obedecerá ao seguinte: “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.”

No inciso seguinte (art. 155, § 2º, V), tem-se que é facultado ao Senado Federal: “a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.”

⁵¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 29.

⁵¹² STF: RE n. 213.266, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU*, de 17.12.1999; RE n. 218.182/PE, rel. Min. Moreira Alves, *DJU*, de 04.06.1999.

Essas são disposições do legislador constituinte originário, característica que impõe sua aceitação, pois não há que se conceber em norma elaborada originariamente pela Assembléia Nacional Constituinte como inconstitucional. Todavia, em conformidade com o que já foi dito, o ICMS é um imposto de caráter nacional e que é dotado de um sistema de alíquotas que não permitiria a conclusão de que a estipulação de uma alíquota mínima por norma geral pudesse ser considerada inconstitucional. Justamente por se tratar de um tributo nitidamente nacional – e que, portanto, não há que se especular de interesses particulares tolhidos por uma norma geral estipuladora de alíquota mínima –, as disposições constitucionais acima transcritas se justificam, especialmente o artigo 155, parágrafo 2º, V, “a”, que fala das alíquotas mínimas.

De toda forma, a resolução do Senado que veicule as prefaladas alíquotas máxima e mínima do ICMS deve ser tida como norma geral de direito tributário.

CAPÍTULO VII – LEI COMPLEMENTAR E CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

7.1 O artigo 146, I da Constituição Federal

A Constituição Federal repartiu as competências tributárias entre as pessoas políticas de direito público de forma rígida e exaustiva, operando o que se consagrou denominar “discriminação de rendas”. A cada um desses entes foi dada a possibilidade de instituir, de forma privativa, os seus respectivos impostos. Por isso, a Constituição não cria tributos, mas *cria a possibilidade de se criar tributos*, através da partilha competencial⁵¹³. E, como já disse Rubens Gomes de Sousa, “é na discriminação de rendas que está o ponto focal onde se podem gerar conflitos de competência”.⁵¹⁴

Numa situação utópica, mas teoricamente possível, em virtude da forma detalhada como se realizou a divisão de competências tributárias, poderia se imaginar um ordenamento absolutamente harmônico, sem usurpações recíprocas das competências tributárias. Isso demandaria uma absoluta e irrepreensível observância da Constituição, em todos os seus termos. O que de fato não ocorre, principalmente em países como o Brasil, onde é comum que as formas jurídicas sejam desobedecidas em nome de interesses escusos. De toda sorte, trata-se de problema atinente à sociologia jurídica e à política do direito, onde não se pretende adentrar.

⁵¹³ “Na distribuição de competências tributárias, para cada unidade detentora da competência, aparece um poder em *potência*, passando a existir a possibilidade da criação do tributo.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 505).

⁵¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*, cit., p. 13.

Com efeito, apesar de o constituinte haver discriminado rigidamente as parcelas de competência impositiva dos entes federativos, é certo que entre eles existe um delicado relacionamento advindo das possibilidades práticas, observadas no cotidiano tributário, do surgimento de conflitos⁵¹⁵. Existem zonas onde eles são iminentes, em função da aproximação entre as materialidades dos impostos (IPTU e ITR; ICMS, ISS e IPI, por exemplo).

Nesse panorama, a legislação complementar cumpre relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção normativa ordinária, em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República⁵¹⁶, o que retrata sua alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes⁵¹⁷. Em síntese: ocorrem conflitos de competência quando os entes tributantes não respeitam a discriminação constitucional de competência tributária.⁵¹⁸

Essas considerações fundam-se na previsão do artigo 146, I da Constituição Federal, onde se prescreve que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.⁵¹⁹

⁵¹⁵ “Definamos conflito de competência abstrato como a situação em que duas pessoas políticas de direito público criam normas gerais e abstratas, de caráter tributário em sentido estrito, que, potencialmente, incidam sobre fatos comuns, instituindo bitributação, repelida pela Carta Republicana; e conflito de competência concreto a situação em que duas normas individuais e concretas exigem tributos imputados por um mesmo fato, violando a mesma norma da bitributação.” (MCNAUGHTON, Charles William, *A teoria das provas e o novo cadastro de ISS em São Paulo*, cit., p. 134).

⁵¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 38.

⁵¹⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda n. 1, de 1969, cit., v. 2, p. 383.

⁵¹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*, cit., p. 509.

⁵¹⁹ “As áreas de penumbra situadas entre as competências impositivas federais, estaduais e municipais devem ser delimitadas por lei complementar, o que ressalta, nesse caso, sua natureza nacional (norma abrangente de todo o Estado Federal, e não só do círculo central da União). Evidentemente, não seria viável deixar que os próprios entes tributantes, por meio de sua legislação interna, resolvessem tais conflitos.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*, cit., p. 10).

Como já referido anteriormente, a corrente “monotômica” apregoa que essa disposição sobre conflitos de competência é uma das funções da norma geral no direito tributário. Os tricotômicos, por sua vez, crêem que essa é uma função da lei complementar pura e simples, não veiculadora de norma geral.

Nesse particular, os “monotômicos” estão com a razão, pois a lei complementar não estatuidora de norma geral é incapaz de fazer com que os conflitos de competência sejam evitados. Adiante se explicitará o afirmado.

7.2 Conflitos de competência resolvidos por norma geral

Seguindo a linha adotada neste trabalho, a norma geral tem a função principal de fazer com que o direito tributário seja aplicado, em todas as esferas, seguindo um padrão.

Ocorre que, diante da veiculação de uma norma geral em matéria tributária, essa positivação é capaz de fazer com que determinado conflito de competência seja evitado, desde que venha a regular determinados assuntos, como fatos geradores, bases de cálculo ou contribuintes. Nesse caso, além de cumprir sua precípua função padronizadora, a norma geral será dotada de uma *função secundária*.

Assim sendo, a norma geral pode simplesmente ser posta para padronizar o sistema, sem gerar mais nenhum efeito, como nos casos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, mas pode, além de realizar essa padronização, gerar conseqüências, como dirimir conflitos de competência, nos casos exemplificados pelo artigo 146, III, “a” da Constituição Federal,

situação em que lei complementar também estará desempenhando uma indiscutível função estabilizadora.⁵²⁰

7.2.1 Exemplo da Lei Complementar n. 116/2003 como veiculadora de normas gerais que evitam conflitos entre Municípios

Exemplo da função estabilizadora é a lei complementar exigida pelo artigo 156, III da Constituição Federal, onde se prescreve que compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Com base nesse artigo constitucional, foi editada a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que, ao emitir enunciados prescritivos que devem ser observados por todos os Municípios quando da instituição e cobrança do ISS, veicula diversas normas gerais. O objetivo primeiro do legislador complementar foi evitar que o imposto fosse instituído de maneira diferente pelos Municípios brasileiros, pondo no ordenamento regras unificadoras.

O artigo 3º, *caput* da Lei Complementar n. 116/2003 diz que:

“Art. 3º - O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.”

Cuida-se de ficção jurídica elaborada pelo legislador, a fim de que não surjam disputas entre diversos Municípios, no tocante à tributação de uma

⁵²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Uma teoria do tributo*, cit., p. 343.

prestação de serviço em particular. Trata-se, claramente, de típica norma geral tributária, detentora de evidente consequência: prevenir conflitos de competência entre um Município e outro⁵²¹. Tem como função principal enunciar uma prescrição geral, no sentido de que o serviço deve ser tido como ocorrido no local do estabelecimento prestador ou em seu domicílio, com algumas exceções arroladas nos incisos. Trata-se de um escopo padronizador, ou seja, é uma norma que deve ser observada por todos os Municípios e que se presta a racionalizar o tratamento dessa matéria, visando evitar o caos e fazendo com que esses entes políticos cuidem do ISS de forma homogênea.

Contudo, essa norma é dotada de função secundária, cujo fim se consubstancia na prevenção da ocorrência de conflito entre os Municípios, pois pretende evitar que, por exemplo, na prestação de um determinado serviço, um Município entenda que o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador e outro considere que o imposto é devido no local onde se consumou a prestação. Em síntese, essa norma tem por meta evitar o fenômeno da chamada “guerra fiscal”.⁵²²

⁵²¹ “Tendo em vista a natureza imaterial do ‘serviço’, muitas vezes é difícil determinar *onde* efetivamente o mesmo é prestado. Afinal, em questão judicial que percorre todas as instâncias recursais, o serviço de advocacia foi prestado em qual município? E o serviço de pesquisa, contratado pelo candidato à Presidência da República, em cuja feitura são ouvidas pessoas nos mais diversos municípios? Para resolver o problema, em atenção ao artigo 146, I da CF/88, o legislador complementar optou por eleger o local do estabelecimento do prestador do serviço como critério para determinar qual Município é competente para exigir o tributo correspondente.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição*, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003, cit., p. 466).

⁵²² “Na multiplicidade de aspectos que podem ser levantados pelo desacordo de opiniões entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, dúvidas não há de que se estabeleceu aquilo que chamamos de ‘guerra fiscal’ entre as unidades da Federação. A expressão assume indistigáveis conotações políticas, mas reflete, também, no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu. Aliás, diga-se de passagem, a ‘guerra fiscal’ tem seu lado positivo, manifestado no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados. Sobremais, como tudo há de pautar-se em consonância com as diretrizes do direito posto, esse confronto de política tributária acaba, muitas vezes, propiciando o aprofundamento cognoscitivo das legislações vigentes, desencadeando reformas que aperfeiçoam instituições e aprimoram os mecanismos de

Se não houvesse uma norma geral assentando qual o critério espacial a ser adotado⁵²³, o conflito poderia surgir facilmente, pois as duas possibilidades exegéticas apontadas são teoricamente plausíveis. O conflito é evitado em razão do desempenho da função secundária da norma geral que, ademais de padronizar o sistema, foi editada com aquele *mister preventivo*.

Perceba-se que o artigo mencionado veicula norma geral atinente ao artigo 146, I e ao próprio artigo 146, III, ambos da Constituição Federal. Nesse último caso, não se trata de uma vinculação expressa, mas inferida, pois a literalidade da prescrição constitucional não deixa claro que o critério espacial do imposto pode ser tratado pela lei complementar (todavia, como já afirmado, aquele rol é meramente exemplificativo). Quanto àquele primeiro preceptivo constitucional, a correlação é clara, pois lá se determina ser da alçada de lei complementar “dispor sobre conflitos de competência”.

Importa registrar que o Superior Tribunal de Justiça, ainda sob a égide das normas gerais veiculadas pelo Decreto-Lei n. 406/68 (que continha regra similar), já entendia de forma diversa, considerando que o local da prestação deve ser aquele onde o serviço tenha sido, de fato, prestado.⁵²⁴

Esse entendimento se deveu à prática comum surgida em face da “brecha” deixada pelo dispositivo legal, através da qual as empresas prestadoras de serviços apontavam no contrato social como seu

implantação dos tributos (...). Esse ângulo do assunto, porém, dista de afastar os sérios detrimientos que a ‘guerra fiscal’ desencadeia, tornando-se uma ameaça constante para o bom funcionamento do sistema normativo, sobre comprometer, decisivamente, a aplicabilidade de valores fundamentais para a instituição e administração das figuras impositivas.” (CARVALHO, Paulo de Barros, “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 679-680).

⁵²³ Rememore-se que a lista de matérias que uma norma geral pode tratar não se resume às alíneas do artigo 146, III da Constituição Federal, motivo pelo qual, nesse caso, a determinação do critério espacial do ISS, via norma geral, é totalmente adequada. E mais que adequada: imperiosa.

⁵²⁴ STJ: RESP n. 41.867-4/RS, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU, de 25.04.1994.

estabelecimento oficial determinados Municípios interioranos, nos quais a tributação desse setor era bastante reduzida. Mas, mesmo assim, mantinham toda uma estrutura nas localidades onde efetivamente costumavam prestar o serviço. Portanto, a escolha do Superior Tribunal de Justiça em considerar como local da incidência do ISS aquele onde o serviço foi efetivamente prestado se explica como forma de evitar tais fraudes. Comenta Hugo de Brito Machado:

“Melhor seria, porém, identificar a fraude, em cada caso (...). A questão está em saber o que é *estabelecimento* prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamento e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas.”⁵²⁵

Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, tal forma de interpretar não se faz mais necessária, em virtude da norma veiculada por seu artigo 4º:

“Art. 4º - Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Esse enunciado prescritivo faz com que a fraude possa ser perfeitamente evitada, uma vez que, por mais que a sede da empresa se situe num Município qualquer, para fins de tributação do ISS, o estabelecimento

⁵²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. p. 293.

deve ser considerado aquele onde o contribuinte costuma desenvolver suas atividades, independentemente de qualquer outro fator.⁵²⁶

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça continua a entender que o ISS é devido no local da prestação do serviço, e não no local do estabelecimento do prestador.⁵²⁷

7.2.2 Conflitos entre Estados

O artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g” da Constituição Federal determina que cabe a lei complementar regular a forma como – mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal – isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, em matéria de ICMS.

Essa lei a que alude o dispositivo já havia sido editada antes da entrada em vigor da Constituição de 1988, que a recepcionou. Trata-se da Lei Complementar n. 24/75, que prevê a necessidade de convênios (celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ), com aprovação unânime de todos os Estados, para que isenções e benefícios fiscais sejam concedidos. Ela veicula, assim, norma geral em matéria tributária⁵²⁸, pois uniformiza a disciplina desse assunto no sistema jurídico tributário

⁵²⁶ “Trata-se, do ponto de vista jurídico, de definição desnecessária, pois a sede já era compreendida como centro produtor da atividade-fim do contribuinte. Na verdade, a inserção da definição tem a finalidade prática de combater a simulação quanto à existência de sedes (...). Nesses casos, incumbe à fiscalização desconsiderar a sede, por ser ela simulada, e cobrar o tributo no Município onde se situa o estabelecimento produtor da atividade-fim.” (ÁVILA, Humberto. *O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar n. 116/03. O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 179).

⁵²⁷ STJ: AGRAG n. 832883-RJ, rel. Min. José Delgado, *DJU*, de 14.06.2007.

⁵²⁸ Ver: PEIXOTO, Daniel Monteiro, *Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária*, cit., p. 118.

brasileiro⁵²⁹. Trata-se de norma fundada no princípio da homogeneidade que deve presidir um modelo federativo, como assina Tércio Ferraz Júnior⁵³⁰, eis que a União fixa padrões legais harmônicos na matéria, objetivando impedir a ocorrência da guerra fiscal entre os Estados componentes da Federação. Há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade federativa possa prejudicar outra⁵³¹. Paulo de Barros Carvalho faz as seguintes considerações:

“A denominada ‘guerra fiscal’, especialmente a que se refere ao ICMS, envolve atrito entre as entidades tributantes, afetando diretamente os contribuintes que usufruíram de incentivos e aqueles que tiveram algum tipo de relacionamento comercial com eles (...). O problema da ‘guerra fiscal’, seus motivos e conseqüências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos desenvolvidos contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.”⁵³²

Diante de tal panorama, o ICMS é uma exceção à regra de que as isenções devem ser concedidas por lei ordinária da entidade tributante, motivo pelo qual Roque Carrazza afirma não existirem, nesse tributo, *isenções autonômicas*⁵³³. Ocorre que, depois de firmado o convênio, ele precisa ser

⁵²⁹ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 677.

⁵³⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento, cit., p. 451.

⁵³¹ Ibidem, p. 452.

⁵³² CARVALHO, Paulo de Barros, “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 680-681.

⁵³³ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 421.

ratificado através de decreto legislativo⁵³⁴, para que adquira sua eficácia plena: “Assim, os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do *decreto legislativo* ratificador do *convênio interestadual*”⁵³⁵. A propósito, isso foi o que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, que considerou ilegal isenção de ICMS que não haja sido ratificada por decreto legislativo.⁵³⁶

Se – conforme ensina Paulo de Barros Carvalho – o ICMS é um imposto estadual, mas de evidente caráter nacional⁵³⁷, a sistemática para concessão de isenções não poderia ser outra⁵³⁸. Ainda que se possa delimitar com precisão as coordenadas espaciais do fato jurídico tributário num

⁵³⁴ E não através de decreto do Executivo, como costuma ocorrer, com base no artigo 4º da Lei Complementar n. 24/1975, pois, desse modo, não há respeito à regra da legalidade. O decreto legislativo, a seu turno, se configuraria como *lei em sentido amplo* (ver: CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, cit., p. 424 e ss.; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p 130). De se registrar a opinião de Aroldo Gomes de Mattos, para quem o artigo 4º da Lei Complementar n. 24/75 – que fala na necessidade de decreto do Executivo para ratificação dos convênios – foi revogado pela Emenda Constitucional n. 3/93, que passou a exigir *lei específica* para a concessão de isenções (art. 150, § 6º da CF). Aliás, considera que antes mesmo dessa alteração constitucional, o dispositivo não deveria ser aplicado, em razão de sua não recepção pela Constituição de 1988, pois iria de encontro à regra da legalidade (*ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 47-48).

⁵³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, cit., p. 423.

⁵³⁶ STJ: RESP n. 556.287/RN, rel. Min. Eliana Calmon, DJU, de 17.12.2004.

⁵³⁷ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 234 e ss.

⁵³⁸ Válidas são as colocações feitas por Alcides Jorge Costa, acerca do regime da Lei Complementar n. 24/75: “(a) além das isenções, também só através de convênio podem os Estados reduzir a base de cálculo, devolver o tributo total ou parcialmente, direta ou indiretamente, condicionalmente ou não, ao contribuinte, a responsáveis ou a terceiros; conceder créditos presumidos; instituir quaisquer outros incentivos ou favores fiscais baseados no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (b) os convênios são celebrados em reuniões dos Estados; (c) as reuniões realizam-se com a presença de representantes da maioria dos Estados; (d) a concessão dos benefícios depende sempre de decisão unânime dos Estados representados; sua revogação total ou parcial depende da aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos Estados presentes; (e) publicados os convênios, o Poder Executivo, de cada Estado, por decreto, ratificá-los-á ou não. A rejeição deve ser expressa. Os Estados que não tiverem comparecido à reunião também deverão manifestar-se. O prazo para ratificação ou rejeição é de quinze dias; (f) a ratificação (ou rejeição) é publicada no Diário Oficial da União e os convênios entram em vigor trinta dias após essa publicação; (g) os convênios ratificados obrigam todos os Estados, mesmo o que, regularmente convocados, não se tenham feito representar na reunião.” (*ICM na Constituição e na lei complementar*, cit., p. 128).

determinado Estado-membro, os seus efeitos jurídico-econômicos são, indubitavelmente, difundidos por todo o território nacional⁵³⁹. Por isso, caso os Estados-membros fossem autorizados a manipular livremente as alíquotas⁵⁴⁰, e, assim, conceder as isenções e demais desonerações fiscais, a “guerra fiscal” seria absolutamente inevitável⁵⁴¹. Em síntese, o ICMS – a fim de evitar conflitos entre os Estados – é *a exceção* à regra acerca da facultatividade do exercício da competência tributária no direito brasileiro, sendo sua instituição obrigatória, o que gera, consequentemente, uma impossibilidade de concessão de isenções de forma autônoma⁵⁴². Explica Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

“Quando a Constituição exige deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal para a concessão de incentivos que tenham por base e reduzam ou eliminem o ônus do imposto, a cumulatividade das condições mostra que estamos diante de forma de benefício que, sob a justificativa de favorecer a economia do Estado-membro, na verdade *desequilibra* a relação econômica entre as unidades federadas. Essa relação tem por fundamento o princípio da homogeneidade que informa a federação. Como uma federação não é propriamente um acordo ou um contrato, mas uma *união*

⁵³⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos ‘Fundap’ e ‘Comunicado CAT n. 36/2004’. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 69.

⁵⁴⁰ Ver o artigo 155, parágrafo 2º, IV e V da Constituição Federal.

⁵⁴¹ STF: ADI-MC n. 1247/PA, rel. Min. Celso de Mello, *DJU*, de 08.09.1995.

⁵⁴² “Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 1.798/97 e artigo 8º do Decreto n. 9.115/98 do Estado do Mato Grosso do Sul. Alegada contrariedade aos artigos 150, parágrafo 6º e 155, parágrafo 2º, XII, ‘g,’ da Constituição Federal. O primeiro ato normativo estadual, instituindo benefícios relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria os dispositivos constitucionais sob enfoque. Alegação de inconstitucionalidade igualmente plausível no tocante ao artigo 8º do Decreto n. 9.115/98, que, extrapolando a regulamentação da mencionada lei, fixa, de forma autônoma, incentivos fiscais sem observância das mencionadas normas da Carta da República. Ação julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade das normas em questão” (STF: ADI n. 2.439/MS, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*, de 21.02.2003). “Constitucional. Tributário. ICMS. ‘Guerra fiscal’. Benefícios fiscais: Concessão Unilateral Por Estado-Membro. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual n. 20.326/94. C.F., artigo 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘g’, porque não observada a Lei Complementar n. 24/75, recebida pela Constituição Federal de 1988, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.” (STF: ADI n. 1.179/SP, rel. Min. Carlos Velloso, *DJU*, de 19.12.2002).

indissolúvel em que os membros não estão unidos por disposição voluntária, mas por *status* político que exclui formas conflituais típicas de Estados independentes (represálias, invasões, guerra), a utilização unilateral de incentivos que instrumentalize um imposto que é da autonomia de cada unidade mas que repercute nas outras unidades, tomando-o por base e desonerando o benefício do respectivo ônus, assume o caráter de um *abuso* de autonomia (não importam as justificativas), gerando um conflito *político-institucional* de conteúdo econômico.”⁵⁴³

Voltando à Lei Complementar n. 24/75, uma questão a se discutir é que a exigência da *unanimidade* para concessão do benefício dificulta sensivelmente a possibilidade de seu surgimento. Com isso, muitos Estados passam a conceder benefícios sem o devido amparo legal, o que, igualmente, gera a guerra fiscal.

Relativamente a esse assunto, encontram-se posições divergentes na doutrina. Uns, como Hugo de Brito Machado Segundo, entendem que os Estados deveriam questionar a constitucionalidade de tal exigência, justamente pela dificuldade que impõe para a efetivação do benefício, o que geraria uma “restrição desproporcional à autonomia do Estado-membro”⁵⁴⁴. Por outro lado, Alcides Jorge Costa assinala que a aprovação unânime é decorrência necessária da inevitável aplicação a todos eles dos convênios. Relata: “Se as decisões fossem tomadas por maioria, qualquer dos Estados poder-se-ia ver gravemente prejudicado pela concessão de isenções. Pode-se imaginar o resultado, para a Bahia, de uma isenção total para o cacau, para o Paraná, do café (...)”⁵⁴⁵

⁵⁴³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento*, cit., p. 454.

⁵⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*, cit., p. 55.

⁵⁴⁵ COSTA, Alcides Jorge, *ICM na Constituição e na lei complementar*, cit., p. 128.

Estamos com esse último, simplesmente porque diante do anunciado caráter nacional do imposto, e em razão dos contundentes exemplos por ele arrolados, não se poderia cogitar outra interpretação. A Constituição pode até não exigir expressamente a unanimidade. Mas a forma como o ICMS foi concebido no Brasil impõe que se observe a dita unanimidade na celebração dos convênios.

Outro detalhe sobre os convênios merece destaque, e diz respeito à sua *tipologia*: convênios autorizativos e convênios impositivos. Como se observa, aqueles são os que simplesmente autorizariam os Estados a conceder a isenção, ao passo que estes imporiam a concessão. Aroldo Gomes de Mattos, de forma perspicaz, observa que essa distinção não tem mais qualquer sentido, em razão do advento da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que condicionou a concessão de qualquer benefício a previsão orçamentária: “Todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária estadual ou distrital.”⁵⁴⁶

Um registro se faz necessário. Esse não é o caso de conflitos de competência propriamente ditos, como se observam entre Estados e Municípios, entre esses e a União, ou mesmo entre os próprios Municípios. Não há dúvida acerca de qual Estado é competente para tributar um determinado fato, como se passa nos conflitos entre aqueles entes.

A guerra fiscal, portanto, implica em conflito de natureza econômica, pois um determinado Estado, por exemplo, caso conceda indevidamente um

⁵⁴⁶ MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 46.

incentivo para determinado setor, irá atrair para seu território certos investimentos que interessariam também a outros Estados. Daniel Peixoto observa que constata-se, assim, no plano empírico, a disseminada ocorrência de esforço competitivo entre os entes políticos, com vistas a atrair a alocação de atores econômicos do setor privado: abre-se mão de parcela da arrecadação em troca de empresas, empregos, incremento do consumo e investimento privado em infra-estrutura. Como justificativa dessa prática, é comum a tese de que a renúncia fiscal há de ser equilibrada pelo aumento da base tributável, implicando, no final das contas, em certo ganho de arrecadação. Esse raciocínio, contudo, deve ser tomado com cautela, visto que, com o aumento da competição entre os Estados – um verdadeiro leilão de benefícios –, instaura-se o caráter predatório, exigindo renúncias cada vez maiores para que se configure o referido caráter atrativo⁵⁴⁷. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, por outro lado, demonstra diversa faceta maléfica dos incentivos concedidos sem amparo em convênio:

“Mas a conseqüência mais perversa do incentivo desnaturado é para o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não-conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de lhe propiciarem um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria liberalidade, com o risco de todos se contaminarem de liberalidades equivalentes por parte de outros Estados. Essa situação é o que configura a chamada ‘guerra fiscal’.”⁵⁴⁸

E mais, essa concessão indevida de incentivo é capaz de gerar conflito em outra direção, pois um outro Estado pode afastar a concessão da isenção feita de forma unilateral, através da vedação ao aproveitamento dos créditos

⁵⁴⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro, Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos ‘Fundap’ e ‘Comunicado CAT n. 36/2004’, cit., p. 72-73.

⁵⁴⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento, cit., p. 455.

(justamente pelo fato de o incentivo não ter sido concedido em convênio), com base no artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75.

Isso, no entanto, não é acatado por Paulo de Barros Carvalho, que enxerga aí afronta ao pacto federativo e à não-cumulatividade, considerando que a lei complementar não poderia impor tal restrição, vez que não seria dado a qualquer Estado vedar o aproveitamento de crédito (mesmo que concedido sem suporte em convênio), pois se trataria de aptidão exclusiva do Poder Judiciário, a quem compete impedir lesão a direito. A verificação de ser o crédito devido ou não nas relações interestaduais competiria precipuamente ao Supremo Tribunal Federal, e não ao Estado que se considerasse lesado. Isso se configuraria como medida atentadora da harmonia interestadual, ínsita ao pacto federativo. Diz ele:

“Inconcebível, portanto, que qualquer das unidades federadas pretenda afastar os efeitos da concessão de benefícios fiscais que considera indevidos, fazendo-o mediante simples glosa de créditos, elegendo o contribuinte como ‘inimigo’ nessa ‘guerra fiscal’, e não o Estado que teria editado norma violadora do Texto Maior.”⁵⁴⁹

Inobstante tais considerações, importa repetir que a Lei Complementar n. 24/75 desempenha, em tais casos, a função de evitar “conflitos” entre os Estados da Federação, em razão da uniformização que seus enunciados prescritivos geram, por disporem sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias.

⁵⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 682-684.

7.2.3 Conflitos de competência entre Municípios e Estados

7.2.3.1 Serviços de transporte

Os conflitos também podem ocorrer entre Municípios e Estados, pois, por exemplo, estes detêm competência constitucional para tributar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, conforme dicção do artigo 155, II da Constituição Federal.

Em certos casos, é factível o surgimento de dúvida se se trata de serviço tributável pelos Estados ou pelos Municípios, em função da dificuldade de sua caracterização. Poderia não ficar claro se, por exemplo, determinado serviço seria ou não efetivamente de transporte intermunicipal ou interestadual.

É claro que a competência dos Estados, nesse particular, está bem definida: serviços de transportes intermunicipais ou interestaduais, sobre os quais incide ICMS (arts. 155, II da CF e 2º, II da LC n. 87/96). A competência dos Municípios é residual, se restringindo aos serviços de transporte que se realizem exclusivamente dentro de seu território. Cabe, portanto, ISS sobre serviços de transporte *intramunicipal*, em conformidade com o previsto no item 16.01 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

Esse item foi colocado na lista a fim de que os Municípios pudessem realizar a tributação, pois o que ali não estiver arrolado não pode ser objeto de incidência do ISS, em razão de seu caráter taxativo. No caso do prescrito pelo

artigo 2º, II da Lei Complementar n. 87/96⁵⁵⁰, não se trata de mera repetição de dispositivo constitucional. A Constituição determina apenas a competência para tributação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, enquanto a lei complementar define “por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Atente-se para o fato de que a Lei Complementar n. 87/96 *definiu* que o ICMS incide sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual “por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”. Poderia ter feito uma definição mais estreita, optando apenas pelo serviço de transporte terrestre, por exemplo, *o que não afrontaria a Constituição Federal, que apenas e tão-somente dá a competência para a instituição do gravame, apontando a materialidade possível*. A partir dessa possibilidade outorgada constitucionalmente, é papel da lei complementar *definir* (art. 146, III, “a” da CF) o fato gerador do imposto. Exemplificando: caso a lei complementar não previsse a incidência do ICMS sobre serviço de transporte interestadual pela via aérea, os Estados não poderiam cobrar o imposto, porque faltaria a *definição* legislativa exigida pelo texto constitucional.

A lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 é taxativa porque determina tudo o que os Municípios podem tributar, especificando quais serviços não de sofrer incidência do ISS. Ou seja, prescreve, denotativamente, o que deve ser entendido por “serviço”, para efeitos tributários. É assim que a lei define os fatos geradores do ISS, inclusive no que tange ao serviço de transporte. Já a Lei Complementar n. 87/96 não estipula *o que é* circulação de mercadorias ou serviço de transporte, mas determina, genericamente, *sobre o que* incide o ICMS; ao laborar dessa forma, não estabelece especificamente o

⁵⁵⁰ “Art. 2º - O imposto incide sobre: (...) II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;”

que são essas materialidades, mas apenas esclarece sobre o que opera a incidência, realizando, com isso, sua missão de definir o fato gerador do imposto. Essa definição é igualmente taxativa: não pode haver tributação do ICMS sobre elementos não previstos na lei complementar.

Percebe-se que se trata de zona de potencial conflito, pois tanto Estados quanto Municípios detêm competência para tributar serviços de transporte. É claro que a norma geral, por estar positivada, esclarece ainda mais o assunto e ajuda a evitar que conflitos surjam. Mas, nesse caso específico, seria indispensável a lei complementar para evitá-los?

A resposta há de ser negativa, uma vez que a competência estadual foi prevista de forma detalhada pela Constituição (o que não é corriqueiro na maioria dos tributos), sendo especificadas as materialidades possíveis. Haure-se diretamente do próprio texto constitucional a possibilidade para tributação dos serviços determinados, não ensejando a possibilidade de má-intelecção de seu conteúdo por parte dos Municípios, o que faz com que a possibilidade de conflitos seja realmente diminuta.

Todavia, por mais que a inadequada compreensão dos comandos constitucionais seja de difícil ocorrência, o conflito pode surgir por outra razão. E isso se dá em virtude da possibilidade de se instalar uma dificuldade – advinda de fatores geográficos – acerca da verificação sobre se o serviço foi realmente prestado dentro do Município ou, caso contrário, houve transporte intermunicipal ou interestadual. Diante da incerteza sobre *o que realmente ocorreu*, é que pode surgir um conflito entre um Estado e um Município. Não se trata, portanto, de dificuldade exegética relativa do conteúdo da norma, mas de problemas empíricos quanto à verificação do próprio evento.

Assim, nesse particular, a lei complementar em nada auxiliará na resolução do conflito. Entretanto, terá papel fundamental na instituição dos tributos por parte dos Estados e Municípios.

7.2.3.2 Prestação de serviço acompanhada de fornecimento de mercadorias e as previsões das Leis Complementares ns. 116/2003 e 87/96

É comum que em muitos dos negócios jurídicos atualmente realizados haja concomitância da prestação de serviço com a entrega de mercadoria. Em apenas um contrato, portanto, há possibilidade – em tese – da incidência de tributos afetos a diferentes entidades tributantes, no caso o ISS e o ICMS, cuja competência para instituição é dos Municípios e dos Estados, respectivamente.

Sendo assim, não há qualquer dúvida que são hipóteses ensejadoras de conflitos entre as citadas pessoas políticas, motivo pelo qual se faz necessária a atuação da lei complementar de normas gerais, desempenhando sua função secundária de evitar conflitos de competência impositiva.

Dentro desse panorama, serão analisadas algumas previsões das Leis Complementares ns. 116/2003 e 87/96.

Determina o artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003:

“Art. 1º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, *ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*” (destacamos).

A ressalva observada e destacada acima deve ser compreendida de forma simples: verificada a efetiva prestação de serviço, há de haver incidência do ISS, ainda que não se trate de atividade preponderante do contribuinte.⁵⁵¹

Em seguida, importa mencionar o prescrito na Lei Complementar n. 87/96, em seu artigo 2º, I, IV e V, cujo conteúdo determina que o ICMS incide sobre:

“I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
(...)
IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.”

Inicialmente, no que tange ao inciso I, deve-se registrar que se tratou de uma opção absolutamente válida do legislador complementar, que preferiu – tanto na Lei Complementar n. 87/96, quanto na 116/2003 – fazer com que tais atividades se sujeitassem exclusivamente ao ICMS; lá, por a prever expressamente, e, aqui, por não a incluir em sua lista anexa. Inclusive, o fato jurídico tributário reputa-se ocorrido no momento do fornecimento de

⁵⁵¹ “Um exemplo torna a questão mais clara. Imagine-se que um revendedor de automóveis, ao entregar um veículo novo para um cliente, fornece-lhe rápido treinamento sobre como utilizar os recursos do carro. O que *prepondera*, nessa operação, é a venda, sendo o treinamento algo circunstancial e acessório. Não há que se cogitar, portanto, de prestação de um serviço. Já a situação a que se refere a parte final do artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003 configura-se quando esse mesmo revendedor passa a prestar, também, serviços de manutenção e pintura de veículos. Ainda que essa não seja a sua atividade preponderante (que é o comércio varejista de automóveis), o ISS deverá ser pago em face dos serviços de manutenção de veículos que vierem a ser prestados.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*, cit., p. 463).

alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento (art. 12, II da LC n. 87/96).

Eis uma situação na qual poderia haver opção legislativa em qualquer sentido: seja prevendo a incidência do ISS (pois não seria impertinente entender a atividade globalmente como uma prestação de serviço), do ICMS (como se deu), ou de ambos (supondo ser operacionalmente possível a incidência do ISS na parte do serviço e do ICMS na parte dos alimentos em si).⁵⁵²

Quanto aos incisos IV e V, cumpre registrar que tais dispositivos legais precisam ser interpretados conjuntamente com o artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003, acima transcrito.

Nos casos em que haja entrega da mercadoria cumulada com prestação de serviço não incluído na competência dos Municípios, ou seja, *não previsto na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003*, há incidência *somente do ICMS*.

De outra parte, pode haver *dupla incidência*: do ISS no tocante à prestação de serviços, e do ICMS, no que respeita ao fornecimento da

⁵⁵² A dificuldade na hipótese é clara. Em alguns casos, como no dos restaurantes mais simples, onde se comercializam os famosos “pratos-feitos”, ninguém haveria de entender que se estaria a adquirir um “serviço”. Prepondera, evidentemente, a entrega da mercadoria. De forma oposta, em restaurantes sofisticados, poder-se-ia especular que o que se está a contratar é a mão-de-obra específica de um *chef* X, onde, em tese, preponderaria a prestação do serviço. Contudo, nesses mesmo restaurantes, poderia simplesmente não haver qualquer sorte de preponderância, sendo o desejo do consumidor tanto aquela mão-de-obra em especial, quando aquele prato Y. Como seria legislativamente dificultoso (inclusive para a interpretação dos supostos enunciados prescritivos) a previsão da incidência – ora do ICMS, ora do ISS, ora de ambos – nos casos dos restaurantes, foi que o legislador complementar optou pela incidência, apenas, do ICMS. Aliás, nesse sentido, veja-se a Súmula 163 do STJ: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

mercadoria, na hipótese em que o *serviço estiver previsto na lista, mas com a ressalva de que há incidência do ICMS*⁵⁵³, no que pertine à mercadoria.

Por fim, incide *somente o ISS quando o serviço estiver previsto sem qualquer ressalva na lista referida*. Claro, a incidência opera somente quanto ao serviço prestado.

Importa salientar a importância da lei complementar neste contexto. Suas prescrições impõem parâmetros necessários para que haja uma tributação padronizada das materialidades em comento, evitando invasões nas faixas competenciais alheias, e garantindo, conseqüentemente, que não ocorram múltiplas cobranças sobre o mesmo fato jurídico tributário, em nítido desfavor dos contribuintes.

Tais normas gerais impedem – utilizando-se de um exemplo forte –, que, simultaneamente, um Município e um Estado pretendam ver seus impostos incidindo tanto sobre a prestação do serviço, quanto sobre o fornecimento da mercadoria, como se o valor integral do negócio pudesse ser tributado pelo ISS e pelo ICMS.

⁵⁵³ “7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS); 14.03 - Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS); e 17.11 - Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).”

7.2.3.3 O caso dos *softwares*

Uma situação delicada entre Municípios e Estado, que foi devidamente apaziguada pela norma da lista da Lei Complementar n. 116/2003, é a relativa às questões de informática, mais notadamente o problema dos “*softwares* de prateleira” e daqueles feitos de forma dirigida, ou seja, sob encomenda.

O item 1.04 da lista prevê que incide o ISS sobre “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”, que corresponde ao *software* elaborado sob encomenda. Não há qualquer problema quanto à previsão, pois se trata realmente de um *fazer* sobre o qual deve incidir o imposto⁵⁵⁴, segundo, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça⁵⁵⁵, apesar de nobres entendimentos em contrário.⁵⁵⁶

Não é juridicamente relevante o fato de haver a entrega do *software* através de um necessário suporte físico (CD, DVD). Todavia, caso não houvesse a previsão da lista, seria absolutamente previsível que, insensatamente, as Fazendas estaduais viessem a exigir ICMS sobre essa materialidade, considerando que, por haver a entrega de algo material, se estaria diante de uma circulação de mercadoria.

Aí está, assim, mais uma norma geral que colabora para que não se engendrem conflitos de competência.

⁵⁵⁴ Ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O ISS e os serviços de informática no âmbito da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 153.

⁵⁵⁵ STJ: RESP n. 633405/RS, rel. Min. Luiz Fux, *DJU*, de 13.12.2004.

⁵⁵⁶ Contra: CHIESA, Clélio, O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003, cit., p. 65 e ss.

Porém, em nítido excesso, o legislador complementar também previu a incidência do ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (item 1.05). Demasia perceptível, diga-se, pois em nenhuma hipótese pode-se admitir que tais materialidades correspondem, de fato, a um serviço.

É de se notar, no entanto, que quando a cessão se dá em razão de um *software* encomendado, a tributação se justifica pelo próprio item 1.04, pois não há dúvidas quanto à existência de um serviço no *facere* do programa: “conquanto haja cessão, e cessão não seja serviço, o objeto cedido foi feito pelo prestador precisamente com essa finalidade”⁵⁵⁷. A lei complementar, mais uma vez, esclarece a dicção constitucional, pois veicula norma geral que não permite eventual e absurda tentativa de cobrança de ICMS pelos Estados, em virtude de a cessão poder se dar através de um meio físico.

Quanto aos assim denominados *softwares* de prateleira, não se está diante de uma efetiva compra e venda, como entendem o Superior Tribunal de Justiça⁵⁵⁸ e o Supremo Tribunal Federal⁵⁵⁹, mas de verdadeira cessão de direito⁵⁶⁰. *Teoricamente*, a possibilidade de incidência do ICMS é apenas sobre o *valor da mídia* que, no mais das vezes, é ínfimo se comparado ao

⁵⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, O ISS e os serviços de informática no âmbito da Lei Complementar n. 116/2003, cit., p. 154.

⁵⁵⁸ STJ: RESP n. 123.022/RS, rel. Min. José Delgado, *DJU*, de 27.10.1997; RESP n. 216.967/SP, rel. Min. Eliana Calmon, *DJU*, de 22.04.2002; ROMS n. 5.934/RJ, rel. Min. Hélio Mosimann, *DJU*, de 01.04.1996).

⁵⁵⁹ STF: RE n. 176.626/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 11.12.1998; RE n. 182.781/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 25.06.1999; RE n. 183.283, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*, de 25.06.1999.

⁵⁶⁰ Diz Clélio Chiesa: “Trata-se de uma cessão do direito de uso dos programas de computador objeto do negócio jurídico entabulado. Vejamos que, quando alguém se dirige a uma loja para comprar o *Windows*, em verdade não está adquirindo a propriedade daquele programa (que continua sendo do fabricante), o que o usuário faz é obter uma licença de uso (doméstico ou empresarial), que nada mais é do que uma cessão do direito de uso.” (O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003, cit., p. 68).

valor do programa em si, sobre o qual, verdadeiramente, não se opera transferência de propriedade, mas mera permissão para uso, o que, à evidência, não enseja incidência de ICMS.

7.2.4 Conflitos de competência entre Municípios e União

Também é possível conflitos entre Municípios e União⁵⁶¹, pois se pode confundir a prestação de um serviço com a industrialização de um produto, como o que ocorreu com a recauchutagem de pneumáticos (a legislação hoje considera como prestação de serviço – item 14.04 da lista), conforme anota Clélio Chiesa.⁵⁶²

Outra possibilidade de conflitos entre Municípios e União diz respeito à questão do *beneficiamento*. Ainda no regime do Decreto-Lei n. 406/68 (que servia, antes do advento da Lei Complementar n. 116/2003, como veículo introdutor de normas gerais sobre o ISS), o item n. 72 de sua lista previa a incidência do ISS sobre “Recondicionamento, acondicionamento, pintura, *beneficiamento*, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*”. A Lei Complementar n. 116/2003, por seu turno, no item 14.05 da lista, mudou o contexto normativo, passando a estipular que a incidência do ISS se daria sobre “Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, *beneficiamento*, lavagem,

⁵⁶¹ “São expressivas as áreas de possíveis conflitos entre Municípios e União, em matéria de tributação de serviços (...). As genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente, com as de prestações de serviços.” (BARRETO, Aires Fernandino. *O ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 119).

⁵⁶² CHIESA, Clélio, Imunidades e normas gerais de direito tributário, cit.

secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, *de objetos quaisquer*”.

Em súmula: antes do advento da Lei Complementar n. 116/2003, as atividades de beneficiamento geravam incidência do ISS, mas desde que os objetos submetidos a esse processo não fossem posteriormente destinados à industrialização ou comercialização. Depois da introdução da referida lei complementar, por sua literalidade, toda e qualquer atividade de beneficiamento, mesmo as que se destinem à industrialização, são sujeitas ao pagamento do ISS.

O problema é que ao se afirmar que incide ISS sobre o beneficiamento de objetos quaisquer, pode-se gerar discussão por haver espaço para que o Fisco federal interprete que, sobre esse fato, incide *também* o IPI⁵⁶³, bitributação essa absolutamente incongruente e incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Vê-se que, nesse caso específico, apesar de a norma geral ter sido editada com o objetivo de evitar conflitos de competência, a sua má redação, ao contrário, deu ensejo a que eles ocorram. Muito mais adequada, portanto, era a redação anterior, a do Decreto-Lei n. 406/68, que deixava absolutamente claro que o ISS só pode incidir sobre o beneficiamento quando se exaurisse num mero *fazer*, enquanto o IPI e o ICMS incidiram, respectivamente, nos casos de beneficiamento destinados posteriormente à industrialização e comercialização. Interpretação, aliás, que deve ser mantida mesmo para a redação atual.

⁵⁶³ Diz o artigo 4º, II do Decreto n. 4.544/2002 (Regulamento do IPI – RIPI): “Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar *para consumo*, tal como: (...) II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (*beneficiamento*);”

Por isso, a norma federal deve ser interpretada de forma restritiva⁵⁶⁴, não alcançando as competências dos Municípios. Ou seja, apesar de o artigo 4º, II do RIPI determinar que o beneficiamento de qualquer produto caracteriza industrialização, esse enunciado prescritivo deve ser conformado com o disposto no item 14.05 da lista, que concede competência para os Municípios cobrarem ISS sobre atividades de beneficiamento que se cinjam a um fazer.

De toda forma, a lista, no mais das vezes, ao definir quais as possibilidades de atuação tributária municipal no tocante ao ISS, faz com que as outras entidades tributantes fiquem proibidas de as utilizar nas materialidades de seus impostos. Não restam dúvidas, por isso, acerca da utilidade da lista de serviços, diante da similitude das materialidades do ISS, ICMS e IPI em alguns casos.

Com a definição dos serviços tributáveis pelos Municípios, muito dificilmente haverá colisão de interesses entre eles e os demais entes tributantes, pois os respectivos campos de atuação restarão delimitados: o daqueles através da lista, o dos Estados pela Lei Complementar n. 87/96 e o da União pelo Código Tributário Nacional.

O fato de os serviços serem “definidos” na lei complementar é uma forte razão jurídica para se considerar a lista de serviços como *taxativa*⁵⁶⁵ pois, do contrário, os conflitos entre as entidades tributantes poderiam surgir

⁵⁶⁴ “Não pode mais a lei federal ser ampliativa, nem lassa, ao conceituar industrialização. Não pode mais fazê-lo abrangendo qualquer prestação de serviços, sob pena de inconstitucionalidade. E, quando isto possa ser feito, o exegeta há de precedentemente atribuir à lei federal definidora de industrialização, interpretação restrita, que não conduza a ferir a área municipal.” (BARRETO, Aires Fernandino, *O ISS na Constituição e na lei*, cit., p. 119).

⁵⁶⁵ STF: RE n. 361829/RJ, rel. Min. Carlos Velloso, *DJU*, de 24.02.2006; STJ: RESP n. 686.587/RS, rel. Min. Castro Meira, *DJU*, de 07.11.2005; RESP n. 766.365/PA, rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJU*, de 21.11.2005.

com muito mais facilidade⁵⁶⁶. Se a lista fosse uma mera exemplificação ou sugestão, os Municípios não necessitariam se ater ao seu conteúdo e, conseqüentemente, teriam possibilidade de invadir o campo tributável reservado às outras pessoas políticas.

Entretanto, a ponderação feita por Aires Barreto é pertinente:

“Como já vimos, se a lei complementar – editada a título de norma geral de Direito Tributário – dispuser de modo a ampliar a competência do Município, para tributar serviços, duas coisas podem acontecer, acarretando conseqüências jurídicas diversas: a) invade área de competência do Estado; b) invade área de competência da União.”⁵⁶⁷

Em ambos os casos, claro, a norma pode ser declarada inconstitucional.

Apesar disso, não se duvide que a lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 é uma norma geral, também destinada – num primeiro momento – a uniformizar a atividade tributária dos Municípios, que só podem eleger aquelas materialidades, para fins de ISS. A realidade brasileira não permitiria que os milhares de Municípios ficassem totalmente à vontade para definir o que seriam ou não serviços. Daí a urgente necessidade de uma legislação nacional editar – como a Lei Complementar n. 116/2003 editou – norma que harmonizasse a atividade tributária das edilidades.

⁵⁶⁶ Ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, O ISS e os serviços de informática no âmbito da Lei Complementar n. 116/2003, cit., p. 144 e ss.; MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar n. 116/03: aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 195.

⁵⁶⁷ BARRETO, Aires Fernandino, *O ISS na Constituição e na lei*, cit., p. 120-121.

Essa norma geral se assemelha à do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, onde o conflito é evitado por consequência de uma função secundária, vez que ela dispôs sobre *o critério espacial* a ser estabelecido no antecedente das regras-matrizes do ISS, em todo o território nacional. Na lista, os conflitos serão evitados em razão do desempenho da função secundária da norma geral, por disporem acerca dos *atos geradores* (art. 146, III, “a” da CF).

Não se constata uma simples prescrição de balizas, de limites quanto à materialidade, mas verifica-se o visível objetivo de evitar os conflitos (entre Municípios e Estados, e entre Municípios e União), ao se definir os fatos geradores. Até porque quando se limita a competência através da materialidade – e da própria espacialidade –, uma consequência inafastável é justamente a de evitar que conflitos surjam: nunca será uma simples padronização pela padronização mesma.

Assim, sendo editada uma norma geral que trate da materialidade de um imposto (art. 146, III, “a” da CF), ocorre a harmonização do ordenamento nesse sentido e, simultaneamente, conflitos de competência podem ser evitados entre entidades tributantes distintas.⁵⁶⁸

⁵⁶⁸ Já no regime anterior, Aliomar Baleeiro comentava acerca da utilidade das normas gerais, no que tange à eliminação de conflitos entre entidades tributantes diversas. Após trazer alguns exemplos, conclui: “Esses e outros exemplos mostram a vantagem de ter sido cometida à União a competência para legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro, unificando-o no país, com o que se estabelecerão as regras tendentes à harmonia da aplicação de certos impostos que, fatalmente, apresentarão contatos e fricções, como o de renda e o ISS, ou o ICM.” (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 103).

7.2.5 Exemplo de normas gerais do Código Tributário Nacional que previnem conflitos de competência: o caso do IPTU e do ITR

Inicie-se com o Imposto sobre Propriedade Rural e Territorial (ITR), cujas disposições gerais se encontram entre os artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional.⁵⁶⁹

Perceptível, da mais singela análise, que esses preceptivos legais se dirigem a *definir* o fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes do imposto de competência federal. Mais perceptível ainda é que se trata de normas gerais, uma vez que se enquadram perfeitamente no disposto no artigo 146, III, “a” da Constituição Federal. O destinatário das normas é somente a União, mas suas prescrições dizem respeito reflexamente aos próprios Municípios, uma vez que a materialidade do ITR é muito similar à do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), o que é mais um motivo para se concebê-las como normas gerais.

De resto, fica patente que as disposições do Código Tributário Nacional sobre o ITR exercem a função típica das normas gerais destinadas à União, que é a de delimitar sua atividade impositiva (função primária), o que, necessariamente, evita conflitos de competência (função secundária), no caso, com os Municípios⁵⁷⁰. Nesse contexto, o Código Tributário Nacional adotou o “critério geográfico”, para se saber o que é um imóvel rural (em contraposição ao urbano).

⁵⁶⁹ “Art. 29 - O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. Art. 30 - A base do cálculo do imposto é o valor fundiário. Art. 31 - Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

⁵⁷⁰ Ver: MACHADO, Hugo de Brito. Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 139, p. 56, jan. 2007.

Raciocínio semelhante pode ser desenvolvido no tocante aos artigos seguintes (32 a 34)⁵⁷¹, afetos ao IPTU. São igualmente normas gerais, mas com uma característica diversa das relativas ao ITR: além de terem como função secundária evitar conflitos com a própria União – em razão da prefalada similitude das materialidades desses impostos –, tais comandos detêm a função harmonizadora, necessária em razão da multiplicidade de ordens parciais competentes (todos os Municípios brasileiros).

Diversamente, nas disposições acerca do ITR inexistem enunciados harmonizadores, mas meramente estipuladores de limites (delimitadores) à atividade legislativa da União.

Já nas atinentes ao IPTU, têm-se enunciados prescritivos harmonizadores e, ainda, simultaneamente, delimitadores: além de estabelecerem padrões que devem ser observados por todos os Municípios quando do exercício de sua competência tributária (definindo os fatores geradores, base de cálculo e contribuintes, e estipulando os requisitos necessários para que se possa considerar uma área como zona urbana),

⁵⁷¹ “Art. 32 - O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º - Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. § 2º - A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. Art. 33 - A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único - Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. Art. 34 - Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

também delimitam essa atividade, pois, com isso, tendem a evitar a usurpação da competência federal.

Aires Barreto registra a existência de entendimento doutrinário que considera indevida a definição de “zona urbana” através de lei complementar, pois isso feriria a autonomia dos Municípios, eis que o assunto em tela é de interesse local. O autor não nega que os Municípios são entes políticos autônomos e que zona urbana é matéria pertinente ao interesse local. Afirma que eles podem legislar sobre a matéria, definindo zona urbana “para fins edilícios, para fins outros, administrativos, uso e ocupação do solo, trânsito e uma série de outros assuntos”⁵⁷². E, em seguida, assevera:

“O mesmo não pode ser dito, porém, quando a definição de zona urbana é para fins de IPTU. É que se, de um lado, a competência municipal é exclusiva, no que pertine à tributação imobiliária urbana, de outro, é a União, igualmente competente, e também em caráter exclusivo, para criar o imposto sobre a propriedade imobiliária rural. Ora, diante de arquétipos constitucionais confrontantes (IPTU e ITR), passíveis, portanto, de engendrar conflitos de competência, em virtude da autonomia assim do Município como da União, que caminho adotar? A prevalecer a tese de que o Município é livre para fixar sua zona urbana, para efeitos do IPTU, nada impediria que a definisse como equivalendo a todo o seu território, mesmo em casos nos quais fosse manifesta a presença de regiões tipicamente rurais (...). Precisamente porque IPTU e ITR são impostos ‘confrontantes’, passíveis de ensejar, quanto aos conceitos de zona urbana e de zona rural, conflitos de competência, é que cabe, como coube, a edição de lei complementar dispondo sobre esses conflitos. Os parágrafos do artigo 32 do CTN configuram normas gerais de Direito Tributário, destinadas a prevenir conflitos de competência entre os Municípios e a União.”⁵⁷³

⁵⁷² BARRETO, Aires. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 181.

⁵⁷³ Ibidem, p. 181-182.

Apesar da existência desse critério geográfico, há de se registrar o conteúdo do Decreto-Lei n. 57, de 18 de novembro de 1966, que instituiu uma exceção, dispondo como sendo relevante também, para fins de incidência desses impostos, a destinação do imóvel. Seu artigo 15 determina o seguinte: “O disposto no artigo 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo, assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.”

Hugo de Brito Machado registra que esse dispositivo foi revogado com a Lei n. 5.868/72, mas voltou a ter efeitos com a declaração de inconstitucionalidade dessa lei⁵⁷⁴, que inclusive teve sua vigência suspensa pela Resolução n. 9/2005 do Senado Federal⁵⁷⁵. Relativamente ao cerne da questão, diz o autor que o critério geográfico do artigo 32 do Código Tributário Nacional deve ser entendido em face da norma do artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66, não incidindo IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações ali previstas. Trata-se de critério complementar na determinação de qual exação deve prevalecer. Explica, adiante: “Em se tratando de imóvel situado fora da zona urbana prevalece simplesmente o critério geográfico. Incide o Imposto Territorial Rural. Não o IPTU. Em se tratando, porém, de imóvel situado na zona urbana do município, prevalece a distinção.”⁵⁷⁶

⁵⁷⁴ STF: RE n. 140.773/SP, rel. Min. Sidney Sanches, *DJU*, de 04.06.1999.

⁵⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito, Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR, cit., p. 59.

⁵⁷⁶ *Ibidem*, p. 60.

7.2.5.1 Normas gerais destinadas à União que previnem conflitos de competência

Cumpra esclarecer que os impostos de competência da União também carecem de normas gerais⁵⁷⁷. Inexiste multiplicidade de pessoas políticas instituidoras desses tributos (só existe “uma União”) e, assim, não há matéria a harmonizar. Mas a necessidade de delimitação é perceptível – no sentido de estipulação de limites à produção legislativa desse ente –, a fim de que se atenha às suas competências constitucionalmente outorgadas, e, assim, não tribute fatos estranhos à sua aptidão (o que pode eventualmente inibir invasão de competências).

A colocação de limites à atividade impositiva da União indubitavelmente se configura como norma geral, justamente porque seu campo de atuação restará restrito, devendo as legislações específicas de cada imposto obedecer às diretrizes estampadas na norma geral. Os regulamentos do IR e do IPI, por exemplo, precisam obedecer a essas imposições gerais.

Por mais que essas normas não sejam destinadas a várias pessoas simultaneamente, não há desconfiguração de seu caráter “geral”. Já se disse anteriormente que a norma pode ser geral em função de seus destinatários *ou de seu conteúdo*. E é este o caso. A norma geral voltada para a União tem conteúdo nacional, mas em termos *mediatos*. Imediatamente, é voltada para a própria União, pois disporá sobre matéria de sua alçada exclusiva (é, assim, imediatamente federal). Todavia, o caráter nacional da norma se afere em

⁵⁷⁷ Aliomar Baleeiro, analisando o regime anterior, diz que a norma geral (de direito financeiro) poderá ser editada com relação a tributo da União, “mas, nesse caso, o dispositivo será materialmente lei ordinária federal, enxertado formalmente em lei complementar”, conclusão da qual discordamos, em razão do que será exposto adiante. (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 103).

termos mediatos, pois o prescrito pelo legislador complementar terá evidentes reflexos na esfera das outras pessoas políticas, sendo, portanto, seus ditames eficazes em todo o território brasileiro.

Essas normas estão postas no corpo do Código Tributário Nacional, quando veicula prescrições gerais sobre Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários.

Tudo quanto ali foi disposto deve ser seguido pela União, o que evita (teoricamente), por exemplo: que haja tributação daquilo que renda não é, em matéria de imposto sobre a renda; a eleição de contribuintes indevidos, para fins dos impostos aduaneiros; a escolha de realidades estranhas ao fenômeno da industrialização, para fins de IPI.

Não se pode olvidar o fato de que quando uma lei complementar trazer alguma disposição acerca de quaisquer dos critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária, de norma geral se tratará. E, por mais que aparentemente seja difícil cogitar algum conflito em determinadas situações, muitas vezes eles restarão evitados porque a norma geral haverá posto limites no que tange a esses critérios.

Assim, por exemplo, a norma geral determina que: a renda é o acréscimo patrimonial, e não o patrimônio em si (o que poderia acarretar conflitos com Municípios ou Estados); os contribuintes dos impostos aduaneiros são somente os importadores de *produtos* importados, e não de *serviços* (o que poderia gerar um conflito com os Municípios); industrializado

é o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, o que já afasta esse fenômeno da incidência de ISS (pois não há que se confundir prestação de serviço com industrialização) ou ICMS (vez que no IPI a circulação é de produtos industrializados, e no imposto estadual, de mercadorias).

7.3 Conflitos de competência não podem ser resolvidos por lei complementar não instituidora de norma geral

Viu-se que a norma geral pode prevenir conflitos de competência. Cabe agora especular se é possível que certo conflito de competência seja resolvido por lei complementar que não tenha o caráter de norma geral.

Apesar de a literalidade do artigo 146 deixar transparecer que a simples lei complementar – não portadora de norma geral – pode dirimir conflitos de competência, essa não se afigura a melhor interpretação.

A princípio, numa análise perfunctória, aparentemente não haveria qualquer empecilho jurídico para que esse conflito fosse solvido por uma lei complementar simplesmente federal, ou seja, não veiculadora de norma geral. Contudo, sendo a questão analisada mais detidamente, se perceberá que essa possibilidade não há, por algumas razões significativas.

Primeiro: não se tratando de uma norma nacional, mas simplesmente federal, não poderá ter como destinatários pessoas políticas diversas da União, e a lei complementar federal não teria aptidão para prescrever o balizamento de qualquer matéria afeita à competência de Estados ou Municípios, motivo pelo qual não poderia servir como meio a evitar um conflito entre tais entes.

Em segundo lugar, para evitar que haja conflito de competência, a lei complementar precisaria cuidar de pelo menos um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, o que nos remete ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal (fatos geradores, contribuintes, espacialidade) e à conseqüente necessidade de considerar essa lei complementar como sendo norma geral, pela expressa determinação constitucional.

7.4 Ainda sobre o relacionamento das normas gerais com os conflitos de competência

Algumas reflexões se impõem neste momento.

As normas gerais que veiculam prescrições sobre os critérios da regra-matriz (notadamente sobre materialidade, espacialidade e pessoalidade) têm como função secundária evitar conflitos de competência entre as entidades dotadas de aptidão legislativa tributária⁵⁷⁸. Veja-se que, ao delimitar “o que”, “onde” e “quem” deve ser tributado por um determinado imposto, a norma geral tende a evitar que haja invasão por outro ente político. Assim, evita-se conflitos porque: a) mais nenhuma pessoa política poderá tributar aquela materialidade⁵⁷⁹; b) nenhum ente pode pretender tributar a materialidade que

⁵⁷⁸ A exceção a essa regra fica por conta do critério quantitativo que é elemento constituinte do conseqüente da regra-matriz, e cujo trato, via norma geral, não diz respeito aos conflitos de competência. O *quanto* é possível tributar deve ser normatizado pela norma geral, como de fato costuma ser. Mas não se trata de disposição que chegue a evitar conflitos de competência, uma vez que sua observação deve se dar apenas e tão-somente pelo ente político destinatário da norma geral. Além disso, também não se observa comumente a estipulação, via norma geral, do critério temporal do tributo, motivo pelo qual não a mencionamos como elemento que possivelmente evite conflitos de competência.

⁵⁷⁹ Exemplo: só os Municípios podem tributar (via ISS) as materialidades previstas na lista da Lei Complementar n. 116/2003.

se dê em um local diverso do previsto na lei complementar⁵⁸⁰; e, c) o contribuinte que foi determinado na norma geral só pode ser tributado pela pessoa política competente para instituir aquele imposto, e somente por ele.⁵⁸¹

E ainda: os conflitos de competência, diante do direito positivo brasileiro, só podem ser evitados através de norma geral que traga delimitações aos critérios da regra-matriz.

É de se ressaltar, neste momento, que os conflitos de competência são evitados de formas diversas, não variando apenas o fato disso se dar por desempenho da função secundária da norma geral. Esmiucemos as conclusões acima suscitadas.

Quando se trata de impostos relativos aos Estados e Municípios, a função secundária é exercida em razão da presença da função *harmonizadora* da norma geral, pois ela se voltará para algum critério da regra-matriz, fazendo com que ele seja produzido de maneira uniforme pelos Estados ou Municípios. Está implícita na função harmonizadora a função delimitadora: ao harmonizar um elemento da regra-matriz, necessariamente há uma delimitação sobre *o que tributar, em que medida e a quem impor o ônus*

⁵⁸⁰ Exemplo: um Município só pode tributar serviços que se dêem no local previsto pela Lei Complementar n. 116/2003, qual seja, o local do estabelecimento do prestador ou se domicílio (fora as exceções previstas). Isso, em tese, evita que haja pretensão de outro Município em tributar o mesmo serviço, por considerar que o tributo é devido no local da prestação. A norma geral tende a evitar essa disputa (guerra fiscal).

⁵⁸¹ Exemplo: só os Municípios podem tributar as pessoas que realizam a materialidade “prestar serviços”, de acordo com o artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003. Ou seja, Estados e União não podem tributar essa materialidade. Detalhando mais, ao se conjugar o artigo 5º com a regra do artigo 3º e com as regras da lista anexa à Lei Complementar n. 116, temos que *só o Município* onde se situe o *estabelecimento do prestador* pode tributar *aquele serviço*, desde que esteja previsto na lista.

tributário⁵⁸², motivo pelo qual se diz que *as normas gerais harmonizadoras da atividade legislativa dos Estados e Municípios – no que tange à instituição de impostos*⁵⁸³ – *implicam em delimitação e, por isso, têm a função secundária de prevenir conflitos de competência.*

Já no que tange aos impostos de competência da União, não há o que harmonizar, pois, diferentemente de Estados e Municípios, a União é uma ordem parcial *central*, configurando-se, assim, como um conjunto de apenas um elemento. Mas a impossibilidade de se falar em harmonização não implica a desnecessidade da *delimitação* de seu labor impositivo, através da determinação dos critérios da regra-matriz (função primária). Pelo contrário, essa delimitação é imperiosa, pois fará com que a União não ultrapasse os limites que a Constituição impôs, no que atina à produção de normas tributárias. Assim, aqui se verifica a função secundária, pelo que se pode dizer que *as normas gerais delimitadoras da atividade legislativa da União têm a função secundária de resolver conflitos de competência.*⁵⁸⁴

7.5 Da discussão doutrinária acerca da real possibilidade de existência de “conflitos de competência”

Uma outra questão sobre os conflitos de competência já mereceu registro da doutrina. Trata-se da impossibilidade teórica desses conflitos ocorrerem, em razão da minuciosa repartição constitucional de competências procedida pelo legislador constituinte. Diz Sacha Calmon Navarro Coelho:

⁵⁸² Aqui vale um reforço: existem normas gerais simplesmente harmonizadoras, pois não são destinadas a evitar qualquer conflito de competência ou regulamentar limitações ao poder de tributar. É o caso das previstas no artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.

⁵⁸³ Como vimos no item 6.3.1, essa regra não vale para a definição das contribuições de melhoria e das taxas.

⁵⁸⁴ Ver o item 7.2.5.1.

“Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema (...). Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas *invasões de competência* em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente os impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se, então, que há um conflito de competência.”⁵⁸⁵ (destacamos).

Elcio Fonseca Reis se posiciona no debate, afirmando que a lei complementar:

“(...) nesse aspecto, tem como finalidade proteger a integridade do Texto Constitucional, evitando desvirtuamentos interpretativos por parte dos legisladores, com o que haveria, sem sombra de dúvida, prejuízos aos contribuintes e desnaturação das regras de competência positivadas na Carta Federal de 1988 (...). Assim, percebe-se que não cabe à lei complementar modificar, inovar ou alterar a repartição de competência tributária fixada constitucionalmente. Sua função, ao contrário, é resguardar e viabilizar a correta leitura do diploma fundamental, evitando abusos por parte dos legisladores ordinários e resguardando o direito do contribuinte de somente ser obrigado a levar dinheiro aos cofres públicos em decorrência da prática de fato descrito em norma jurídica decretada validamente.”⁵⁸⁶

A mesma posição é adotada por Roque Antonio Carrazza, para quem:

“(...) os possíveis conflitos de competência em matéria tributária já se encontram resolvidos na própria Constituição (...) somos obrigados a reconhecer, uma vez mais, que os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem e nem podem existir (...). Com efeito, se o fato ‘A’ só pode ser tributado pela pessoa política ‘X’, não há de haver conflitos entre ela e as pessoas políticas ‘W’, ‘Y’, ‘Z’, etc.”⁵⁸⁷

⁵⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 86.

⁵⁸⁶ REIS, Elcio Fonseca, *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*, cit., p. 118.

⁵⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 821 e 825.

E conclui Carrazza:

“Em verdade, o impropriamente denominado ‘conflito de competência’ é provocado: I - por uma lei tributária inconstitucional; II - por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III - por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, *in abstracto*, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é *imponível*; e c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo, que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa política diversa daquela de dele o quer exigir.”⁵⁸⁸

Efetivamente, a Constituição Federal repartiu as competências tributárias de forma detalhada, e isso, em um primeiro momento, seria suficiente para que se concluísse pela impossibilidade de haver conflitos entre as entidades tributantes. Se o campo material de sua atuação impositiva foi dividido de forma rígida, seria realmente difícil conceber um conflito entre os entes, observando-se, em verdade, um “exercício irregular da competência outorgada pelo poder constituinte originário.”⁵⁸⁹

Entretanto, a observação feita por Navarro Coêlho é perfeita: as faixas competenciais são rígidas, mas os conflitos podem surgir em função de dificuldades interpretativas dos entes tributantes. Em sede abstrata, teórica, lógica – conforme ponderou Carrazza –, esse conflito não pode existir. E ele tem razão.

Contudo, em função da má compreensão do dispositivo constitucional, a *invasão* na competência alheia pode ocorrer, como de fato ocorre.

⁵⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 825.

⁵⁸⁹ CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 157.

Veja-se a seguinte passagem, quando Ataliba responde a Fernando Albino de Oliveira, após esse último haver comentado que a Constituição autoriza a legislação complementar a estabelecer regras para evitar ou aclarar conflitos de competência:

“Interpreto a sua intervenção como provocativa. Porque é evidente que um jurista do porte do Prof. Fernando Albino de Oliveira jamais diria que a norma geral ‘aclara’ qualquer coisa. O que aclara é iluminação. Norma não aclara nada. *Em segundo lugar, a afirmação de que a Constituição autoriza norma geral...*”⁵⁹⁰

Aparentemente contrariado, Geraldo Ataliba nem sequer concluiu seu raciocínio. Após nova intervenção de Fernando Albino, continuou:

“E dizer que a Constituição autoriza norma geral para regular conflitos só pode ser uma provocação do Dr. Fernando Albino. Que muito mais que um leigo, que um simples alfabetizado, é jurista, é intérprete, e portanto não lê, mas interpreta. E a linguagem do constituinte, aí, é mais do que vulgar, quando fala em ‘regular conflitos’. Lei complementar não pode ‘regular’ conflito nenhum, na espécie, pela própria lógica jurídica (...) a Constituição mesma excluiu os conflitos. Não pode haver conflitos. É a própria Constituição que o diz. Outra coisa inteiramente diversa é a dificuldade de se interpretar a Constituição (...). Aquilo que a Constituição qualificou de conflito (...) é aquilo que os tributaristas (...) qualificam de bitributação (...). Efetivamente, se é conflito de competência tributária, e a competência tributária só se manifesta pela lei, há conflito de leis.”⁵⁹¹

Ou seja, pragmaticamente os conflitos nascem. Legislações ordinárias surgem de forma conflituosa. Por exemplo: a União pode pretender tributar – via IPI –, o que efetivamente é uma prestação de serviços (cujas habilitação constitucional para oneração tributária foi conferida aos Municípios) ou um Município pode compreender que determinado serviço é tributável pelo ISS, quando, na verdade o seria através do ICMS, de competência dos Estados (e vice-versa).

⁵⁹⁰ ATALIBA, Geraldo et al., Conflitos entre ICM, ISS e IPI, cit., p. 108.

⁵⁹¹ Ibidem, p. 108-109.

Pertinentes são as colocações de Maria Juliana de Almeida Fonseca:

“Assim, tanto a extrapolação aos limites impostos pela Constituição, no que tange à dimensão dos espaços impositivos dados ao ente legislativo competente – ou seja, a não obediência à delimitação material ou territorial para o campo de incidência dos tributos de cada uma das unidades federadas –, como a inadequação entre o fato gerador e a hipótese de incidência geram extrapolações no exercício da competência tributária (...). Com efeito, os conflitos são sempre de ordem fática, e não jurídica. Assim, absolutamente todas as questões que poderão surgir em termos de conflito de competência tributária dizem respeito à situação fática, e não jurídica, uma vez tratar-se de problema estritamente exegeticamente.”⁵⁹²

E é nessa possibilidade prática, fática⁵⁹³, do advento de invasão na competência tributária alheia que reside a importância da lei complementar.

Os conflitos, uma vez surgidos concretamente, deverão ser resolvidos não pela lei complementar, mas pelo Poder Judiciário. O que a lei complementar objetiva, nesses casos, é *evitar* que eles venham a ocorrer. Ela cuida da questão, portanto, de forma preventiva.

O Poder Legislativo não pode ser chamado a solucionar um conflito entre duas pessoas políticas de direito constitucional interno, pois essa não é sua função⁵⁹⁴. Mas nada impede que, mesmo depois da ocorrência de

⁵⁹² FONSECA, Maria Juliana de Almeida. *Conflitos de competência – ICMS e ISSQN: os novos conceitos de mercadoria e serviço*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 100-101.

⁵⁹³ Cléber Giardino et al. se manifestam sobre o assunto: “Do ponto de vista fático, do ponto de vista concreto, conflito, na verdade, significa uma situação de ‘disputa’ sobre uma determinada competência. Por definição, uma das partes envolvidas nessa disputa, estará extravazando o campo de competência que lhe foi constitucionalmente outorgado.” (Conflitos entre ICM, ISS e IPI [Debate]. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 7/8, p. 111-112, jan./jun. 1979).

⁵⁹⁴ Nesse sentido, Vítor Nunes Leal: “Embora não possa o Poder Legislativo resolver definitivamente uma controvérsia constitucional, não resta dúvida que em muitos casos de interpretação duvidosa a ação legislativa é útil e às vezes imprescindível. A razão disso é que os princípios que orientam a aplicação do *judicial control* assentam na presunção de legitimidade da interpretação preferida pelo legislador. Somente nos casos em que a inconstitucionalidade seja ostensiva e evidente, é que o Judiciário a deve declarar. Daí a grande autoridade de que se reveste um pronunciamento legislativo nos pontos em que a inteligência do texto constitucional seja passível de dúvidas.” (Leis complementares da Constituição, cit., p. 383).

determinados conflitos, uma lei complementar surja e tenha a capacidade de evitar os conflitos subsequentes. À evidência, não terá como solucionar os passados, que deverão ser resolvidos pelo Judiciário com base na legislação então em vigor. Todavia, é evidente que terá o condão de prevenir o surgimento de novas invasões competenciais, ou seja, de evitar novas interpretações equivocadas por parte dos entes federados.

Demonstrada, assim, a grande importância da lei complementar em análise. Não se trata de letra morta em nosso ordenamento, pois desempenha uma importante função na estabilidade do sistema tributário nacional.

CAPÍTULO VIII – LEI COMPLEMENTAR E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

8.1 Esclarecimentos iniciais: limitações em sentido amplo e em sentido estrito

A previsão do artigo 146, II da Constituição, ao dizer que é da alçada da lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, é extremamente vaga. Pode-se compreender uma série de assuntos nessa formulação positiva. Em uma interpretação ampla, singela e despreocupada, significa afirmar ser sua meta regulamentar tudo aquilo que diga respeito às limitações que as pessoas políticas devem observar em sua atividade impositiva.

A maioria dos estudiosos, ao se debruçar sobre esse preceptivo constitucional, cinge suas especulações à questão das imunidades que, de fato, são limitações constitucionais ao poder de tributar. Uma, mas não a *única*. Não foi em vão, por exemplo, que Aliomar Baleeiro dedicou uma obra inteira⁵⁹⁵ à questão das limitações ao poder de tributar, onde abordou os mais variados assuntos. *Dentre eles*, imunidades tributárias. E, aliás, a proposta de Baleeiro é absolutamente pertinente e consentânea com o próprio texto da Constituição, que denomina a Seção II do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da seguinte forma: *Das Limitações do Poder de Tributar*.

O texto constitucional, globalmente considerado, é uma grande limitação à atividade estatal. E, já o disse José Souto Maior Borges,

⁵⁹⁵ Ver: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit.

especificamente no âmbito do subsistema constitucional tributário, que todas as normas dele componentes se caracterizam daquela forma, mais notadamente como limitação à atividade impositiva dos entes⁵⁹⁶. E a razão é inteiramente sua. Ao longo de toda a Constituição Federal se observam limites ao poder estatal, em função, na maioria das vezes, das garantias outorgadas aos particulares. Especialmente na matéria tributária, esse viés é nítido, o que não poderia ser diferente.

E esses rigorosos limites na permissão de tributar se exteriorizam, conforme pondera Humberto Ávila, em *deveres de abstenção* (proibição de retroatividade e confisco, por exemplo), *deveres de ação* (obrigação do Estado em respeitar a dignidade humana) e em *deveres de composição* (dever de imparcialidade, neutralidade e isenção do Estado). “O importante dessas considerações é demonstrar, vez por todas, que as limitações não são apenas negativas, mas positivas e neutras também.”⁵⁹⁷

É óbvio que se trata de assunto vasto, vastíssimo. Que jamais seria adequadamente abordado em um capítulo de uma dissertação de mestrado. Entretanto, algumas palavras são necessárias, a fim de, pelo menos, situar melhor o problema.

Assim, é possível falar em limitações constitucionais ao poder de tributar em sentido amplo e em sentido estrito. As primeiras seriam o conjunto de todas as normas constitucionais que, de uma forma geral, “põem

⁵⁹⁶ “Nesse âmbito, o do sistema constitucional tributário, todas as normas que integram o subconjunto constituído pelas normas constitucionais tributárias, sobretudo – não exclusivamente porém – o artigo 150 – ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’ – são assecutorias de direitos e instituidoras de deveres. Mas a competência é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação.” (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 22, p. 26-27, 1997).

⁵⁹⁷ ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 72.

freios” à atividade tributante dos entes políticos. As últimas, por outro lado, seriam as imunidades tributárias.

8.2 Normas gerais de direito tributário e o seu papel diante das limitações formais e substanciais ao poder de tributar

A atividade de tributar demanda limites que, em sua maioria, se encontram postos na própria Constituição Federal. Por exemplo: legalidade, igualdade, anterioridade, vedação ao confisco, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva⁵⁹⁸. Todas essas normas – e veja-se, com isso, a amplitude do tema a que aludimos anteriormente – são umbilicalmente relacionadas com a questão das limitações⁵⁹⁹. Simplesmente porque todas elas *são* limitações ao poder de tributar. Afinal, exações de caráter tributário não podem ser instituídas ao arrepio dos conteúdos significativos por elas veiculados.

Todavia, seria adequado concluir que, pelo simples fato de se consubstanciarem em limitações constitucionais, todas essas normas deveriam ser “regulamentadas” pela lei complementar? A resposta só pode ser negativa, pois tais limitações, como já disse Ives Gandra, “estão no Texto Constitucional, sendo pequeno o âmbito de ação outorgada ao legislador complementar”⁶⁰⁰. As normas citadas não demandam assim regulamentação

⁵⁹⁸ Reitere-se que a proposta não é, neste momento, discorrer acerca de cada uma delas, sob pena de desvio indevido do tema central deste trabalho, além do perigo que é se arvorar em assuntos que demandam, por si sós, estudos monográficos.

⁵⁹⁹ Ver: BORGES, José Souto Maior, O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo, cit., p. 24 ss.

⁶⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 80.

por lei complementar, mas se exaurem nas próprias previsões constitucionais, que deixam absolutamente claros os objetivos de cada uma.

Como o centro deste trabalho são as normas gerais de direito tributário, uma correlação se faz necessária neste momento.

Não estariam boa parte das normas gerais tributárias positivas efetivamente – e nessa acepção larga aqui abordada – regulando limitações constitucionais ao poder de tributar? Note-se que agora não se está a referir especificamente às leis complementares regulamentadoras das imunidades, que serão cuidadas adiante.

Reformula-se a questão: ao desempenhar um papel de harmonização ou delimitação – seja evitando ou não conflitos de competência – não seria uma das funções das normas gerais regular as limitações ao poder de tributar?

Acredita-se que sim. Por exemplo, ao cuidar de fatos geradores, bases de cálculo ou contribuintes, o legislador complementar dispõe sobre uma limitação constitucional.

Observe-se o caso do ISS. A prescrição constitucional de que a competência para sua instituição é dos Municípios implica múltiplas limitações.

Uma, de caráter formal, é a limitação imposta aos Estados e à União, que não podem instituir esse tributo. Essa limitação tem duplo objetivo, qual seja: proteger, a) além dos próprios Municípios contra usurpações em sua competência tributária; b) os contribuintes do gravame, a fim de que não se vejam compelidos a pagar dois ou três tributos incidentes sobre a mesma

materialidade. Assim, (a) da mesma forma que União e Estados não podem manejar seus impostos em determinadas situações por força de imunidade tributária, também não podem instituir ISS em razão da competência atribuída aos Municípios para tanto. O que, (b) garante o direito de os particulares só sofrerem imposição de ISS por parte dos Municípios (salvo no caso dos impostos extraordinários do art. 154, II da CF).

Na limitação dita formal, não há necessidade nem possibilidade de atuação da lei complementar de normas gerais. O ISS é de competência dos Municípios, o que é algo inalterável por meio de qualquer legislação. Diriam uns, inalterável até mesmo por meio de emenda constitucional. Não há nada o que regulamentar através da lei complementar, pois, nesse caso, ambas as garantias (dos próprios Municípios e dos contribuintes) não carecem de nenhum adendo ou explicitação por parte da legislação infraconstitucional. A Constituição, por si só, os garante e impede sua vulneração.

Outra limitação – esta de feição substancial – é dirigida aos Municípios, advindas de sua própria competência. É óbvio que a Constituição não deu aptidão tributária aos entes políticos de forma ilimitada. A outorga de competência significa implicitamente uma limitação, pois não é dado aos Municípios tributar a título de ISS toda e qualquer materialidade que desejem (só podem tributar sob esse rótulo a materialidade que exprima um conjunto composto por determinado verbo, associado ao complemento “serviços”), a qualquer tempo, em qualquer lugar, na medida que lhes convier e contra quem lhes for mais interessante.

Além da nítida garantia aos contribuintes, essa limitação substancial também protege a União, os Estados e os *outros* Municípios, por impor ao Município competente que se *limite* a desempenhar sua atividade tributária

nos lindes estabelecidos. Não por outra razão, Rubens Gomes de Sousa afirmou que a discriminação de rendas pode ser posta sob o título de limitação constitucional, no que ainda foi seguido por Geraldo Ataliba, ao lembrar que toda outorga de competência é ao mesmo tempo uma limitação.⁶⁰¹

Mas a situação aqui é outra, totalmente diversa da existente na limitação formal. Observe-se que a competência atribuída aos Municípios carece de esclarecimentos em vários aspectos: a) é necessário explicitar *o que* é permitido tributar (evitando conflito com União e Estados), ou seja, o que deve ser considerado como serviço; b) há de se estipular *onde* deve ser reputado por ocorrido o fato jurídico tributário (o que tende a evitar que conflitos surjam entre os próprios Municípios); c) *contra quem e em que medida* é dado ao Município impor sua competência tributária. Essa necessidade se dá pela evidente incompletude do texto constitucional, que simplesmente designa essa competência aos Municípios, sem explicar quais os limites materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos da exação.

É aqui que entra o papel fundamental da lei complementar tributária que, comprovadamente, irá *regulamentar uma limitação constitucional ao poder de tributar*⁶⁰², evidentemente não apenas no caso do ISS, utilizado aqui apenas para fins ilustrativos.

⁶⁰¹ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral, cit., p. 13.

⁶⁰² Comentando a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/69, Pontes de Miranda conclui: “Mesmo quando o artigo 18, § 1º, diz que pode constar de lei complementar a ‘regulação das limitações do poder tributário’, com isso não abriu portas a limitações pela União no tocante à tributação: o que se permitiu foi *regularem-se* as ‘limitações constitucionais do poder de tributar’, isto é, limitações que constem da Constituição, e não *estabelecerem-se* limitações extraconstitucionais. Regular limitação constitucional não é criar limitações, porque, aí, seria o legislador, e não o Congresso Constituinte, que limitaria.” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda n. 1, de 1969, cit., v. 2, p. 384).

8.3 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar em sentido estrito

Diz o artigo 146, II da Constituição Federal é função da lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Já foi relatado anteriormente que esse é um dos pontos de discórdia entre as correntes “monotômica” e “tricotômica”. Para aquela, a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar seria um dos motivos da existência das normas gerais. Essa regulamentação só adviria no sistema via norma geral. Entretanto, para os tricotômicos, mencionada regulamentação seria feita simplesmente por lei complementar, que não estaria a veicular norma geral. A regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar seria, destarte, uma função da lei complementar, e não especificamente da norma geral.

A análise aqui desenvolvida apresenta leitura diversa, nesse particular. Propõe-se que a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar pode: a) advir como consequência do desempenho da função secundária da norma geral; e b) ser posta no ordenamento por lei complementar pura e simples, que não se caracterize como norma geral.

O certo é que sempre, de uma forma ou de outra, se terá como pano de fundo uma lei complementar, que pode ou não regular as limitações constitucionais ao poder de tributar através de normas gerais. Importante a observação do professor Roque Antonio Carrazza, para quem:

“(…) ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’ não é o mesmo que criar, ampliar, restringir ou anular essas limitações, que, sendo constitucionais, estão *sob reserva de emenda constitucional*. A lei complementar pode, apenas, *regulá-las*, isto é,

dar-lhes condições de plena eficácia, e, ainda assim, quando instada a fazê-lo, pela Constituição Federal (...). As *limitações ao poder de tributar* já existem na Constituição. A lei complementar em tela deve apenas dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução.”⁶⁰³

Procedem os comentários. Tais limitações já existem, e estão postas constitucionalmente⁶⁰⁴, conforme já se dissertou no início deste capítulo.

Porém, quando se fala em “regulação das limitações ao poder de tributar”, quer-se aludir especialmente⁶⁰⁵ à hipótese em que o texto constitucional remete à legislação complementar a regulação do gozo das imunidades⁶⁰⁶, as quais, segundo Ávila, são limitações negativas ao poder de tributar, e que:

“(...) possuem uma eficácia jurídica semelhante àquela dos princípios, na medida em que também limitam o poder de tributar. As imunidades não são, porém, princípios, mas regras, ou melhor, regras de exceção, no sentido de que somente adquirem significado quando postas em correlação com as normas que repartem a competência tributária (...). As regras de competência são, portanto, o resultado da relação lógica entre o poder de tributar e sua exclusão (interna ao próprio ordenamento jurídico) por meio das regras de imunidade.”⁶⁰⁷

⁶⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 831.

⁶⁰⁴ “A Lei Complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo limitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.” (BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 105).

⁶⁰⁵ Diz-se “especialmente” porque tais regulamentações não se dão somente no caso das imunidades, mas também, como já mencionado, em casos como o da estatuição das alíquotas máximas do ISS através da lei complementar que, verdadeiramente, regula limitação constitucional ao poder de tributar. Deve-se perceber ainda que não somente a lei complementar pode regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois as resoluções do Senado exercem função idêntica, no caso do ITCMD (art. 155, § 1º, IV da CF) e do ICMS, nas operações internas (art. 155, § 2º, V, “a”). De toda sorte, este capítulo é dedicado apenas à regulamentação, via lei complementar, das imunidades tributárias.

⁶⁰⁶ “(...) e já sabemos tratar-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras (...) *pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 195 – Grifos originais).

⁶⁰⁷ ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 80.

De se registrar a posição de Geraldo Ataliba, para quem dispositivos constitucionais que veiculassem proibições não necessitariam de quaisquer tipos de complementação, pelo que o artigo 146, II da Constituição Federal seria absolutamente imprestável e inútil⁶⁰⁸. Como dito, a perspectiva aqui apresentada ousa ser diversa desse magistério – em que pese a magnitude da obra do inesquecível tributarista – porque, caso realmente não houvesse necessidade de complementação, o constituinte não haveria outorgado à lei complementar essa tarefa.

8.3.1 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar através de norma geral: as imunidades condicionadas

Uma vez situados – por mais que rapidamente – no contexto doutrinário acerca do tema, cabe mencionar que a Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “c”, determina, *in verbis*:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir imposto sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”

Essa norma constitucional traz o que se convencionou denominar de imunidades condicionadas, pois só autoriza seu gozo ao preenchimento – pelo beneficiário – de alguns requisitos que serão trazidos pela lei (complementar).

⁶⁰⁸ “Onde a Constituição diz NÃO é NÃO. O legislador não pode aumentar o NÃO. Também não pode diminuir o NÃO; ele só pode repetir, reproduzir o NÃO, o que é ridículo.” (ATALIBA, Geraldo, Lei complementar em matéria tributária, cit., p. 90).

Aqui se encontra uma divergência doutrinária acerca do caráter da norma: seria ela ou não de “eficácia limitada”? Hamilton Dias de Souza⁶⁰⁹, por exemplo, entende que cuida-se de norma auto-aplicável, sendo a lei complementar desnecessária para o efetivo gozo da imunidade. Considera se tratar de caso de eficácia contida, aplicando-se a regra totalmente, até que aludida lei adviesse e regulasse o dispositivo, impondo as devidas condições para o usufruto da benesse constitucional.

Por outro lado, Sacha Calmon Navarro Coelho⁶¹⁰ entende em sentido oposto, argumentando que essa norma *depende* da regulamentação através da lei complementar para que possa irradiar seus efeitos, sendo, assim, de eficácia limitada.

Assumindo uma posição diversa das acima mencionadas, Clélio Chiesa aduz que as imunidades condicionadas não podem ser enquadradas perante a classificação adotada por José Afonso da Silva⁶¹¹ (normas de eficácia plena, contida e limitada). Inicialmente, diz que as imunidades (tanto as condicionadas como as incondicionadas) não podem ser tidas como normas de eficácia contida porque seu conteúdo e alcance não podem ser “redimensionados por meio de leis infraconstitucionais”⁶¹². Adiante, ao falar especificamente das imunidades condicionadas, assevera que elas “não se enquadram perfeitamente na categoria das normas constitucionais de eficácia limitada, pois apresentam peculiaridades não contempladas na elaboração da referida classificação”⁶¹³, a despeito de admitir que fica a cargo do legislador

⁶⁰⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1972. v. 2.

⁶¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit.

⁶¹¹ SILVA, José Afonso, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, cit., 1968.

⁶¹² CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 147.

⁶¹³ *Ibidem*, mesma página.

infraconstitucional a sua regulamentação. Assertiva que, para nós, já seria suficiente para configurar aquela norma como sendo de eficácia contida, pois tal não se configura como um redimensionamento da imunidade em si.

Assim, sustenta-se que a razão está com Hamilton Dias de Souza, para quem o dispositivo constitucional não é propriamente *condicionado* à veiculação de legislação infraconstitucional, não podendo sua aplicabilidade carecer de ulterior disposição da legislação complementar. Nem a própria literalidade do artigo mencionado deixa margem à interpretação de que sua aplicabilidade ficaria a depender da existência de lei complementar. Aliás, das ponderações de José Afonso da Silva, se pode extrair essa conclusão, quando se refere às normas de eficácia contida como “normas que incidem imediatamente, e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêem meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida a certos limites, dadas certas circunstâncias”.⁶¹⁴

Independentemente do tipo de eficácia encontrada na norma, o fato é que nosso direito positivo prevê que *apenas a lei complementar* irá regular as mencionadas limitações. Apesar de o artigo 150, VI, “c” mencionar apenas o vocábulo “lei”, uma interpretação sistemática nos remete ao artigo 146, II, onde se vê a exigência de que as regulamentações às limitações ao poder de tributar devem ser feitas através de lei complementar⁶¹⁵, apesar de esporádicas e respeitáveis opiniões em contrário.⁶¹⁶

⁶¹⁴ SILVA, José Afonso, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, cit., p. 76.

⁶¹⁵ “É, pois, descabido supor que limitações constitucionais possam ser reguladas por lei ordinária. Admiti-lo é desconsiderar o inciso III, do artigo 146 da Constituição; é tê-lo por inaplicável, vazio, despiendo”. (BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24).

⁶¹⁶ Ver: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Lei complementar e lei ordinária relacionadas com as imunidades tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 660 e ss.

E, apesar de o gozo da imunidade não poder depender da edição de lei complementar, não se pode sustentar que se trata de dispositivo imprestável. Pelo contrário, sua utilidade é visível⁶¹⁷, pelos motivos adiante arrolados.

Voltando ao cerne da discussão, encontra-se aí a figura da norma geral. A lei complementar em questão deverá enumerar uma série de requisitos indispensáveis para que se possa gozar a imunidade. É norma geral, pois que esses requisitos devem ser observados por todas as entidades tributantes, enquanto detentoras de competência para instituir impostos. Ou seja, essas pessoas políticas não podem nomear mais quaisquer outros requisitos para a fruição das imunidades, através de suas respectivas legislações ordinárias.

É imperioso que tais condições sejam disciplinadas por uma legislação nacional, pois se evita assim que cada pessoa política – União, Estados e Municípios – exija os requisitos que bem entender para que as imunidades de seus impostos sejam gozadas⁶¹⁸. E a coerência é requisito fundamental para a existência de um sistema: aí está mais uma questão que deve ser disciplinada pela União, via norma geral, a fim de que a integridade do ordenamento seja mantida.

⁶¹⁷ “Seja como for, certo é que, em matéria de regulamentação das hipóteses de imunidade condicionadas, a lei complementar tem uma função muito importante, consistente na de normatizar o modo e forma de gozo dos benefícios conferidos pelas imunidades. Dito em outras palavras, essa lei tem a função de disciplinar os aspectos formais, sem modificar a essência da regra imunizante” (CHIESA, Clélio, *Imunidades e normas gerais de direito tributário*, cit., p. 938).

⁶¹⁸ “Exatamente para impedir que as diversas entidades federativas pudessem produzir uma enormidade de leis ordinárias definidoras dos requisitos necessários para a concessão da imunidade foi que, sabiamente, o constituinte exigiu que lei complementar (art. 146, inc. II) regulasse as limitações constitucionais ao poder de tributar.” (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Lei complementar em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Coords.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 385-386).

Neste mesmo sentido, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

“Conhecedor da fúria fiscal que campeia todas as esferas de governo, a Constituição reservou essa relevante matéria à lei complementar, evitando tivéssemos, a respeito – a pretexto de regular limitações ao poder de tributar – uma lei federal, uma lei distrital, mas de duas dezenas de leis estaduais e mais de 5.000 leis municipais, todas a amesquinhar, a restringir a mutilar, a mais não poder, as imunidades, especialmente as da letra ‘c’ do inciso VI, do artigo 150 (...). O legislador constitucional, ao conferir à lei complementar a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, *buscou manter a coerência da ordem jurídica* e a eficácia de seu comando, evitando abusos que pudessem restringir o gozo da imunidade.”⁶¹⁹ (destacamos).

Não há como vislumbrar que a Constituição, no aludido artigo, ao mencionar os “requisitos da lei”⁶²⁰, estivesse falando em legislação emanada por uma das ordens parciais (União, Estados ou Municípios). Essa hipótese faria com que as pessoas políticas pudessem dispor sobre os requisitos livremente, deixando os destinatários daquela norma em total estado de insegurança e incerteza. Um partido político, por exemplo, poderia ser imune ao pagamento de IPTU em um determinado Município X, e não o ser em outro Município Y, dependendo do preenchimento ou não dos requisitos estipulados na legislação local. Eis uma situação totalmente descabida e, evidentemente, repelida pela Constituição Federal.

⁶¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres, *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 24-25.

⁶²⁰ A propósito, esses requisitos são os contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que prescreve: “Art. 14 - O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º - Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no parágrafo 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º - Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. Sobre o artigo 14 do Código Tributário Nacional, ver: CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 160 e ss.

Não é por outra razão que o Texto Magno, em seus artigos 150, VI, “c” e 146, II, exige que lei complementar positive no sistema os requisitos necessários para que as pessoas lá mencionadas gozem os benefícios da imunidade. E essa lei complementar, sem qualquer dúvida, é veiculadora de norma geral em matéria tributária, pois pretende padronizar os requisitos para gozo da imunidade em todas as esferas políticas, visando evitar situações como a exemplificada no parágrafo anterior.

Nesse caso, tem-se o exemplo de norma geral que terá como função secundária a regulamentação de uma limitação constitucional ao poder de tributar. Há, na hipótese, um verdadeiro objetivo da regra, *posto ao lado* do escopo precípua das normas gerais, que é o de padronizar a *aplicação* da matéria jurídica em nosso ordenamento. Assim, essa norma geral – além do inafastável objetivo de dar unicidade ao tratamento da matéria tributária em todas as esferas – vai além, por deter função secundária expressa: regular uma limitação ao poder de tributar.

8.3.2 Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar através de lei complementar não veiculadora de norma geral

De acordo com o que se anotou anteriormente, a regulamentação de uma limitação constitucional ao poder de tributar pode vir a não ser veiculada por norma geral, e sim por lei complementar que não porte esse tipo de norma.

8.3.2.1 O caso do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal

Por mais que se assemelhe ao exemplo dado sobre regulamentação das limitações advindas de norma geral, tem-se por certo que a “lei” mencionada no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal serve como prova de que a “simples” lei complementar pode realizar dita regulamentação. Diz o preceptivo, *ipsis litteris*:

“§ 7º - São isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Inicialmente, cumpre observar a atecnia cometida pelo legislador constituinte, ao usar a expressão “isentas”. Não há dúvidas que ali se deve ler “imunes”, pois a Constituição Federal não é veículo adequado para trazer isenções. Toda e qualquer forma de “não-oneração tributária” de caráter constitucional terá natureza de imunidade. Aliás, esse equívoco já foi denunciado por Paulo de Barros Carvalho.⁶²¹

Parece indubitado, conforme se adiantou acima, que a lei exigida pelo prefalado artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal é lei complementar⁶²², por exigência do próprio artigo 146, II do diploma

⁶²¹ “Conquanto o legislador constitucional mencione a palavra ‘isentas’, há imunidade à contribuição para a seguridade social por parte das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, consoante dispõe o artigo 195, III, § 7º.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 206). No mesmo sentido, Carraza: “Assim, onde o leigo lê ‘isentas’, deve o jurista interpretar ‘imunes’. Melhor explicitando, a Constituição, nesta passagem, usa a expressão ‘são isentas’, quando, em boa técnica, deveria usar a expressão ‘são imunes’.” (CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 735). Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu reiteradas vezes que é caso de imunidade: ADI n. 2036/DF e ADI n. 2028/DF, ambas publicadas em 16.06.2000, com relatoria do Min. Moreira Alves; e RMS n. 22192/DF, rel. Min. Celso de Mello, DJU 23.02.1996). Entretanto, em 31 de maio de 2005, o relator do RE-AGR n. 54168/DF, Ministro Eros Grau, tratou a prescrição constitucional como verdadeira isenção, o que se trata de decisão isolada.

⁶²² Contra: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, Lei complementar e lei ordinária relacionadas com as imunidades tributárias, cit. p. 660.

constitucional: limitação constitucional ao poder de tributar só pode ser regulamentada por lei complementar.⁶²³

A dúvida que resta é saber se essa específica lei complementar de que fala o artigo 195, parágrafo 7º da Constituição seria ou não veiculadora de norma geral, pois que irá regulamentar limitação ao poder de tributar já se sabe (afinal, exige requisitos para gozo da imunidade).

Defende-se a opinião de que aludida lei complementar não porta qualquer norma geral em matéria tributária. Mas qual o motivo gerador dessa conclusão, se o artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, da mesma forma, exige que lei complementar liste os requisitos necessários para que as entidades ali descritas possam gozar da imunidade – e lá se afirmou ser o caso de norma geral?

A resposta é simples. No exemplo do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, está clara a vontade do legislador constituinte de que a lei complementar enuncie requisitos, a fim de padronizar as formas através das quais devem ser gozadas as imunidade dos *diversos* impostos de competência das *diversas* pessoas políticas de direito constitucional interno.

No artigo 195, parágrafo 7º, a Constituição igualmente exige requisitos trazidos por lei complementar. Mas são requisitos que dizem respeito a um único tributo (e não vários) de uma única pessoa política (e não de várias). É, portanto, lei complementar *federal* e não nacional. Aliás, o é tanto imediata quanto mediatamente, afinal nem reflexamente refere-se a qualquer outra entidade tributante.

⁶²³ Ver: CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 243-244.

Portanto, é evidente que de norma geral não se trata, por ter um campo de atuação bastante específico: um tributo, cuja competência pertence a apenas uma pessoa política, não havendo possibilidade de conflito com Estados ou Municípios. Sendo assim, fica claro que essa lei complementar não carrega consigo o mais nítido traço característico das normas gerais, que é dar uniformidade de tratamento à matéria tributária, garantindo a padronização na produção legislativa.

Veja-se que essa lei complementar não harmoniza a atuação de nenhum ente político e nem sequer delimita o espaço de atuação tributária da União (no sentido de evitar a invasão em competência alheia), pois não cuida de nenhum critério de qualquer regra-matriz de incidência. Assim, não se constata a presença da função primária, necessária à configuração de toda norma geral.

Há simplesmente a regulamentação para o gozo da imunidade de *um* tributo de competência *exclusiva* da ordem parcial central. E isso difere totalmente da função primária da norma geral, que diz respeito à *delimitação* do espaço de atuação tributária da União, pois essa delimitação é no sentido dar balizas à produção legislativa de regras-matrizes em zonas de potenciais conflitos de competência.

Impõe-se o esclarecimento de que, apesar da correta exegese constitucional apontar para a necessidade de lei complementar vir a regulamentar essa imunidade⁶²⁴, não foi isso que se deu no plano dos fatos legislativos. A legislação que cuidou do assunto foi ordinária: Lei n. 8.212/96, em seu artigo 55, cuja redação foi posteriormente alterada com a Lei n.

⁶²⁴ Ver: CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 736.

9.732/98⁶²⁵. Precisa-se reconhecer, portanto, que ao menos nesse particular, as normas introduzidas pelas referidas leis seriam passíveis de declaração de inconstitucionalidade⁶²⁶, pois cuidaram de matéria cuja competência fora outorgada à legislação complementar.⁶²⁷

⁶²⁵ “Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. § 1º - Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. § 2º - A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. § 3º - Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. § 4º - O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. § 5º - Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. § 6 - A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no parágrafo 3º do artigo 195 da Constituição.”

⁶²⁶ A ADI n. 2028/DF tangenciou a questão. Somente a Lei ordinária n. 9.732/98 foi objeto dessa ação direta de inconstitucionalidade, que, em seu artigo 1º, alterou o artigo 55, III da Lei ordinária n. 8.212/91, além de ter-lhe acrescentado os parágrafos 3º, 4º e 5º. Aqui, foram reconhecidos somente vícios materiais, e não os formais. No voto, verifica-se que o Ministro Moreira Alves admite a relevância da argumentação no sentido de que a regulamentação da imunidade seria papel da lei complementar. Entretanto, caso o houvesse concessão da liminar para reconhecer o vício formal, a matéria voltaria a ser regulamentada pela igualmente ordinária Lei n. 8.212/91. E, como essa lei não foi atacada subsidiariamente, a liminar, no que tange à questão formal, não foi concedida. O foi, somente, no que pertine à inconstitucionalidade material: “É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados – o que não poderia ser feito sequer por lei complementar – estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade)”. Sobre as inconstitucionalidades materiais dessas leis, ver: CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 742 e ss.; CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 251 e ss.

⁶²⁷ Paulo de Barros Carvalho fala sobre o princípio da reserva legal, “considerado como aquele segundo o qual os conteúdos deônticos devem ser introduzidos no ordenamento jurídico mediante o veículo normativo eleito pela regra competencial. Sem observação de tais peculiaridades, o sistema se dissolve, transformando-se num amontoado de proposições prescritivas, sem organização sintática e sem critério que nos possa orientar para estabelecer a multiplicidade intensiva e extensiva das normas jurídicas, nos vários patamares do direito posto.” (CARVALHO, Paulo de Barros, “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 675).

Deve-se registrar, por oportuno, que a Lei Complementar n. 70/91 repetiu o disposto no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, em seu artigo 6º, III:

“Art. 6º - São isentas da contribuição:

(...)

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Essa, sim, é uma letra inútil no sistema do direito positivo brasileiro. A mesmíssima prescrição foi feita pelo legislador constituinte originário.

Acontece que, como visto, por mais que a Constituição de 1988 tenha se utilizado do vocábulo “isenção”, referia-se a imunidade, que somente via lei complementar pode ter seus requisitos estipulados. Entretanto, cerca de três anos depois, a legislação complementar (art. 6º, III da LC n. 70/91) veiculou uma “isenção” para as entidades beneficentes de assistência social. Trata-se de letra morta porque é juridicamente impossível se isentar algo que já é previamente imune. Não se pode estabelecer isenção acerca de realidades sobre as quais já existem preceitos imunizadores.

Assim, caso fosse realmente possível isentar as entidades beneficentes de assistência social através de lei complementar (ou seja, se não houvesse a previsão constitucional da aludida imunidade), a estipulação dos requisitos para seu gozo poderiam ser perfeitamente atribuída à legislação ordinária, o que legitimaria o veiculado pela Lei n. 8.212/96, em seu artigo 55. Todavia, pelos motivos expostos, esse raciocínio definitivamente não pode prosperar: trata-se de imunidade constitucionalmente prevista (a redundância aqui é válida) e cuja regulamentação só pode ser veiculada por legislação complementar.

8.3.2.2 Artigo 154, parágrafo 3º da Constituição Federal

Uma outra imunidade que exige regulamentação através de lei complementar é a do ITR, prevista no artigo 153, parágrafo 4º, que prescreve que esse imposto “não incidirá, sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outra imóvel”.

Já se disse que a norma geral voltada para os impostos da União não tem papel harmonizador, mas delimitador de sua atividade impositiva, delimitação essa que tem por escopo fazer com que a ordem parcial central não invada campos tributários reservados às outras pessoas políticas, evitando, pois, conflitos de competência.

A norma geral que delimita materialmente a atividade tributária da União, no tocante ao ITR, é o artigo 29 do Código Tributário Nacional:

“Art. 29 - O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”

Esse é o comando que impõe à União não ultrapassar seus limites, evitando que chegue a tributar realidades típicas do IPTU, de competência municipal.

A lei complementar que surgisse para regulamentar o artigo 153, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional estaria delimitando o campo impositivo da União, mas essa delimitação não seria no sentido empregado acima. Ou seja, não se trata de uma delimitação que a caracterize como norma geral, pois não evita qualquer conflito de competência.

Que as glebas rurais são tributáveis pelo ITR já se sabe, e se trata de conclusão alcançada pela conjunção das normas gerais previstas no Código Tributário Nacional, relativamente ao ITR e ao IPTU, além do veiculado na própria Constituição Federal.

Assim, a lei complementar que vier a regulamentar o prefalado dispositivo constitucional simplesmente determinará o que se deve entender por *pequenas* glebas rurais. Não irá definir propriamente o que é gleba rural, mas tão-somente até que medida ela deve ser considerada pequena. E isso, evidentemente, não fará com que qualquer conflito entre União e Município seja evitado. Não se trata, por isso, de norma geral de direito tributário.

A regulamentação do artigo 153, parágrafo 4º da Constituição Federal, então, deveria ter sido feita por lei complementar (não veiculadora de normas gerais). Entretanto, atropelando os requisitos formais de validade estipulados constitucionalmente, foi editada a Lei ordinária n. 9.393/96 que, em seu artigo 2º, fez as vezes da lei complementar citada, dispondo:

“Art. 2º - Nos termos do artigo 153, parágrafo 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único - Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.”

De fácil percepção é a impropriedade diante da qual se está presente. Não é dado a qualquer lei ordinária regulamentar as imunidades previstas constitucionalmente, em função do prescrito no artigo 146, II do Texto Magno, que prevê tal tarefa como sendo função exclusiva da lei

complementar. É, por isso, o artigo 2º da Lei n. 9.393/96 passível de declaração de inconstitucionalidade, por não respeitar a forma prevista pela Constituição Federal.

É esse o entendimento de Roque Antonio Carrazza. Entretanto, discorda-se da forma condicional como o autor enuncia a questão:

“Não fosse a lei formalmente inconstitucional (porque trata de matéria *sob reserva de lei complementar*), ela *teria* dado tratamento adequado ao assunto, conferindo plena eficácia ao artigo 153, § 4º da CF. Sendo, porém, a lei ordinária instrumento inidôneo para ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’ (art. 146, II, da CF), continua valendo a idéia acima desenvolvida, vale dizer, que pequena gleba rural, para os fins de que aqui se cogita, é aquela de tamanho não excedente a cinquenta hectares.”⁶²⁸ (grifamos).

A prefalada discordância reside no fato de que, como diz Kelsen⁶²⁹, a validade é um conceito relacional (relação elemento-conjunto), ou seja, trata-se de noção que reflete a pertinência⁶³⁰ de determinado enunciado prescritivo ao sistema do direito positivo. Assim, se a norma existe no sistema, ela é válida e irradia todos os efeitos de direito.

Dessa forma, não se pode aceitar a assertiva de que a “lei ordinária *teria* dado tratamento ao assunto”. De fato, houve impropriedade da via legislativa. Todavia, o tratamento *foi* dado por lei que *é* válida, mas que, por desobediência a requisito formal, pode ser declarada inconstitucional. A

⁶²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 716-717.

⁶²⁹ Ver: KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 5 e ss.

⁶³⁰ Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 81 e ss.

norma, assim, não é inconstitucional, mas *pode vir a ser* declarada inconstitucional.⁶³¹

Com efeito, a regulamentação feita pela Lei n. 9.393/96 é válida até que a autoridade competente para tanto decida que ela não o é. Assim, diante da perspectiva aqui adotada, não deve ser considerada como pequena gleba rural aquela que não exceda os cinquenta hectares, como afirma Roque Carrazza, sempre coerente com suas premissas.⁶³²

⁶³¹ Isso, aliás, já era sinalizado por Ruy Barbosa, ainda no século XIX: “Não seria, em verdade, estulto declarar theoreticamente a improcedencia das leis inconstitucionaes, si ellas, não obstante, houvessem de vigorar como válidas, por não se encerrar no organismo uma instituição política, destinada a reconhecer a inconstitucionalidade, pronuncial-a, e neutralizal-a?” (BARBOSA, Ruy. *Os actos inconstitucionaes do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Companhia Impressora, 1893. p. 49).

⁶³² “Chegamos a esta conclusão examinando o artigo 191 da CF, que, embora não trate especificamente deste tema, guarda uma certa semelhança com o supracitado dispositivo (...). Deveras, neste artigo 191, tanto quanto no artigo 153, § 4º, há alusão à pequena gleba rural e à exploração da terra por quem não possua outro imóvel. O artigo 191, no entanto, agrega mais um elemento: o tamanho da pequena gleba rural (não superior a cinquenta hectares).” (CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 715-716).

CAPÍTULO IX – NORMAS GERAIS, SEGURANÇA JURÍDICA E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

9.1 Segurança jurídica

Como já se disse, significativa parte dos valores do ordenamento jurídico brasileiro foi positivado de forma expressa, seja através de princípios (igualdade, dignidade humana), seja através de regras (legalidade, anterioridade).

Entretanto, um dos mais prestigiados princípios postos na Constituição é o da segurança jurídica⁶³³, cujo conteúdo nem sequer foi enunciado pelo constituinte. Não foi alvo de previsão expressa, sendo assim princípio implícito; implícito, mas não menos positivo que qualquer outra norma do sistema, como legalidade ou igualdade, por exemplo, conforme já explicaram Souto Maior Borges⁶³⁴ e José Artur Lima Gonçalves.⁶³⁵

⁶³³ Diz Leandro Paulsen: “O Direito, como instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a afirmação da segurança. A segurança constitui, assim, traço imanente do Direito, tanto nas relações entre os indivíduos como nas destes com o Estado. (...) Daí porque a expressão *segurança jurídica* é considerada quase que uma tautologia ou uma redundância, conforme afirma Carmen Lúcia Antunes Rocha: ‘Segurança jurídica poderia mesmo parecer tautologia. Direito e segurança andam juntos. Claro: o direito põe-se para dar segurança, pois, para se ter insegurança, o direito não é necessário.’” (*Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 22-23).

⁶³⁴ “O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade ‘forte’ (a expressa) e outra ‘fraca’ (a implícita).” (BORGES, José Souto Maior, *O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*, cit., p. 25).

⁶³⁵ “Os princípios podem ser explícitos ou implícitos, conforme estejam ou não, respectivamente, traduzidos em construções literais expressas do texto normativo. Advirta-se que esta distinção entre normas implícitas e explícitas é aqui adotada somente com o intuito didático de contornar a necessidade de esclarecimento de outra preliminar metodológica inafastável (e que demandaria novo desvio de nosso objetivo principal). É que, na verdade, toda norma jurídica encontra-se ‘implícita’ resultando de processo intelectual de apreensão (ou criação, como preferem alguns) do significado dos símbolos lingüísticos utilizados pelo veículo de comunicação normativa (...). Todavia, não há nenhuma hierarquia entre princípio explícito e princípio implícito; ambos têm a mesma relevância para o sistema; ambos têm eficácia equivalente.” (GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 50-51).

A segurança jurídica é inferência lógica de uma série de normas postas no ordenamento, o que, inclusive, já foi registrado por Paulo de Barros Carvalho, para quem esse princípio:

“(...) é uma decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro [o cânone da certeza do direito] de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da relação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”⁶³⁶ (esclarecemos entre colchetes)

Em última análise, é possível se afirmar que praticamente todas as normas existentes no corpo do artigo 5º – que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos – dizem respeito ao valor “segurança jurídica”⁶³⁷. E isso é apenas *um* exemplo, retirado de *uma* parte da Constituição Federal, para que se perceba a relevância do tema em análise. Vale dizer, se chega à conclusão de que o direito brasileiro consagrou a segurança jurídica a partir da positivação de outras normas. Justamente por isso que André Ramos Tavares já afirmou:

“Um direito à segurança jurídica, em sentido amplo, poderá abranger: i) a garantia do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; ii) a garantia contra restrições legislativas dos direitos fundamentais (proporcionalidade) e, em particular, contra a retroatividade de leis punitivas; iii) o devido processo legal e o juiz natural; iv) a garantia contra a incidência do poder reformador da Constituição em cláusulas essenciais; v) o direito contra a violação de direitos; vi) o direito à efetividade dos direitos previstos e declarados solenemente; vii) o direito contra medidas de cunho retrocessivo (redução ou supressão de posições jurídicas já implementadas); viii) a proibição de retrocesso em matéria de implementação de direitos fundamentais; ix) o direito à proteção da

⁶³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 158.

⁶³⁷ Ver: TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto da Costa (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 432.

segurança pessoal, social e coletiva; x) *o direito à estabilidade máxima da ordem jurídica e da ordem constitucional.*”⁶³⁸ (destacamos).

Ao discorrer acerca da necessidade da “certeza” dentro da noção de “segurança”, Tércio Sampaio Ferraz Júnior assevera ser a regulação das condutas através de “ações-tipo” absolutamente indispensável, concluindo que:

“A tipificação, nesse sentido, é garantia da certeza que é base da segurança. Mas a segurança só se obtém se, além da regulação de uma ação tipo, esta valer para todos igualmente. A igualdade é um atributo da segurança que diz respeito não ao conteúdo, mas ao *destinatário* das normas, garantindo segurança à norma que obedece o princípio da isonomia.”⁶³⁹

A lição do mestre paulista confirma o que se vinha dizendo, pois deixa clara a íntima relação entre segurança e outros valores consagrados pelo ordenamento, como tipicidade e igualdade⁶⁴⁰. Vê-se que a noção de segurança é essencial para que se cogite de um *ordenamento jurídico* em conformidade com o Estado Democrático e Direito. A segurança jurídica é, assim, objetivo nodular dos Estados de Direito⁶⁴¹. Não é por outra razão que Hector Villegas obtempera que a segurança jurídica se expressa com a previsibilidade da atuação estatal: “*La sorpresa repugna radicalmente al Estado de derecho. Si ésta es erradicada, se facilitará que cada uno sepa lo que puede exigir de los demás y lo que puede serle exigido.*”⁶⁴²

⁶³⁸ TAVARES, André Ramos, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 662.

⁶³⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*, cit., p. 51.

⁶⁴⁰ “A *segurança* é outro direito fundamental garantido pela igualdade e pela legalidade, e não apenas por esta, como apregoa certa doutrina. É que a lei injusta não resolve, mas fustiga os conflitos pessoais e institucionais; enquanto não revogada, gera revolta, instabilidade, incerteza e insegurança – no plano tributário, gera sonegação fiscal e com ela a incerteza da Receita e a necessidade de maior oneração do cidadão-contribuinte, e, conseqüentemente, imprevisibilidade, insegurança e queda nos investimentos produtivos.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias*, cit., p. 67).

⁶⁴¹ MARINS, James. *Direito processual tributário: administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 501.

⁶⁴² VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2005. p. 283.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior anota que ao se pressupor que uma Constituição “apresente no seu corpo normativo um sistema de valores, o modelo de Estado que ela institui se torna uma realização de valores e exige essa realização. Na verdade, ela não estabelece um Estado, mas propõe a realização de um Estado”.⁶⁴³

Assim, no contexto brasileiro, não há ordem jurídica – no sentido de realização de um *Estado de Direito* – sem segurança, da mesma forma como não o há sem legalidade ou igualdade. Até porque sem igualdade e sem legalidade, não se há que cogitar de segurança jurídica.

Convém registrar a perspicaz observação feita por Ricardo Guibourg e Daniel Mendonca, acerca da ambigüidade da expressão “segurança jurídica”, o que faria dela um verdadeiro *conceito jurídico inseguro*. Consideram que esse princípio pode consistir:

*“En la seguridad de los ciudadanos, otorgada por el derecho, en la garantía de exigibilidad del derecho mismo, en la función de legalidad presente en todo sistema jurídico, en cierto contenido ético que se atribuya a la ley o, para resumir, en una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico o bien en su faceta subjetiva: la certeza del derecho que depende del conocimiento de este por sus destinatarios.”*⁶⁴⁴

Fica nítido, com isso, que efetivamente a segurança jurídica tem várias facetas, como bem notaram os autores.

⁶⁴³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento*, cit., p. 449.

⁶⁴⁴ MENDONCA, Daniel; GUBOURG, Ricardo. *La odisea constitucional: Constitución, teoría y método*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 67

9.2 Segurança jurídica, sistema tributário, unidade e normas gerais

Não pode haver sistema tributário sem segurança⁶⁴⁵, sem padronização na atuação fiscal dos entes federados, sem previsibilidade na conduta do Fisco, sem balizas à atuação estatal. Aquilo que se pretender um conjunto de enunciados tendentes à regulação da vida social e não consagrar o valor da segurança jurídica não pode ser qualificado como um ordenamento, nos moldes de um Estado Democrático de Direito.

Aliás, a exigência da padronização é de suma importância para o desenvolvimento da idéia de sistema. O ordenamento precisa ser um sistema unitário, devendo haver um “princípio” que organize e mantenha o conjunto como um todo homogêneo, conforme já disse Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶⁴⁶. Claus-Wilhelm Canaris desenvolve a idéia, cuja alusão é pertinente. Traz à colação definições sobre “sistema” de vários autores de origem germânica (Savigny, Stammler, Binder, Hegler, Stoll e Coing) para, posteriormente, arrematar:

“Há duas características que emergiram em todas as definições: a de *ordenação* e a de *unidade*; elas estão, uma para com a outra, na mais estreita relação de intercâmbio, mas são, no fundo, de se separar. No que respeita, em primeiro lugar, à ordenação, pretende-se, com ela – quando se recorra a uma formulação muito geral, para

⁶⁴⁵ “A segurança jurídica apresenta um primeiro conteúdo relacionado com a certeza quanto ao direito vigente e aplicável aos casos. Isso porque, antes mesmo de se perquirir quanto à intangibilidade de direitos adquiridos ou mesmo quanto à proteção de direitos, impende que se tenha conhecimento de qual é o direito vigente, de quais são as normas que regem os casos, de modo a que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos para as mesmas, agindo no sentido de buscar determinado resultado jurídico ou mesmo de evitar uma consequência jurídica indesejada (...). Há também um campo de discussão sobre a necessidade de estabilidade da própria legislação, se pode ou não ser alterada a todo momento (...).” (PAULSEN, Leandro, *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*, cit., p. 53 e 55-56).

⁶⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão e dominação*, cit., p. 177.

evitar qualquer restrição precipitada – exprimir um estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível, isto é, fundado na realidade. *No que toca à unidade, verifica-se que este factor modifica o que resulta já da ordenação, por não permitir uma dispersão numa multitude de singularidades desconexas, antes devendo deixá-las reconduzir-se a uns quantos princípios fundamentais.*”⁶⁴⁷ (destacamos).

É importante uma observação adicional, feita por Canaris, ao registrar que a unidade – essencial à idéia de sistema –, é *de sentido*⁶⁴⁸. E aí, novamente, aparecem as normas gerais como instrumentos capazes de dar a necessária unidade ao sistema tributário nacional, uma vez que evitam a tal “dispersão numa multitude de singularidades desconexas”. Padronizam a matéria tributária, unificando o sistema sob seu império, em nome da segurança jurídica, cuja asseguuração, conforme Villegas, é a finalidade básica do direito tributário.⁶⁴⁹

9.3 Normas gerais como elementos de implementação de certeza e igualdade

Norberto Bobbio⁶⁵⁰, por outro lado, afirma que os sistemas jurídicos possuem duas exigências fundamentais: certeza e justiça, ou, em outras palavras, segurança e igualdade⁶⁵¹. As normas gerais, como é fácil perceber,

⁶⁴⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, cit., p. 12-13.

⁶⁴⁸ Ibidem, p. 14.

⁶⁴⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*, cit., p. 283.

⁶⁵⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora UnB, 1999. p. 113.

⁶⁵¹ “Longe de ser uma aberração, como pretendem os críticos do pensamento sistemático, a idéia do sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente, do princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização. Acontece que outro valor supremo, a segurança jurídica, aponta na mesma direcção. Também ela pressiona, em todas as suas manifestações seja como determinabilidade e previsibilidade do Direito, como estabilidade e continuidade da legislação e da jurisprudência ou simplesmente como praticabilidade da aplicação do Direito – para a formação de um sistema, pois

também se prestam a implementar tais valores no sistema tributário, pois estabelecem parâmetros mínimos no trato da matéria tributária por parte dos legisladores das ordens parciais – oferecendo certeza. E isso faz com que os entes federados atuem de forma isônoma, garantindo a igualdade no tratamento de todos os destinatários das diversas legislações tributárias, independentemente da unidade de Federação de que sejam residentes.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior esclarece, ao explicar que a segurança é função das variáveis “certeza” e “igualdade”:

“Para a primeira, se o Estado não estabelece, de modo uniforme, os conteúdos, o cidadão não terá certeza e, pois, estará inseguro. Para a segunda, se o cidadão não for tratado com isonomia pela autoridade competente, cujo limite de ação esteja claramente discriminado, estar-se-á gerando insegurança social.”⁶⁵²

No que toca especificamente às normas gerais em matéria tributária, há o desempenho dessas duas funções.

Por um lado, a função-certeza é considerada como exigência de qualquer sistema racional, a fim de que o “caos tributário” seja evitado: “Este ‘caos tributário’, significando insegurança, exige o reforço da tipificação genérica de alguns conteúdos e, em consequência, uma subordinação do sistema racional à função-certeza.”⁶⁵³

Da mesma forma, as normas gerais também podem ser vistas como portadoras da função-igualdade, eis que se pode admitir que “a igualdade

todos esses postulados podem ser muito melhor prosseguidos através de um Direito adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios, portanto um Direito ordenado em sistema, do que por uma multiplicidade inabarcável de normas singulares e desconexas e em demasiado fácil contradição uma com as outras.” (CANARIS, Claus-Wilhelm, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, cit., p. 22.)

⁶⁵² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*, cit., p. 52.

⁶⁵³ *Ibidem*, p. 54.

repousa na presença de normas gerais, que então se definem pela pluralidade dos endereçados”⁶⁵⁴: a segurança estaria sendo observada pelo fato de se garantir um tratamento isonômico entre as ordens parciais, no que concerne ao conteúdo das normas gerais, que devem ser observadas igualmente nas três esferas de governo.

Aliás, Frederick Schauer⁶⁵⁵ explica que alguns dos fundamentos de determinado sistema que se pretenda ver guiado por normas é aquilo que denomina de argumento da *aversão ao risco*, da *confiança* e da *necessidade de estabilidade*. Quando se estabelecem regras, isso se faz para que as condutas nelas enquadradas – e os conflitos delas advindos – sejam disciplinadas através de *standards*, de padrões legais. Um sistema cujas decisões vão se basear em normas pré-estabelecidas tem, portanto, a aptidão de fornecer confiança, certeza e um certo “caráter predizível aos resultados”. Diz o autor que as vantagens obtidas da confiança e da aversão ao risco se voltam à “estabilidade pela estabilidade mesma”, pois a busca pela redução das disparidades é um valor a ser perseguido continuamente.

Resta claro que não estava o autor americano se reportando especificamente às ditas normas gerais, mas às *normas em geral*. Seu argumento é válido tanto para as regras específicas de direito tributário, como para as próprias normas gerais.

A partir do momento em que as normas gerais de direito tributário se voltam à padronização e racionalização do sistema, resta claro que isso se dá em função daquilo que Schauer chamou de aversão ao risco e pela necessidade de estabilidade do ordenamento. As normas gerais, portanto,

⁶⁵⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*, cit., p. 55.

⁶⁵⁵ SCHAUER, Frederick, *Las reglas en juego: un examen filosofico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*, cit., p. 200 e ss.

servem para a consecução daquele importante valor apontado pelo autor, que é o da redução das disparidades, o que, em última análise, nada mais é que o anseio por segurança jurídica, por estabilidade na produção legislativa.

O mesmo raciocínio foi elaborado por Ives Gandra da Silva Martins, ao falar daquilo que considera o mais relevante instrumento do sistema tributário (a lei complementar), e que entende ser simultaneamente uma garantia do contribuinte e uma segurança de estabilidade do sistema. Caso entre nós não houvesse a figura da lei complementar, “os aproximadamente 5.500 Municípios brasileiros, os 26 Estados e a União criariam o seu próprio sistema tributário, gerando o caos impositivo numa economia hoje extremamente complexa”.⁶⁵⁶

Por essa mesma razão Hector Villegas percebeu o seguinte:

*“La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones ‘que vayan para atrás’, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes.”*⁶⁵⁷

Facilmente perceptível é a correlação daquilo que foi dito por Frederick Schauer, Ives Gandra da Silva Martins e Hector Villegas, uma vez que as normas gerais de direito tributário são instrumento de obtenção de estabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, que é uma das formas de exteriorização da segurança jurídica.

⁶⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Uma teoria do tributo*, cit., p. 342.

⁶⁵⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 283-284.

Observe-se que o autor argentino destaca o fato de a segurança jurídica implicar certeza sobre a quantia tributária devida. Por exemplo, a norma geral que estipule alíquotas máximas para determinado imposto contribui para que esse desiderato seja alcançado, o que só vai ocorrer efetivamente em razão da garantia da legalidade. Nesse sentido, a norma geral pauta a atividade da legalidade, impondo-lhe limites; e ambas são regras concretizadoras da segurança jurídica.

Ademais, quando Villegas menciona que a segurança jurídica garante que não haja mudanças inopinadas que impeçam o cálculo antecipado do tributo, acredita-se que essa função é em parte assegurada pelas normas gerais. Em um primeiro momento, evidentemente, essa garantia é efetivada através das regras da anterioridade e da legalidade. Todavia, em termos mediatos, as normas gerais têm sua importância, pois a partir do momento em que as legislações das ordens parciais precisem observar quais foram os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes e as alíquotas definidas em lei complementar, resta óbvio que uma mudança brusca em tais matérias demandaria muito mais que a simples vontade da política local: um alargamento de base de cálculo, por exemplo, não poderia extrapolar as balizas impostas na legislação nacional. Novamente, a legalidade é pautada com as normas gerais. E isso garante certeza e previsibilidade para os contribuintes, em suas relações jurídicas diante do Estado.

9.4 Normas gerais e coerência

Em outros termos, é o que se vê quando se especula acerca da necessidade de coerência dentro do sistema, o que, segundo Bobbio⁶⁵⁸, é condição para a justiça (igualdade) do ordenamento. As normas gerais se prestam a isso, pois sem elas não haveria como falar em coerência no subsistema tributário. Muitas matérias ficariam sem um balizamento mínimo, o que levaria ao “caos impositivo”, uma vez que seria possível faticamente a existência de determinações totalmente diversas, em temas importantes como lançamento, prescrição e decadência. Particulares que desenvolvessem atividades em diferentes unidades da Federação ou diferentes Municípios ficariam sem ter como planejar adequadamente seu labor, em função da insegurança que reinaria em virtude da inexistência de normas gerais. Assim, a lei complementar instituidora de normas gerais vem para dar coerência mínima ao sistema tributário. Aliás, como dizem Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci, “um sistema incoerente é um sistema rompido, no qual já não mais é possível encontrar a aplicação da igualdade”⁶⁵⁹. Por isso, sistema tributário sem normas gerais é sistema tributário rompido.

A propósito da noção de coerência, cabem as anotações de Robert Alexy, para quem:

“O conceito de coerência deve ser distinguido daquele da consistência. Uma teoria é consistente se ela não mostra nenhuma contradição lógica. O conceito de coerência pode ser formulado de maneira que ele inclua o da consistência como lado negativo da coerência. Aqui, ele deve ser relacionado somente a conexões positivas. A questão é de que tipo são as relações que criam tais conexões positivas. Minha resposta diz: *são relações de*

⁶⁵⁸ BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, cit., p. 113.

⁶⁵⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo; CONTRUCCI, Gustavo Emílio. Verdade material no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3, p. 157.

fundamentação. Com isso, o conceito de fundamentação é a *chave* para a análise do *conceito de coerência*. Isso ele pode ser, porque entre os conceitos da fundamentação e da coerência existe uma relação conceitualmente necessária.”⁶⁶⁰ (destacamos).

Percebe-se que o autor alemão dá à questão uma explicação dentro de um contexto *discursivo*, como o próprio título da obra sugere. É por isso que faz referência à conexão da “fundamentação” com a coerência, o que, de fato, tem todo sentido. Nesse passo, norteia que “quanto melhor é a estrutura da fundamentação de uma classe de declarações, tanto mais coerente é essa classe de declarações”⁶⁶¹. E, adiante, explicita que a expressão “declarações” deve ser entendida de forma ampla, *abarcando a noção de declarações normativas* (e valorativas), motivo pelo qual a *coerência pode ser relacionada a um sistema de normas* (e ordenamento de valores).⁶⁶²

Assim, sob a ótica desse pensamento, perante o sistema do direito positivo, a coerência se mede em razão da fundamentação que é empregada no discurso normativo. E Robert Alexy aponta alguns critérios para se aferir o quão coerente é um sistema, dentre os quais se destacam dois.

Inicialmente, enuncia a importância do número das relações de fundamentação: “Quanto mais declarações de um sistema são fundamentadas por uma outra declaração desse sistema, tanto mais coerente é o sistema.”⁶⁶³

⁶⁶⁰ ALEXY, Robert. Fundamentação jurídica, sistema e coerência. In: *Constitucionalismo discursivo*. Tradução de Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 118-119.

⁶⁶¹ Ibidem, p. 119.

⁶⁶² Ibidem, p. 122.

⁶⁶³ Ibidem, p. 121.

Com isso, pode-se dizer que quanto mais normas que se encontrem na extremidade posterior do processo de positivação do direito se fundamentarem em normas mais genéricas (e, portanto, situadas na extremidade anterior daquele processo), mais coerente é o sistema. Ou seja, a existência das normas gerais em matéria tributária realmente serve para dar coerência ao sistema, uma vez que se prestam como fundamento para a edição de normas mais específicas, veiculadas pelas ordens parciais. As normas gerais se situam mais próximas da extremidade anterior do processo de positivação do direito (imediatamente após as normas que prevêm as competências tributárias), enquanto as legislações específicas se localizam na extremidade posterior (imediatamente antes das normas individuais e concretas).

Em seguida, Alexy ainda enuncia outro critério: “Quanto mais extensas são as correntes de fundamentação que pertencem a um sistema, tanto mais coerente é o sistema”. Pode-se transportar essa idéia para o presente objeto de análise, dizendo que quanto mais matérias forem reguladas por normas gerais, e o quão mais abarcantes elas forem, mais coerente será o sistema. Isso, obviamente, desde que seja cabível a edição de normas gerais, de acordo com os critérios estabelecidos pelo sistema do direito posto.

Fácil se perceber, portanto, a importância do papel das normas gerais para que o subsistema constitucional tributário se mantenha coerente e, assim, se veja garantida a segurança jurídica. Continuemos a refletir sobre essa problemática.

9.5 Novamente sobre a segurança jurídica e as normas gerais em matéria tributária

Sendo a segurança jurídica um valor de capital importância para a adequada manutenção do sistema tributário, verifica-se que a lei complementar é elemento essencial nesse cenário. Na maioria das vezes, desempenha o papel de lei nacional, e não de simples lei federal. As leis complementares são veículos introdutórios de normas jurídicas que devem atuar em todo o território brasileiro, fazendo com que a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios atuem de maneira harmônica, padronizada, de acordo com os desígnios das leis nacionais. A lei complementar funciona, no direito tributário brasileiro, como um agente ordenador do sistema, conforme pontua Sacha Calmon Navarro Coêlho.⁶⁶⁴

Portanto, se a lei complementar padroniza e ordena o sistema, também serve de implemento ao valor da segurança jurídica, uma vez que faz com que o trato da matéria tributária se desenvolva de maneira a evitar surpresas para os contribuintes e a multiplicidade de condutas fiscais. Um Estado federativo como o brasileiro pressupõe que se utilize de tal expediente legislativo, a fim de que haja *certeza do direito*, através da globalização das matérias naturalmente destinadas à regulação via lei complementar.

Se as normas gerais foram previstas pelo legislador constituinte como meio adequado à consecução de fins padronizadores da legislação tributária em todo o território nacional, fica evidente que se está diante de previsão normativa concretizadora da segurança jurídica.

⁶⁶⁴ COELHO, Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 73 e ss.

Alguns exemplos facilitarão a compreensão.

A partir do momento em que uma legislação nacional, como a do ISS, por exemplo, vem à tona e uniformiza as materialidades do imposto, fazendo com que apenas os itens veiculados pela lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 possam ser tributados pelos Municípios, está garantindo estabilidade no desenrolar da atividade de instituição do ISS. Por um lado, faz com que não haja disparidades, pois os Municípios só poderão tributar os serviços previstos na lista. Isso por si só já é suficiente para se perceber que se trata de uma valorização da segurança jurídica, uma vez que não deixa os possíveis contribuintes do imposto sem saber se sua atividade pode ou não ser tributada em determinado Município. No caso da não existência da lista ou de sua compreensão como sendo exemplificativa, por mais que não houvesse uma legislação municipal instituindo o tributo sobre determinada atividade, a qualquer momento essa instituição poderia se dar, o que romperia os anseios de uniformidade e previsibilidade no trato do ISS. Em suma, o que se pretende assentar é que, diante da extensão territorial do Estado brasileiro e da quantidade de Municípios participantes da Federação, é imperioso que haja uma legislação (advinda do próprio Estado federal) fazendo com que essa matéria seja tratada de uma só maneira, o que se dá através da imposição de balizas e limites à atuação daqueles entes.

Por outro lado, a existência da lista de serviços tem o condão de evitar que surjam conflitos de competência entre os Municípios e os Estados, entre os Municípios e a União, conforme já amplamente discutido. Isso se dá por um reflexo da função secundária da norma geral. E não há necessidade de um raciocínio mais apurado para se perceber que essa aptidão para evitar os conflitos de competência existe a fim de que a segurança jurídica seja preservada, uma vez que dissipa qualquer incerteza por parte dos

contribuintes, no que tange ao conhecimento de qual ente político irá tributar sua atividade, além de evitar o constrangimento de uma dupla tributação. Além do mais, acarreta segurança para os próprios entes competentes.

No que respeita aos conflitos entre os próprios Municípios, o artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003 inibe disputa entre esses entes, no que toca à competência para cobrar o imposto, pois padroniza a forma como seu aspecto espacial deve ser elaborado na regra-matriz de incidência tributária: é o valor da segurança jurídica influenciando o ordenamento positivo, através da veiculação da norma geral em análise, que tem a clara consequência de evitar que o mesmo serviço seja tributado por Municípios diversos.

Os exemplos podem ser muitos, mas um outro é simbólico. É o artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, que determina caber a lei complementar emitir normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O fato de o constituinte haver determinado que essas matérias devem ter sua disciplina geral traçada por legislação nacional deixa claro sua preocupação em não gerar descompasso na atuação da atividade impositiva das três esferas. É importantíssimo que assuntos tais tenham suas margens traçadas de forma unívoca para União, Estados e Municípios. São prescrições que não podem ficar ao talante das ordens parciais, pois geraria alta instabilidade no ordenamento jurídico, em razão do inevitável surgimento de múltiplas legislações tratando dessas matérias, das maneiras mais variadas.

Assim, tais matérias devem ser objeto de normas gerais em razão de reclames de segurança jurídica, a fim de que não haja a proliferação de prazos prescricionais e decadenciais diversos, formas de constituição do crédito

tributário distintas ou diretrizes antagônicas acerca da obrigação tributária. É inadmissível se cogitar dessas possibilidades, pois, consoante já se mencionou, estar-se-ia diante da institucionalização do caos tributário. Que segurança haveria em um ordenamento no qual o mesmo imposto – o ISS, por exemplo – pudesse contar com milhares de prazos prescricionais diversos? Ou ainda, como conceber a possibilidade da existência de mais de duas dezenas de disposições distintas acerca de crédito tributário relativo ao ICMS, que é um imposto sabidamente de caráter nacional e cujas diretrizes básicas nessas matérias devem ser trazidas de forma harmônica? Impossível.⁶⁶⁵

Sendo assim, conclui-se que o labor do legislador constituinte originário não foi em vão. Além de todas as funções específicas e da importância que as normas gerais desempenham no ordenamento jurídico brasileiro, fica claro que são regras voltadas à concretização daquele que talvez seja um dos mais caros valores dentro do direito brasileiro: a segurança jurídica.

⁶⁶⁵ Semelhante é o argumento utilizado por Daniel Monteiro Peixoto, quando aborda a questão da responsabilidade como matéria a ser veiculada por normas gerais: “Imagine-se, por exemplo, determinada pessoa, sócia de empresas localizadas em pontos diferentes do território nacional. Levando a sério o argumento da plena autonomia para a criação de novas hipóteses por lei ordinária, esta mesma pessoa poderia ser, com relação a um mesmo tributo (ISS, por exemplo): responsável solidário e ilimitadamente, com relação aos débitos no município X; responsável pelo mero não pagamento do tributo pela empresa no município Y, porém de modo limitado à participação societária, etc., retirando qualquer segurança jurídica das empresas e das pessoas quando forem definir o espaço para alocar seus investimentos, ferindo, por via transversa, a própria livre iniciativa. Poderia acontecer também o fenômeno inverso, qual seja, a ocorrência, por mecanismos variados, de um movimento de irresponsabilização (ou responsabilização parcial) pelos entes federativos como técnica de burla aos preceitos constitucionais que visam impedir fenômenos como a Guerra Fiscal.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro, Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, cit., p. 121).

9.6 Normas gerais e garantias fundamentais

Durante toda esta dissertação pretendeu-se deixar claro que as normas gerais têm íntima ligação com o princípio da segurança jurídica, sendo a sua previsão uma faceta dessa norma. Ou, dito de outra forma, é um dos elementos que ajudam a constituir o princípio da segurança jurídica que, como visto, é implícito e decorre da conjugação de uma série de enunciados postos na Constituição.

Viram-se também os importantíssimos papéis que a lei complementar (seja veiculando ou não normas gerais) desempenha no sistema, garantido a harmonia entre os entes federados, e, conseqüentemente, estabilizando a própria Federação brasileira.

Com isso, há de se afirmar que a lei complementar, além de proteger interesses dos próprios entes políticos, também serve como relevante salvaguarda na esfera dos contribuintes, de acordo com o que já se observou.

O artigo 5º da Constituição Federal, como é sabido, arrola em seus incisos os “direitos e deveres individuais e coletivos”, que são espécies dos “direitos e garantias fundamentais”. Em seu parágrafo 2º, prescreve: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Ingo Wolfgang Sarlet anota que essa proposição prescritiva traduz o entendimento de que, além do conceito formal de Constituição e de direitos fundamentais, “há um conceito material, no sentido de existirem direitos que,

por seu conteúdo, por sua substância, pertencem ao corpo fundamental da Constituição de um Estado, mesmo não constando no catálogo”.⁶⁶⁶

Ou seja, os direitos fundamentais⁶⁶⁷ ali expostos não são taxativos, como a própria Constituição reconhece. E, em matéria tributária, esse cenário é reforçado, pois o artigo 150, que inicia a seção das limitações ao poder de tributar, traz uma série de garantias ao contribuinte, que, segundo seu *caput*, não prejudicam a existência de outras. Apesar de esse artigo falar em garantias, está ele se referindo efetivamente a direitos fundamentais, *que devem ser garantidos*. Assim, se os direitos não são somente aqueles que se encontram expressamente previsto, as respectivas garantias também não podem ser. E aqui vale citar a observação de Paulo Bonavides:

“A garantia – meio de defesa – se coloca então diante do direito, mas com este não deve se confundir. Ora, esse erro de confundir direitos e garantias, de fazer um sinônimo da outra, tem sido reprovado pela boa doutrina, que separa com nitidez os dois institutos, não incidindo em lapsos dessa ordem, tão freqüentes entre alguns dicionaristas célebres.”⁶⁶⁸

Quer-se afirmar que a existência das normas gerais em matéria tributária pode ser qualificada como garantia fundamental, afinal, como já dito no item 6.4, a lei complementar que as veicula é um verdadeiro “escudo” do contribuinte dentro da relação jurídica tributária, pois *garante* que os contribuintes não sofram abusos dos entes tributantes. Se há um direito individual do contribuinte de só ser tributado através de lei, as normas gerais

⁶⁶⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 91.

⁶⁶⁷ “Direitos fundamentais são direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual.” (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 54).

⁶⁶⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 482.

garantem que o exercício dessa faculdade não transborde certos limites, que são postos como forma de proteção individual. E, como se percebe do dito acima, as garantias fundamentais são aquelas – além das expressamente previstas – que se alcançam através de uma análise sistemática da Constituição Federal.

Não é hora de retomar todos os argumentos acerca da importância da lei complementar de normas gerais no ordenamento jurídico brasileiro, que foi o grande objetivo de todo este trabalho. Já está mais do que claro que esse instrumento normativo tem objetivo protetivo triplo: dos contribuintes, das pessoas políticas de direito público interno e da Federação brasileira.

Sob a perspectiva do contribuinte, a lei complementar funciona como proteção contra abusos dos entes tributantes, pois lhe garante o direito fundamental de só ser tributado na medida correta, além de tender a evitar mais de uma tributação sobre o mesmo fato. E, como observam Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, “a principal finalidade dos direitos fundamentais é conferir aos indivíduos uma posição jurídica de direito subjetivo, em sua maioria de natureza material (...) e, consequentemente *limitar a liberdade de atuação dos órgãos do Estado*”⁶⁶⁹. E é precisamente esse papel que cumprem as normas gerais tributárias: garantir que os direitos subjetivos dos contribuintes não sejam vilipendiados. Veja-se adiante, em mais um excerto retirado da obra de Dimoulis e Martins, como efetivamente o papel desempenhado pelas normas gerais se compagina com as garantias fundamentais: “As garantias preventivas dos direitos fundamentais se relacionam diretamente com as formas de organização do Estado. Consistem em competências de autoridades estatais que objetivam impedir abusos de

⁶⁶⁹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, *Teoria geral dos direitos fundamentais*, cit., p. 63.

poder”⁶⁷⁰. Fácil perceber, mais uma vez, como a norma geral se encaixa nesse contexto, pois se trata precisamente de uma competência da União que, ao centralizar determinados aspectos da produção normativa tributária, objetiva evitar abusos por partes de todos os entes tributantes.

E mais: se é certo que algumas regras e princípios constitucionais são tidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade arbitrária do Poder Público⁶⁷¹, dentre eles a legalidade, e se as norma gerais se prestam a controlar a legalidade – como se disse no item 5.3 –, mais razão há para encará-las como garantia individual do contribuinte.

Por outro lado, olhando para a esfera das pessoas políticas, também há uma garantia: a de que suas competências não serão invadidas. Isso tem reflexo na Federação, pois garante a boa convivência entre os entes, ao evitar rachaduras na estrutura do pacto federativo. Vê-se aqui que, por via oblíqua, a lei complementar serve de garantia à subsistência da própria Federação brasileira.

José Marcos Domingues de Oliveira entende que “por emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado devem-se considerar também aquelas que constriam ou inviabilizem materialmente o exercício das tarefas dos entes federados, desde a União até o Município”⁶⁷². Eventual abolição da figura das normas gerais tributárias acarretaria justamente o apontado pelo autor, pois não haveria mais no sistema um mecanismo de “calibração” do desempenho das competências tributárias, o que, para utilizar

⁶⁷⁰ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, *Teoria geral dos direitos fundamentais*, cit., p. 96.

⁶⁷¹ Ver: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 13.

⁶⁷² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias*, cit., p. 68.

sua terminologia, inevitavelmente geraria “constrangimentos” na esfera dos entes tributantes. O que comprometeria o pacto federativo, repita-se.

Conclusão inafastável: *a figura das normas gerais não pode ser removida do ordenamento jurídico brasileiro, nem mesmo por emenda constitucional*, pois sua ausência, além de “tender a abolir a forma federativa de Estado” (art. 60, § 4º, I da CF), geraria seqüela similar nos direitos individuais dos contribuintes, que perderiam parcela de suas garantias (art. 60, § 4º, IV da CF).

As normas gerais em matéria tributária são, assim, *cláusulas pétreas do direito constitucional brasileiro*.

A preservação aqui, registre-se, não é do próprio instrumento “lei complementar”, mas do conteúdo que atualmente veiculam. Assim, se o constituinte derivado quiser retirar do sistema a figura da lei complementar, até o poderá fazer, mas deverá assegurar uma forma adequada para que os enunciados de caráter nacional, que são as normas gerais, continuem existindo, pois eles sim, não podem ser removidos do direito positivo brasileiro.

10 CONCLUSÕES

Diante de tudo o que até agora expusemos, algumas conclusões podem ser sacadas:

1. A lei complementar é um instrumento legislativo diferenciado dos demais previstos pela Constituição Federal de 1988, tanto formal quanto em termos de conteúdo: a) formalmente, é distinto em razão do *quorum* qualificado (“maioria absoluta”) exigido para sua aprovação; b) materialmente, se aparta das demais pelo fato de dever regular matérias especificadas constitucionalmente. Trata-se de espécie legislativa de uso extraordinário, invulgar.

2. Esse tipo legislativo, a princípio, não tem superioridade hierárquica com relação aos outros instrumentos, como por exemplo a lei ordinária. Quando a lei ordinária não se relacionar com a lei complementar, não há que se falar em hierarquia. Lei ordinária que cuidar de matéria referente à lei complementar é inconstitucional. Já lei complementar que veicule matéria de lei ordinária não reuniu os requisitos para sua caracterização, motivo pelo qual deve ser considerada materialmente ordinária.

3. Todavia, no caso da Lei Complementar n. 95/98, existe superioridade formal. A superioridade material se verifica, por exemplo, no caso das normas gerais em matéria tributária, uma vez que elas podem dispor sobre o conteúdo das legislações ordinárias, que devem obedecê-la. A lei complementar de normas gerais, de competência da União, é legislação de cunho nacional, ao passo que a lei ordinária da União tem caráter meramente federal. Isso não implica a conclusão de que todas as leis complementares são leis nacionais.

4. A lei complementar desempenha relevante papel no cenário juspositivo brasileiro, uma vez que é o instrumento por excelência para veiculação de normas gerais em matéria tributária. Trata-se, por isso, de peça-chave no panorama das chamadas competências legislativas concorrentes previstas no artigo 24 da Constituição Federal, o que, de resto, demonstra a maneira pela qual a Federação brasileira foi constituída: com a previsão expressa de aptidão da União para cuidar de matérias também destinadas a Estados e Municípios.

5. As normas gerais em matéria tributária podem ser dotadas de duas funções: *primária* e *secundária*.

6. Toda e qualquer norma, para ser qualificada como “geral”, precisa desempenhar uma função primária que, por sua vez, pode se apresentar de duas formas: a) normas *harmonizadoras* da produção ou aplicação legislativa (as que versam sobre a parte geral do direito tributário ou que são destinadas a um imposto específico, de competência dos Estados ou Municípios; ou ainda as que tratam de taxas e contribuições de melhoria); e, b) normas simplesmente *delimitadoras* da atividade legislativa, o que se dá quando se tem normas gerais dirigidas especificamente aos tributos (impostos e contribuições) da União.

7. Veja-se assim que, em regra, a função primária da norma geral visa fazer do ordenamento um todo coeso, harmônico e equilibrado, onde determinados temas devem ser cuidados uniformemente por todas as ordens parciais. A exceção diz respeito às normas gerais voltadas para a União, que não detêm função harmonizadora, mas puramente “delimitadora”.

8. De outro lado, observa-se função secundária da norma geral quando ela, além da função primária, vier a dispor sobre conflito de competência, regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar, dispensar tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte e evitar desequilíbrios concorrenciais. Ressalte-se: as normas gerais *podem ou não* desempenhar algumas dessas funções. Trata-se de uma possibilidade, não de uma necessidade ontológica de toda e qualquer norma geral. Ou seja, a norma geral pode simplesmente ser editada para uniformizar o sistema, ou ainda, além de realizar essa padronização, gerar alguns efeitos, como os apontados.

9. No âmbito dos Estados e Municípios, a norma geral pode ter tanto: a) função meramente harmonizadora (quando disser respeito à parte geral do direito tributário ou quando estiver cuidando das taxas ou contribuições de melhoria); como b) função harmonizadora *e* delimitadora do espaço de atuação impositiva desses entes, na hipótese de padronização de critérios da regra-matriz de um determinado imposto. Nesse último caso, há desempenho de função secundária: evitar conflitos de competência.

10. Quanto às normas gerais que atuem em tributos específicos da União, inexistente atividade harmonizadora, mas simplesmente delimitadora. A União só será destinatária de normas gerais harmonizadoras no caso daquelas dirigidas a todos os entes políticos simultaneamente (art. 146, III, “b” da CF).

11. Reconhecer que a possibilidade de instituição das normas gerais é produto da vontade do legislador constituinte originário é dado importante e que possibilita a perspectiva que aqui se adota, qual seja, a da inexistência de agressão aos princípios da Federação e da autonomia das pessoas políticas. Até porque o “desenho” do pacto federativo e da autonomia dos entes é feito

pela própria Constituição Federal. Assim, tais afrontas só se darão quando o legislador nacional descer a assuntos de interesse exclusivo das ordens parciais, motivo pelo qual deve cingir-se apenas a enunciados globais, de interesse geral e de obrigatória observação por todos os entes políticos.

12. O rol do artigo 146, III da Constituição Federal é exemplificativo, como se observa pela própria forma como o dispositivo foi enunciado, além de exemplos que ali caberiam perfeitamente, apesar da não previsão do constituinte (responsabilidade tributária e alíquotas, por exemplo).

13. O artigo 146, III, “a” da Constituição Federal desempenha um papel importantíssimo dentro do direito tributário brasileiro, pois permite que as normas gerais – ao cuidar daquelas matérias – desempenhem, além da função primária harmonizadora, a função secundária de evitar conflitos de competência entre os entes, em virtude da imposição de limites materiais à sua atividade tributária. Assim, se observa que as pessoas políticas *instituem* seus tributos, após serem eles *definidos, delimitados*, pela norma geral prevista no preceptivo constitucional.

14. No que se refere ao artigo 146, III, “b”, a Constituição Federal determinou hipóteses de normas gerais que desempenharão unicamente função primária, de homogeneização do sistema tributário brasileiro: ao dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, não há atuação de quaisquer das funções secundárias existentes. Essas são normas voltadas a todos os entes tributantes simultaneamente.

15. O artigo 146, III, “c” da Constituição determina a instituição de normas gerais para dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Elas são normas gerais despidas de qualquer função secundária.

16. Quanto ao artigo 146, III, “d” da Lei Maior, tem-se a previsão de normas gerais com funções primária e secundária. Primária por harmonizar as formas de recolhimento dos tributos das micro e pequenas empresas, o que, conseqüentemente, lhe dispensa tratamento diferenciado (função secundária).

17. As resoluções do Senado Federal também têm o papel de instrumentos veiculadores de normas gerais em matéria tributária, especificamente no que diz respeito às alíquotas de determinados impostos.

18. Conflitos de competência só são dirimidos por lei complementar veiculadora de normas gerais, e nunca por lei complementar “pura e simples”. Quando a norma geral tratar de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal (art. 146, III, “a”), terá como função secundária evitar conflitos de competência, no que desempenha importante função estabilizadora.

19. Os enunciados do Código Tributário Nacional que se dirigem aos impostos da União também são normas gerais e podem prevenir conflitos de competência. Seu conteúdo é imediatamente voltado para a União, mas mediatemente para os outros entes políticos. É, assim, imediatamente federal, mas mediatemente nacional.

20. Limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser regulamentadas por lei complementar de normas gerais (art. 150, VI, “c” da CF) ou por lei complementar que não seja de normas gerais (arts. 195, § 7º e 154, § 3º da Lei Maior). Quando tratar das imunidades dos impostos, a função secundária da norma geral será regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar.

21. A alternativa hermenêutica apresentada neste trabalho, portanto, aproveitou os elementos mais importantes das teorias que até hoje se desenvolveram e, com isso, pretendeu fornecer uma outra perspectiva para o entendimento das normas gerais.

22. Partindo da noção essencial das normas gerais como elemento necessário à padronização do sistema tributário, chamou-se de funções secundárias aquilo que a teoria dicotômica (“monotômica”) compreende como sendo seu objeto principal: regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência. Reconheceu-se, assim, que os dicotômicos têm razão quanto apontam tais finalidades às normas gerais, apesar da alternativa aqui formulada as enxergar como funções secundárias, e não como objetivos indispensáveis de toda e qualquer norma geral.

23. Quanto à teoria tricotômica, observou-se sua correção quando diz que a lei complementar tem três funções, quais sejam, dispor sobre conflitos de competência, regulamentar as limitações ao poder de tributar e emitir normas gerais. Essa conclusão é possível com as observações já apontadas nos itens 18, 19 e 20.

24. Ademais da função de veicular normas gerais, também são atribuições da lei complementar, no direito tributário brasileiro: a) dirimir conflitos de competência (sempre através de norma geral); b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar (ora através de norma geral, ora não); c) delimitar até que valor podem ser concedidas remissão ou anistia com relação à contribuição do artigo 195, I da Constituição Federal; d) determinar medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços; e, e) instituir alguns

tributos, como o imposto sobre grandes fortunas, o empréstimo compulsório e as contribuições para o financiamento da seguridade social, no que tange à competência residual (“novas fontes”).

25. As normas gerais têm uma nítida correlação com valores como a segurança jurídica, certeza do direito e igualdade, pois se vê que todas suas funções têm estreito relacionamento com esses bens.

26. As normas gerais de direito tributário são garantias individuais dos contribuintes e da própria Federação brasileira. Por essa razão, hão de ser consideradas cláusulas pétreas dentro do ordenamento jurídico pátrio, não podendo, assim, serem dele removidas.

REFERÊNCIAS

ALVES, Fernanda Maia Salomão. *Competência tributária residual*. 2002. 214 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002.

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O método nas ciências naturais e sociais*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 5. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 2006.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ALEXY, Robert. Fundamentação jurídica, sistema e coerência. In: _____. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução de Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 117-130.

_____. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Reimpr. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ARAÚJO, Clarice. *Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. 1997. 145 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1997.

ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º do Texto Constitucional). *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 19, n. 75, p. 83-106, jul./set. 1982.

_____. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 20, n. 81, p. 172-181, jan./mar. 1987.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 48, p. 84-106, abr./jun. 1989.

_____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

_____. Princípio federal: rigidez constitucional e poder judiciário. In: _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. v. 3, p. 9-14.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo et al. Conflitos entre ICM, ISS e IPI [Debate]. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 3, n. 7/8, p. 105-131, jan./jun. 1979.

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 345-361.

_____. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar n. 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 165-184.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARBOSA, Ruy. *Os actos inconstitucionaes do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Capital Federal [Rio de Janeiro]: Companhia Impressora, 1893.

BARRETO, Aires Fernandino. Impostos estadual e municipal sobre a transmissão de bens. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 48, p. 186-200, abr./jun. 1989.

_____. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 173-186.

_____. *O ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Lei complementar e as alíquotas máximas e mínimas do ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 696-713.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 9, n. 37, p. 55-63, out./dez. 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.

BATALHA, Célio de Freitas. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 13, n. 49, p. 121-129, jul./set. 1989.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bino e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. (Coleção Elementos do Direito).

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, Alice Maria Gonzalez. *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

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

_____. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 31, p. 251-281, set./out. 1974.

_____. Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 87, p. 64-71, 2003.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 22, p. 24-29, jul. 1997.

BIM, Eduardo Fortunato. A necessidade de lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico: exegese do art. 146, III, *a*, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 109, p. 7-21, out. 2004.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução de Antônio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Auta Alves. *Normas gerais de direito tributário*. 1992. 141 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do ‘fato gerador’. *Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade*. (Inédito).

_____. O art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 737-759.

_____. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 12, n. 45, p. 32-36, jul./set. 1988.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 659-686.

_____. IPI: Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 12, p. 42-60, set. 1996.

_____. *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários. Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 96, p. 15-44, 2007.

_____. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO PINTO, Carlo Alberto Alves de. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.

CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. Interpretação e metáfora no direito. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 663-671.

CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 921-981.

_____. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 52-76.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DALLA PRIA, Rodrigo. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e Fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 51-70.

DAMIANI, Vera Maria Araújo. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 6, n. 19/20, p. 28-47, jan./jun. 1982.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o FINSOCIAL. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 15, n. 55, p. 194-222, jan./mar. 1991.

_____. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: uma introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006. (Coleção Professor Gilmar Mendes, v. 2).

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

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

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento. In: _____. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 447-457.

_____. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, Malheiros, n. 7, p. 16-20, 1994.

_____. Princípio da neutralidade concorrencial do Estado na Constituição. In: _____. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 365-371.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 5, n. 17/18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

_____. Sistema tributário e princípio federativo. In: _____. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007. p. 337-350.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. *Função pragmática da justiça na hermenêutica jurídica: lógica do ou no direito?* Texto fornecido ao corpo discente do curso “Hermenêutica Jurídica”, ministrado no Programa de Estudos Pós-Graduados da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2007.

FERREIRA, Luiz Pinto. A lei complementar na Constituição. *Revista do Ministério Público de Pernambuco*, Recife, n. 1, p. 91-118, 1972.

FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. *Conflitos de competência tributária – ICMS e ISSQN: os novos conceitos de mercadoria e serviço*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FRÍAS, Pedro J. Derecho federal. In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.). *Tendencias actuales del derecho*. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2001. p. 298-311.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003.

GIARDINO, Cléber et al. Conflitos entre ICM, ISS e IPI [Debate]. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 3, n. 7/8, p. 105-131, jan./jun. 1979.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. A poluição diante do direito brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 34, p. 91-104, abr/jun. 1975.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9-17.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A. *Colección de análisis jurisprudencial: teoria general del derecho*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

_____. *El fenómeno normativo: acción, norma y sistema; la revolución informática; niveles del análisis jurídico*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004.

IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 79, p. 187-197, 2001.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORVATH, Estevão. Questões do temário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 60, p. 32-34, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O estatuto da microempresa e as licitações públicas*. São Paulo: Dialética, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAVIERI, Aline Paladini Mammana. Dos tributos e contribuições: era 12 a 16. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). *Comentários à Lei do Supersimples: LC 123/2006*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 65-94.

LEAL, Vítor Nunes. Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, n. 7, p. 379-394, jan./mar. 1947.

LEITE, Glauco Salomão. *Súmula vinculante e jurisdição constitucional brasileira*. 2007. 221 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições preliminares: arts. 1º e 2º. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). *Comentários à Lei do Supersimples: LC 123/2006*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 19-48.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 783-800.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 139, p. 56-60, jan. 2007.

_____. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 125-139.

_____. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 14, p. 19-22, nov. 1996.

_____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 95, p. 65-77, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A segurança jurídica e a identidade específica da lei complementar na Constituição Federal de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 133, p. 102-120, out. 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O “encurtamento” do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 140, p. 43-47, maio 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O ISS e os serviços de informática no âmbito da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 140-164.

MADRAZO, Jorge. Derecho federal. In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.). *Tendencias actuales del derecho*. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2001. p. 320-329.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Segurança jurídica e tributação*. 1992. 275 p. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1992.

MARINS, James. *Direito processual tributário: administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade empresarial e lei tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 289-297.

_____. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão ‘causa mortis’ e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 99, p. 152-161, dez. 2003.

_____. *Sistema tributário na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar n. 116/03: aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 185-215.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MCNAUGHTON, Charles William. A teoria das provas e o novo cadastro de ISS em São Paulo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 96, p. 129-146, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Prescrição tributária e a Lei Complementar n. 118/05. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Reflexos tributários da nova Lei de Falência: comentários à LC 118/2005*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 51-66.

MELLO, Gustavo Miguez de. Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A contribuição ao Finsocial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: Lei complementar tributária*. v. 15.

MELLO, Marcos Bernardes de. A lei complementar sob a perspectiva da validade. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 53-94.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

MENDONCA, Daniel. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2000.

MENDONCA, Daniel; GUBOURG, Ricardo. *La odisea constitucional: Constitución, teoría y método*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

MENDONÇA, Christine. Segurança na ordem tributário nacional e internacional. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 45-54.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Reformulação do Federalismo no Brasil. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995. v. 14, p. 107-121.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 25, n. 100, p. 131, out./dez. 1988.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. *Fontes do direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Lei complementar tributária e a competência legislativa estadual. In: CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DE ESTADO, 18., 1992, Maceió. *Teses...* Maceió: Procuradoria Geral do Estado de Alagoas, 1992. p. 279-289.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 63-74.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996.

OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. *Leis complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004.

OSÓRIO, Fernando. Por um novo Código Tributário Nacional. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 719-734.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEDROZA, Bernadette. Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 234-253.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 89-128.

_____. Guerra Fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos 'Fundap' e 'Comunicado CAT n. 36/2004'. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 65-88.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Interpretação e aplicação da LC n. 118/05. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3., 2006, São Paulo. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 687-697.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. v. 2.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*. São Paulo: Manole, 2003. p. 1-23.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAMOS, Ana Amélia Pereira Tormin. *O exercício das competências tributárias: diretrizes constitucionais e semiótica*. 2007. 219 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2007.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REIS, Elcio Fonseca. As normas gerais de direito tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela Lei 8.212/91. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 63, p. 42-51, dez. 2000.

_____. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

ROBLES MORCHON, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

_____. *Teoría del derecho: fundamento de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998. v. 1.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Coords.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 138, p. 34-38, jan. 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Lei complementar e lei ordinária relacionadas com as imunidades tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 659-668.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosofico de la toma de decisiones basada em reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

SCHOUERI, Luis Eduardo; CONTRUCCI, Gustavo Emílio. Verdade material no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3, p. 139-159.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, Del Rey, n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. *Revista Consultor Jurídico*, 21 set. 2006. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>>. Acesso em: 10 jun. 2007.

_____. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1972. v.2.

_____. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva; CEU, 1982.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. 2001. 242 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 71, p. 84-103, ago. 2001.

_____. Prefácio. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*. São Paulo: Manole, 2003. p. xix-xxxiii.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Costa (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 429-445.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. A nova redação do inc. I do parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Reflexos tributários da nova Lei de Falência: comentários à LC 118/2005*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 21-30.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Fundamentos do estado de direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003. v. 1, p. 413-430.

_____. Sobre o conceito de direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003. v. 1, p. 1-78.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2005.