

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.<sup>333</sup>

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 este trabalho 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 normativa se configura como instrumento necessário à organização do sistema, por pretender, em regra, lhe dar racionalidade, coesão, uniformidade e harmonia<sup>334</sup>, almejando, assim, evitar que se instaure a incerteza nas relações tributárias. Visa servir de parâmetro, de calibrador dos eventuais desvios que a Federação possa sofrer<sup>335</sup>. Esse é o fim primordial das normas gerais<sup>336</sup>. Diz Humberto Ávila:

As normas gerais não são apenas instrumentos para delimitar as competências dos entes no sistema federativo,

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).

335 CARVALHO, Cristiano, *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*, cit., p. 324.

336 Inspiradamente, Vera Damiani pretende demonstrar a importância das normas

mas também mecanismo para garantir racionalidade, do ponto de vista legislativo, e segurança jurídica, do ponto de vista dos interesses dos contribuintes.<sup>337</sup>

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. Em razão disso é que, por exemplo, 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.

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 ordena-

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.

mento jurídico<sup>338</sup>. 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<sup>339</sup>(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 uniformidade<sup>340</sup> na produção e aplicação normativa. 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 viabilizados os princípios constitucionais com que têm pertinência. A bem

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).

da ordem harmônica que deve manter coesos os entes federados, evitam-se, desse modo, atritos, colidências, discriminações, de possível e fácil ocorrência.<sup>341</sup>

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<sup>342</sup>.

#### 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 destinatários<sup>343</sup>, 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 para os Estados ou só para os Municípios) que, por serem conjuntos com mais de um elemento, ensejam a edição de normas "gerais".

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).

Todavia, a expressão “normas gerais” também diz respeito à generalidade da própria matéria veiculada. 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.

Posteriormente, observar-se-á 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<sup>344</sup>.

Note-se que, independentemente de a norma geral ser prescrita 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 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 *mediatamente* não-específica e, portanto, *mediatamente* geral.

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 (...).” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do artigo 24 da Constituição Federal, cit., p. 18).

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 tributário<sup>345</sup>, o façam de forma unificada, não-dissonante.

Com o mesmo raciocínio, assevera Misabel Abreu Machado Derzi:

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.<sup>346</sup>

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 daquelas previstas pelo artigo 146, III, “b” da Constituição Federal, onde há determina-

345 Eis aí, aliás, mais uma importante observação. Por se destinarem ao legislador e aos agentes competentes para introdução de normas individuais e concretas no direito posto (aplicadores), 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 deontico-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).

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.

ção para que tais regras tratem de *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*. São matérias da parte geral do direito tributário e que *precisam*<sup>347</sup> 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 federativas, é sobretudo fator de segurança e certeza jurídicas, portanto, tendem a igualdade e certeza da aplicação uniforme de dados princípios”.<sup>348</sup> (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

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 3 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.

348 SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, cit., p. 87.

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 editadas 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.

Anote-se, por oportuno, que o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) foi recepcionado<sup>349</sup> por nosso ordenamento jurídico com o *status* de lei complementar<sup>350</sup>, por expressa determinação do artigo 34, parágrafo 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. E esse diploma le-

349 “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 transmudado 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 estatuísse 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).

350 Ver: STJ - RESP n. 625.193/RO, DJU, de 21.03.1995.

gal é veiculador de grande parte das normas gerais de direito tributário em vigor atualmente.

Em síntese: ao imporem um padrão normativo, as normas gerais fazem com que a criação e aplicação do direito tributário seja feita de forma isônoma em todas as esferas, funcionando, inclusive, como uma garantia “do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema”<sup>351</sup>.

## 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 oportuno 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 segurança<sup>352</sup> e certeza do direito<sup>353</sup>. E nada

351 BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 75.

352 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.

353 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.

mais adequado que isso se dê através da lei complementar que, como já se asseverou, tem 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 as que se destinam simultaneamente a todos os entes federados.

Esse parece ser o ponto crucial para o correto 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, sua função principal será a de *harmonizar*<sup>354</sup> 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

354 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).

dos critérios da regra-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 alheia<sup>355</sup>. 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*. Das normas gerais dirigidas à União, a harmonização opera apenas nas hipóteses referentes à parte geral do direito tributário, em que aquele ente é destinatário 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 uma "centralização normativa, ainda que no âmbito restrito das normas gerais", como ressalta Fernanda Dias Menezes de Almeida<sup>356</sup>, o que leva a uma inevitável uniformização no tratamento de certas matérias. Em seguida, obtempera Diogo de Figueiredo M. Neto que "essa

355 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.

356 ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de, *A repartição de competências na Constituição brasileira de 1988*, cit., p. 146.

atividade homogeneizadora se justifica à medida que a excessiva diversificação normativa prejudique o conjunto do país, daí ter sido adotada em inúmeros Estados federativos"<sup>357</sup>. Adiante, o autor expõe 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.<sup>358</sup>

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

357 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais*, cit., p. 158.

358 *Ibidem*, p. 159.

múltiplos interesses públicos a atender, no uso de sua competência constitucional, seguramente *não são* normas gerais.<sup>359</sup> (destaques no original).

De toda sorte, seja harmonizando, seja delimitando<sup>360</sup>, 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”<sup>361</sup>.

Ousa-se discordar do mestre em um único detalhe, justamente quando assevera que essa aptidão de regular a legalidade seja a *única* função da norma geral<sup>362</sup>. 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.

359 BORGES, Alice Gonzalez, *Normas gerais no estatuto de licitações e contratos administrativos*, cit., p. 46.

360 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).

361 BORGES, José Souto Maior. *Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988*, cit., p. 70.

362 *Ibidem*, mesma página.

#### 5.4. DA ADEQUAÇÃO DA PROPOSTA HERMENÊUTICA APRESENTADA DIANTE DOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA AUTONOMIA DOS ENTES

Estabeleceram-se os conteúdos funcionais – 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 daquelas objeções, 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 entes estaduais e municipais. 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)<sup>363</sup>.

363 É de se notar que mesmo não admitindo que as normas gerais devem necessariamente ser editadas para dispor sobre conflitos de competência, ou para



O que ocorre não é uma exclusão da competência impositiva das pessoas políticas. Suas autonomias continuam plenas e o pacto federativo intacto<sup>364</sup>, 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 supressão delas. A norma geral vai servir, assim, como uma baliza 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”<sup>365</sup>.

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 mesmo nenhum. Alegam que essa possibilidade faz da competência da União para emitir normas gerais malversadora de tais 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 (mandado de injunção ou declaração de inconstitucionalidade, por exemplo). Não se trata de uma afronta pelo simples

---

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.

364 “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).

365 HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 405.

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 dos limites 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 normativos<sup>366</sup>. Trata-se de *excesso no exercício da competência constitucionalmente outorgada, passível de correção pelo Poder Judiciário*.

Por isso, a União *deve* editar normas gerais tributárias, como manda a Constituição. Mas veja-se o que Misabel Abreu Machado Derzi tem a dizer a respeito de *quem* as emite:

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.<sup>367</sup>

Com o respeito devido à estudiosa do tema, entendemos que não é propriamente a “ordem jurídica total” que prescreve as normas gerais, como dito na citação supra, porque, como já concluímos anteriormente, é a “mesma” 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-

---

366 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 equivocadamente é que pode vir a afetar.

367 DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 109.

se mencionar personalidade jurídica única, mas que, por atribuição do constituinte originário, deve produzir 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<sup>368</sup>.

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 similar<sup>369</sup>, 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"<sup>370</sup>. Quis a Constituição Federal brasileira, em sua manifestação originária, que a União tivesse a autoridade para instituir normas gerais<sup>371</sup>. E assim é.

368 "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).

369 Ver: DAMIANI, Vera Maria Araújo, Normas gerais de direito tributário, cit., p. 31.

370 TAVARES, André Ramos, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 799.

371 "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 próprio 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 de derecho sobre ciertas materias y de conformidad con ciertos procedimientos." (MENDONÇA, 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.

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).<sup>372</sup>

Com a conclusão de que não há qualquer espécie de afronta ao princípio federativo e à autonomia<sup>373</sup> dos Estados e Municípios se chega por meio de uma análise exclusiva do direito positivo brasileiro<sup>374</sup>. Dela não fazem parte quaisquer ponderações metajurídicas, valorações ideológicas ou argumentos 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.

372 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 99-100.

373 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, não se enxerga em que medida a autonomia dos entes poderia estar 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 malversada.

374 Cf. OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro, *Leis complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*, cit., p. 140 e ss.

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 prevêem 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<sup>375</sup> (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

375 ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 136.

suficiente para o reconhecimento das normas gerais em matéria de legislação tributária”<sup>376</sup>.

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) ditar a alíquota a ser aplicada a um específico 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 Kelsen<sup>377</sup> 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 pelo meio do qual o

376 *Ibidem*, p. 137.

377 “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).

sujeito cognoscente deve se debruçar sobre seu objeto, o direito positivo, e, desconsiderando quaisquer influências externas, passar a emitir enunciados de caráter descritivo, numa atividade dogmática. Por esse método, 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, moral<sup>378</sup> 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, razão pela qual dizemos, com Marcelo Neves<sup>379</sup>, que o direito é operacionalmente (normativamente) fechado<sup>380</sup>, mas aberto em termos cognitivos. “Vale dizer, opera por métodos que lhe são exclusivos, mas troca informa-

378 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.

379 “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).

380 “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 jurígenos, em virtude de normas que lhes atribuem efeitos normativos.” (VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit., p. 244).

ções com outros subsistemas, emitindo atos comunicativos (normas) e, ao mesmo tempo, recebendo de outros subdomínios as notícias por ele produzidas”, como bem complementa Paulo 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”<sup>381</sup>.

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”<sup>382</sup>. É claro que, muitas vezes, o intérprete ou o aplicador do direito podem ser compelidos, no caso concreto, a escolher entre dois valores<sup>383</sup> 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 Kelsen<sup>384</sup>, fenômeno esse que,

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

382 GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, cit., p. 385.

383 “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).

384 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 ainda o mestre de Viena 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

em larga medida, é explicado através daquilo que Hart denominou de *textura aberta*<sup>385</sup> 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 analisado, 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, conseqüentemente, 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.<sup>386</sup>

Aliás, não é por outra razão que o professor Paulo de Barros Carvalho sempre repete, 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 limitadas<sup>387</sup> por deter-

---

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 seqüência 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).

385 HART, Herbert L. A., *O conceito de direito*, cit., p. 137 e ss.

386 KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 390-391.

387 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

minação 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<sup>388</sup> por meio da utilização de modelos estrangeiros. Humberto Ávila, detectando esse problema, demonstrou a inadequação de interpretações que partem de modelos ideais, vício que chamou de “idealismo”:

A conseqüência 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.<sup>389</sup>

Geraldo Ataliba, é sabido, foi um ardoroso defensor do princípio federativo<sup>390</sup>. Sempre acreditou que todo o ordenamento deveria se voltar à sua preservação<sup>391</sup> e que ele haveria

---

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).

388 “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).

389 ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito tributário e financeiro: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 346.

390 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.

391 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

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:

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 (...).<sup>392</sup>

Pode-se, evidentemente, até levantar críticas<sup>393</sup> relativas à forma como foi positivada a Federação brasileira por meio da Constituição de 1988, em virtude de a União concentrar um poder

---

perfeito. O grande equívoco está em que o legislador constituinte derivado, ao fazer isso, esqueceu de revogar o artigo 1 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).

392 STF - MC-ADI n. 2.024, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU, de 01.12.2000.

393 "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).

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 agressor 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 delineando o modelo federativo adotado.

Reconfortante é o fato de posição símile ser defendida por Souto Maior Borges, cujas ponderações merecem a longa transcrição:

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.<sup>394</sup> (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*)<sup>395</sup> por meio das 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 enunciada 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 cons-

394 BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988, cit., p. 68-69.

395 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 despreste 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.”

titucional (...). *Essa autonomia constitucional dos Estados componente é limitada.* Os Estados componentes são obrigados por certos princípios constitucionais da constituição federal.<sup>396</sup> (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 tributos. Em outras palavras, 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<sup>397</sup>.

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 inconstitucional equivale entender que as previsões das imunidades tributárias também o são<sup>398</sup>, uma

396 KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 453.

397 “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, incontestemente, 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).

398 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,

vez que a autonomia dos entes políticos, para instituição de tributos, queda-se mitigada (e, muitas vezes, por meio 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 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 de encontro àqueles princípios.

---

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).

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<sup>399</sup>, anterioridade e ir-retroatividade. Tais normas, mesmo sendo regras, muitas vezes trazem valores altamente prestigiados pelo direito brasileiro, podendo, por isso, ser consideradas fundamentais à sua manutenção. 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

---

399 Ver: SEABRA DE MOURA, Frederico Araújo. A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade. *Revista de direito tributário da APET*. São Paulo, MP Editora, n. 11, p. 93-119, set. 2006.



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<sup>400</sup>.

Reitere-se, mais uma vez, que não se considera haver colisão entre tais normas. Todavia, mesmo que se admitisse que o conflito existe, 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

400 "(...) 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 suscetíveis de aplicação (...). Estabelecem conseqüências pré-determinadas para situações específicas, já que a construções 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).

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.<sup>401</sup>

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.

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<sup>402</sup>. Os princípios não têm a dimensão de peso que Dworkin apregoa<sup>403</sup>. 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

401 ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 80.

402 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. p. 615.

403 DWORKIN, Ronald, *Levando os direitos a sério*, cit., p. 40.

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.<sup>404</sup>

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 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 delas, a norma geral é capaz de realizar suas funções (primária e secundária), o que ficará claro ao longo do trabalho.

Trata-se de rol exemplificativo<sup>405</sup>, pois não exaure as possibilidades ontológicas das normas gerais<sup>406</sup>. Sempre que uma questão necessite ser veiculada por intermédio de legislação nacional, por ser indispensável que seu trato se dê de maneira uniforme – a

405 Ver: ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 134.

406 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 jurídica: direito, economia, tributação*, cit., p. 325). Sobre as alíquotas, dedicaremos algumas palavras no tópico seguinte.

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 (...).<sup>407</sup> (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 impõe a apenas uma das ordens parciais (ou para todos os Municípios, todos os

407 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 aqueles itens elencados. 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 comentário:

“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.”<sup>408</sup>

Continuemos a reflexão.

408 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, por meio de suas resoluções.

Refere-se apenas às alíquotas máximas<sup>409</sup>, pois conceber que a lei complementar (ou resolução do Senado) determine qual alíquota mínima pode ser aplicável subverte a ordem<sup>410</sup>, 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.

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 fixa-

409 “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).

410 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 exceção.

das 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 Transitórias, 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.<sup>411</sup>

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.<sup>412</sup>

411 BARRETO, Aires Fernandino, Lei complementar e as alíquotas máximas e mínimas do ISS, cit., p. 710 e 713.  
412 PEIXOTO, Daniel Monteiro, Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, cit., p. 121.

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 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<sup>413</sup>.

Acreditamos tê-lo feito.

### 6.3. DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES, BEM COMO DOS FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUINTES DOS IMPOSTOS: ARTIGO 146, III, "A" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Eis aqui uma questão extremamente controvertida. Alguns doutrinadores simplesmente não encontram explicação para o

413 ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1 do Texto Constitucional). *Revista de Informação Legislativa*, ano 19, n. 75, p. 86, jul./set. 1982.

fato de a Constituição Federal possuir a alínea "a" de seu artigo 146, III. Entendem ser praticamente uma letra morta, pois nada acrescentaria 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.<sup>414</sup>

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:

414 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.

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.<sup>415</sup>

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 (...)*.<sup>416</sup>

415 CHIESA, Clélio, Imunidades e normas gerais de direito tributário, cit., p. 977 e 979.

416 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Sistema tributário e princípio federativo, cit., p. 347.

Norma geral tributária que disponha sobre fatos geradores, critério espacial ou contribuintes dos impostos discriminados na Constituição estará desempenhando função secundária, derivada da sistematização apontada acima. A regra é que essas matérias fiquem a cargo das legislações específicas, não no que pertine à 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 por meio 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.<sup>417</sup>

417 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 efeitos 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 linguística 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.<sup>418</sup>

Aqui, em se tratando de *impostos*<sup>419</sup>, entra também a função secundária da norma geral. Recorde-se que “definir”<sup>420</sup> 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, para *definir*<sup>421</sup> os seus contornos e balizas e, assim, 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*, sendo-lhe vedado descer a pormenores que não digam respeito aos caracteres gerais dos tributos.

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

418 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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 109, p. 9, out. 2004.

419 No subitem seguinte, será visto se essa “definição”, no que respeita aos tributos vinculados, gera ou não os mesmos efeitos que nos impostos.

420 “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).

421 “(...) 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).



tratar desses componentes da regra-matriz, nada mais estará fazendo do que definindo o tributo, pelo 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 fatos jurídicos tributários sejam constituídos devidamente por intermédio de norma individual e concreta<sup>422</sup>.

O artigo 146, III, "a" da Constituição Federal determina que cabe à 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.

422 Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., especialmente os capítulos II e IV.

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, definindo o que há de 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 positivação 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 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 82<sup>423</sup>, 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, § 1º<sup>424</sup>) e do lançamento e da respectiva notificação, formas, prazos de pagamento e elementos que integram o cálculo (art. 82, § 2º<sup>425</sup>). O primeiro é norma geral que determina a fórmula que deve ser obedecida para o cálculo da exação, em todo o território nacional, e que corresponde à definição do cri-

423 "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."

424 "§ 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."

425 "§ 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."

tério 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 regra-matriz 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-vinculados<sup>426</sup> –, taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados<sup>427</sup> 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

426 Ver: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 137 e ss.

427 Ver: ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 146 e ss.

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 políticas<sup>428</sup>; e, no âmbito das contribuições de melhoria, pelo disposto no artigo 81 do Código<sup>429</sup>, 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 por meio de lei complementar<sup>430</sup>. 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:

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).

428 "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."

429 "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."

430 Ver: ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 265.

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 regrado o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dessa exação.<sup>431</sup>

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 por meio 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 tributárias<sup>432</sup>. 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.

431 BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições*. regime jurídico, destinação e controle, cit., p. 138.

432 Contra, ver o posicionamento do Min. Carlos Velloso, nos REs 138.284-8/CE e 396.266-3/SC.

Diante de sua inexistência, a competência para instituição das contribuições não pode restar obstada, 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 alhures<sup>433</sup>. 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. A 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.<sup>434</sup>

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, por meio das contribuições, de forma indevida em materialidades de competência de outros entes políticos.

433 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.

434 GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, cit., p. 192-193.

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, razão pela 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 Lunardelli<sup>435</sup> 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:

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;

435 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 792 e ss.

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 careceriam 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 arguição 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?<sup>436</sup>

436 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 795.

*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 normas gerais, os Estados exercem 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 qual-

quer 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 COFINS<sup>437</sup>. 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 constitucionalmente típica de 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”.

437 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).

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.

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 por intermédio 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*<sup>438</sup>. Ora, se a isenção precisa se dar por meio de lei específica, uma interpretação que obedeça ao postulado da razoabilidade<sup>439</sup>, há de concluir que a revogação deve

438 STF - RE n. 350.446/PR, rel. Min. Nelson Jobim, DJU, de 06.06.2003.

439 “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 equivalên-

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 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<sup>440</sup>.

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 exem-

cia entre duas grandezas.” (ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 103).

440 Ver: MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 44.

plos bem diversificados. A pretensa revogação da isenção, portanto, impacta, também, e diretamente, o artigo 150, parágrafo 6º, da CF/88.<sup>441</sup> (destaques originais).

Diante de tais considerações, afirma-se que a revogação empreendida na Lei n. 9.430/96 é passível de declaração de inconstitucionalidade.

### 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 Lunardelli<sup>442</sup>, 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”<sup>443</sup>; 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

441 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.

442 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 783 e ss.

443 *Ibidem*, p. 786.

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 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, repelindo 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”<sup>444</sup>.

Um outro argumento ainda foi utilizado pelo mesmo estudioso, no sentido de que, tendo a Lei Complementar n. 70/91

444 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 788-789.

efetivamente a natureza jurídica de lei complementar, seria insuscetível de modificação via lei ordinária<sup>445</sup>.

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 desse jaez, nem 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 dá 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.

Quanto à 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.

445 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS, cit., p. 800.



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 baseia em fundamentação 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”<sup>446</sup>.

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 constitui-lo, como ele se extingue, quando se opera sua caducidade, quando a Fazenda não mais tem direito de cobrá-lo*. Não 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

446 PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 299.

o direito subjetivo<sup>447</sup> inerente ao sujeito ativo de exigir o objeto, que é reflexo<sup>448</sup> do dever jurídico do sujeito passivo<sup>449</sup>. 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”<sup>450</sup> 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 constitua 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 toda essa temática é objeto das normas gerais.

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

447 “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).

448 “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).

449 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 376.

450 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).

previsão de sua extinção por meio do aniquilamento de outros de seus componentes lógicos, fora o direito subjetivo (crédito), que são sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e dever jurídico<sup>451</sup>.

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. Urge, por isso, a harmonização dos procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito. Como se conceber que 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

451 “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).

autonomia; ao contrário, de maneira geral, equilibra-a, concretizando a realização do valor segurança jurídica.<sup>452</sup>

E toda essa argumentação é de se aproveitar quando se trata da necessidade de unificação dos prazos de decadência e prescrição<sup>453</sup>. 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.<sup>454</sup>

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, qual-

quer 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 nestes assuntos.

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 por meio 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 da alçada da lei complementar, pois considera se tratar de comando referente à “economia interna”<sup>455</sup> dos entes políticos, em razão de que os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 não poderiam ser declarados inconstitucionais<sup>456</sup>:

(...) 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 pres-

452 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.

453 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).

454 SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, cit., p. 88-89.

455 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 816-817.

456 Ver: STF: RE 537.657/PR (Rel. Min. Marco Aurélio) e RE 547.749/SC (Rel. Min. Carlos Ayres Brito).

criação 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.<sup>457</sup>

Com todo o acatamento que devemos à posição do professor da PUC-SP, aqui se pretende formular uma alternativa diversa<sup>458</sup>. Não enxergamos qualquer substrato constitucional que permita a conclusão de que a estipulação dos prazos de decadência e prescrição são reservados à lei ordinária<sup>459</sup>. Muito pelo contrário. Sua veiculação por meio de normas gerais é tão importante quanto, por exemplo, a estipulação geral do *dies a quo*. A harmonização por intermédio de lei

457 Ibidem, p. 817.

458 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, específica 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) (Ver: ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 265).

459 "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).

complementar é uma exigência do próprio princípio da segurança jurídica<sup>460</sup>, por todas as razões já expostas<sup>461</sup>. É, aliás, uma determinação que se depreende do 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. *Dá decorrer 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.*<sup>462</sup> (destacamos).

Não bastasse o farto repertório jurisprudencial já colacionado, atualmente a questão encontra-se pacificada em razão da Súmula Vinculante nº 8, editada pela Supremo Tribunal Federal, que prescreve: "*São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º*

460 Correlacionando as normas do Código Tributário Nacional com o princípio da segurança jurídica, ver: MENDONÇA, Christine. Segurança na ordem tributária 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.

461 "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).

462 CARVALHO, Paulo de Barros, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 42.

do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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 do equilíbrio 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 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 agredido, caso, por exemplo, os contribuintes do Rio Grande do Norte ficassem sujeitos a um prazo de decadência do IPVA de vinte anos e os da Paraíba a um de cinco.

Questões delicadas como a presente – estipulação de prazos de decadência e prescrição – não podem ficar ao 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 ela for, 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 dela, vêm afastando os dispositivos da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) que dispõem sobre interrupção e suspensão do prazo prescricional<sup>463</sup>. 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 outras matérias relativas à parte geral do direito tributário *necessitem* ser tratadas pela União via normas gerais.

463 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 8, parágrafo 2 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).”

Não fosse assim, o clima de insegurança e instabilidade reinaría. 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”<sup>464</sup>.

A noção de obrigação poderia ser desvirtuada por cada Estado-membro que, em teoria, teria competência para estipular formas diversas de constituição e extinção do crédito tributário<sup>465</sup>, de acordo com a 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.

#### 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

464 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. 389.

465 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”.

do prazo no qual o Fisco deve realizar a cobrança judicial de seus créditos tributários.

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 mudança 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<sup>466</sup>.

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 particular<sup>467</sup>. 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.

466 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.

467 PEIXOTO, Daniel Monteiro, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, cit., p. 299 e ss.

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 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).<sup>468</sup>

Por tais razões, nada há que se objetar quanto à constitucionalidade da Lei Complementar n. 118/2005 nesse tocante. A alteração, por ter se dado por meio 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”<sup>469</sup>. 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 homologa-

ção, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150 da referida Lei.

O artigo 168, I estipula que o direito de se pleitear a restituição do indébito tributário se encerra 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<sup>470</sup>.

Entretanto, Eurico Marcos Diniz de Santi arguciosamente 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

468 PEIXOTO, Daniel Monteiro, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, cit., p. 307-308.

469 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.

470 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.”

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, 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!<sup>471</sup>

*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 despidido de qualquer efeito jurídico<sup>472</sup>, 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"<sup>473</sup>.*

Em síntese: a tese dos dez anos não poderia ser alterada pela Lei Complementar n. 118/2005. Quem a encampava, pode con-

471 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.

472 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 3 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).

473 SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade, cit., p. 38.

tinuar 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.

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 diversos<sup>474</sup> 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.<sup>475</sup>

Assim, para os que aceitam que a Lei Complementar n. 118 efetivamente alterou os prazos prescricionais<sup>476</sup> para as ações de

474 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.

475 Ibidem, p. 689.

476 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 pres-



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 do Código Tributário Nacional<sup>477</sup>, 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 data<sup>478</sup>. 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”<sup>479</sup>.

Contudo, em 27 de junho de 2007, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do EDRESP n. 644736, em controle difuso de

---

crição. 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.

477 “(...) 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: PIREZ, 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).

478 STJ: AGRAG n. 837.912/SP, rel. Min. João Otávio Noronha, *DJU*, de 04.06.2007; AGRRESP 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.

479 CARVALHO, Paulo de Barros, O artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa, cit., p. 759.

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 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).

O Supremo Tribunal Federal já tangenciou a questão, como se observa nos autos do Recurso Extraordinário n. 482.090/SP (Rel. Min. Joaquim Barbosa), onde se afirmou que a norma somente incide nos processos iniciados após sua vigência. No caso concreto, foi afastada a aplicação do art. 4º da Lei Complementar n. 118/05, que determina a aplicação retroativa de seu art. 3º.

## 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. 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” aos 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<sup>480</sup>.

---

480 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 801.

De toda sorte, essa prescrição constitucional é uma maneira de fomento à atividade das sociedades cooperativas<sup>481</sup> – em virtude da função social<sup>482</sup> 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”.

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<sup>483</sup>.

---

481 Após analisar o artigo 4 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).

482 “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: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos tributários atuais*. São Paulo: Manole, 2003. p. 16).

483 “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*<sup>484</sup> 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”<sup>485</sup>. 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?

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 mercantis<sup>486</sup>, justamente por não visarem o lucro, mas

---

484 “Não vislumbro, pois, à primeira vista, a possibilidade de outros aspectos do cooperativismo necessitem 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).

485 BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 191.

486 “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).

apenas o favorecimento de seus associados. Por isso fazem jus a um tratamento diverso.

Nessa senda, por adequado tratamento tributário pode-se entender a definição 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 Becho<sup>487</sup>. 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<sup>488</sup>.

Até a presente data, nenhuma lei complementar especificamente voltada para esse fim foi editada<sup>489</sup>. 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<sup>490</sup>, o que, por exemplo, fez o Estado do Ceará, com a chancela do Supremo Tribunal Federal<sup>491</sup>.

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

487 BECHO, Renato Lopes, *Tributação das cooperativas*, cit., p. 217.

488 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 810.

489 “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).

490 STF - RE n. 141.800/SP, rel. Min. Moreira Alves, DJU, de 03.10.1997.

491 STF - ADI-MC n. 429, rel. Min. Célio Borja, DJU, de 19.02.1993.

dispositivo não se trata de norma geral<sup>492</sup>, 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 oblíqua, de dar um tratamento mais benéfico às cooperativas, por meio 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 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;

492 Veja-se que não foi veiculado com fundamento no artigo 146, III, “c” da Constituição Federal.

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<sup>493</sup>.

493 "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. 1 e 2, 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 competencial<sup>494</sup>. Sobre o novel dispositivo, Humberto Ávila comenta:

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.<sup>495</sup>

Pois bem. Em 14 de dezembro de 2006, o preceito veiculado pelo legislador constituinte derivado foi regulamentado por meio 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

494 Ver: LOUBET, Leonardo Furtado, Disposições preliminares: arts. 1 e 2, cit., p. 22.

495 ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 140.

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.

Cumprir 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.

Não foi outra coisa que fez a Lei Complementar n. 123/2006, ao pretender *unificar* a forma de recolhimento dos tributos<sup>496</sup> devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte<sup>497</sup>. 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

496 "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)."

497 "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)."

bruta das empresas (art. 18, § 1º<sup>498</sup>), e levando em conta as regras e alíquotas diferenciadas<sup>499</sup>.

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 do direito tributário<sup>500</sup>, 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<sup>501</sup>.

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 com-

498 "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."

499 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.

500 Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 16-17.

501 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).

plementar instituidora de normas gerais em matéria tributária, de acordo com as premissas por nós utilizadas<sup>502</sup>.

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 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 vigente<sup>503</sup>, diz respeito às resoluções do Senado (sem falar em passagens de Decretos-Leis anteriores a 1988 que ainda têm validade).

E essa conclusão é alicerçada nas considerações de Misabel Abreu Machado Derzi, para quem as normas gerais:

502 Um registro: definitivamente não foi o propósito deste tópico descer às 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.

503 Em ordenamentos anteriores as normas gerais, como já se expôs, podiam ser veiculadas por leis ordinárias ou até mesmo por decretos-leis.

(...) 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).<sup>504</sup> (grifamos).

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”<sup>505</sup>.

De se ressaltar que a competência para a edição de normas gerais do Senado Federal, por meio 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 por intermédio 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 por meio de resolução do Senado.

504 DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 108.

505 DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas, in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 109.

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 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”<sup>506</sup>, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal<sup>507</sup>. 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”.

506 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.

507 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 convencionou 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*, por meio da partilha competencial<sup>508</sup>. 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"<sup>509</sup>.

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.

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 conflitos<sup>510</sup>. Existem zonas, onde eles

508 "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).

509 SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*, cit., p. 13.

510 "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 co-

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 República<sup>511</sup>, o que retrata sua alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes<sup>512</sup>. Em síntese: ocorrem conflitos de competência, quando os entes tributantes não respeitam a discriminação constitucional de competência tributária<sup>513</sup>.

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<sup>514</sup>.

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.

muns, 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).

511 CARVALHO, Paulo de Barros, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*, cit., p. 38.

512 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969*, cit., v. 2, p. 383.

513 MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*, cit., p. 509.

514 "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).

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 produzido e aplicado – em todas as esferas – segundo um padrão.

Ocorre que, diante da veiculação de uma norma geral em matéria tributária, essa positivação é capaz de fazer com que conflitos de competência seja evitado, desde que venha a regular certos critérios das possíveis regras-matrizes (v. item 7.4). 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<sup>515</sup>.

### 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

515 MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Uma teoria do tributo*, cit., p. 343.

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 prestação de serviço em particular. Trata-se, claramente, de típica norma geral tributária, detentora de evidente conseqüência: prevenir conflitos de competência entre um Município e outro<sup>516</sup>. Tem como função principal enunciar uma prescrição geral, no sentido de que o serviço deve ser tido como ocorrido no local do estabeleci-

516 “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).

mento 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"<sup>517</sup>.

Se não houvesse uma norma geral assentando qual o critério espacial a ser adotado<sup>518</sup>, o conflito poderia surgir facilmente, pois as duas possibilidades exegéticas apontadas são teoricamente plau-

517 "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 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).

518 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.

síveis. 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<sup>519</sup>.

Esse entendimento se deveu à prática comum surgida em face da "brecha" deixada pelo dispositivo legal, por meio da qual as empresas prestadoras de serviços apontavam no contrato social como seu estabelecimento oficial certos 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 equipamentos 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.<sup>520</sup>

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 deve ser considerado aquele, onde o contribuinte costuma desenvolver suas atividades, independentemente de qualquer outro fator<sup>521</sup>.

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<sup>522</sup>, salvo manifestações isoladas, como a contida no AgRg mo Ag 903224/MG, cuja Relatora foi a Ministra Eliana Calmon (DJU 07/02/2008).

520 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. p. 293.

521 "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).

522 STJ: AGRAG n. 832883-RJ, rel. Min. José Delgado, DJU, de 14.06.2007.

## 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 tributária<sup>523</sup>, pois uniformiza a disciplina desse assunto no sistema jurídico tributário brasileiro<sup>524</sup>. Trata-se de norma fundada no princípio da homogeneidade que deve presidir um modelo federativo, como assina Tércio Ferraz Júnior<sup>525</sup>, 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 outra<sup>526</sup>. 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 fis-

523 Ver: PEIXOTO, Daniel Monteiro, Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária, cit., p. 118.

524 Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, "Guerra fiscal" e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 677.

525 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento, cit., p. 451.

526 Ibidem, p. 452.

cal', 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 lhes são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.<sup>527</sup>

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*<sup>528</sup>. Ocorre que, depois de firmado o convênio, ele precisa ser ratificado por meio de decreto legislativo<sup>529</sup>, para que adquira sua eficácia plena: "Assim, os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deve-

riam surgir – do *decreto legislativo* ratificador do *convênio interestadual*<sup>530</sup>. 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<sup>531</sup>.

Se – conforme ensina Paulo de Barros Carvalho – o ICMS é um imposto estadual, mas de evidente caráter nacional<sup>532</sup>, a sistemática para estipulação de isenções não poderia ser outra<sup>533</sup>. Ainda que se possa delimitar com precisão as coordenadas espaciais do fato jurídico tributário num determinado Estado-membro, os seus efeitos jurídico-econômicos são, indubitavelmente, difundidos por todo o território nacional<sup>534</sup>. Por isso, caso os Estados-membros fossem autorizados a manipular livremente as alíquotas<sup>535</sup> e, assim, conceder as isenções e demais desonerações fiscais, a "guerra fiscal" seria absolutamente inevitável<sup>536</sup>. Em síntese, o ICMS – a fim de

527 CARVALHO, Paulo de Barros, "Guerra fiscal" e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 680-681.

528 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 421.

529 E não por meio de decreto do Executivo, como costuma ocorrer, com base no artigo 4 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 4 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, § 6 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).

530 CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, cit., p. 423.

531 STJ: RESP n. 556.287/RN, rel. Min. Eliana Calmon, *DJU*, de 17.12.2004.

532 Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 234 e ss.

533 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).

534 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.

535 Ver o artigo 155, parágrafo 2º, IV e V da Constituição Federal.

536 STF: ADI-MC n. 1247/PA, rel. Min. Celso de Mello, *DJU*, de 08.09.1995.

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, conseqüentemente, uma impossibilidade de concessão de isenções de forma autônoma<sup>537</sup>. 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 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

537 “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).

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.<sup>538</sup>

Voltando à Lei Complementar n. 24/75, uma questão a se discutir é que a exigência da *unanimidade* para determinação 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”<sup>539</sup>. 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 (...)”<sup>540</sup>.

Estamos com esse último, simplesmente porque diante do anunciado caráter nacional do imposto, e em razão dos contudentes 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.

538 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento, cit., p. 454.

539 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.

540 COSTA, Alcides Jorge, *ICM na Constituição e na lei complementar*, cit., p. 128.

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 a imporiam. 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 entrega de qualquer benefício à previsão orçamentária: “Todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária estadual ou distrital”<sup>541</sup>.

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 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

541 MATTOS, Aroldo Gomes de, *ICMS: comentários à legislação nacional*, cit., p. 46.

caráter predatório, exigindo renúncias cada vez maiores para que se configure o referido caráter atrativo<sup>542</sup>. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, por outro lado, demonstra diversa faceta maléfica dos incentivos concedidos sem amparo em convênio:

Mas a consequência 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’.<sup>543</sup>

E mais, essa concessão indevida de incentivo é capaz de gerar conflito em outra direção, pois um outro Estado pode afastar a determinação da isenção feita de forma unilateral, por meio da vedação ao aproveitamento dos créditos (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.

542 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.

543 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Guerra fiscal: concepção de Estado, incentivo e fomento*, cit., p. 455.

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.<sup>544</sup>

Não obstante 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 dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias.

### 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 últimos 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 interes-

544 CARVALHO, Paulo de Barros, "Guerra fiscal" e o princípio da não-cumulatividade no ICMS, cit., p. 682-684.

taduais, 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. 87/96<sup>545</sup>, 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 tribu-

545 "Art. 2 - O imposto incide sobre: (...) II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;"



tar, 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 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 aptidão para tributação dos serviços determinados, não permitindo uma 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 de ser possível a instalação 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<sup>546</sup>.

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

546 “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).

de 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)<sup>547</sup>.

Quantos 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 mercadoria, na hipótese em que o *serviço estiver previsto na lista, mas com a ressalva de que há incidência do ICMS*<sup>548</sup>, *no que pertine à mercadoria*.

547 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 mesmos restaurantes, poderia simplesmente não haver qualquer sorte de preponderância, sendo o desejo do consumidor tanto aquela mão-de-obra em especial, quanto 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.”

548 “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

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 (v. Resp 881.035/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 26.03.2008).

Deve ser salientada 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.

### 7.2.3.3. O CASO DOS SOFTWARES

Uma situação delicada entre Municípios e Estados, que foi devidamente apaziguada pela norma da lista da Lei Complementar n. 116/2003, é 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

---

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).”

há qualquer problema quanto à previsão, pois se trata realmente de um *fazer* sobre o qual deve incidir o imposto<sup>549</sup>, segundo, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça<sup>550</sup>, apesar de nobres entendimentos em contrário<sup>551</sup>.

Não é juridicamente relevante o fato de haver a entrega do *software* por meio de um necessário suporte físico (CD, DVD). Todavia, caso não houvesse a previsão da lista, seria de se esperar 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.

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”<sup>552</sup>. 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 por meio de um meio físico.

---

549 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.

550 STJ: RESP n. 633405/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU, de 13.12.2004.

551 Ver: CHIESA, Clélio, O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003, cit., p. 65 e ss.

552 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.

Quanto aos assim denominados *softwares* de prateleira, não se está diante de uma efetiva compra e venda, como entendem o Superior Tribunal de Justiça<sup>553</sup> e o Supremo Tribunal Federal<sup>554</sup>, mas de verdadeira cessão de direito<sup>555</sup>. *Teoricamente*, a possibilidade de incidência do ICMS é apenas sobre o *valor da mídia* que, no mais das vezes, é ínfimo se comparado ao 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 União<sup>556</sup>, 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<sup>557</sup>.

Outra possibilidade de conflitos entre Municípios e União diz respeito à questão do *beneficiamento*. Ainda no regime do De-

553 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.

554 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.

555 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).

556 "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 Bernardino. *O ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 119).

557 CHIESA, Clélio, Imunidades e normas gerais de direito tributário, cit. p. 979.

creto-Lei n. 406/68, 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, 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 IPI<sup>558</sup>, bitributação essa totalmente 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

558 Diz o artigo 4, 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 aperfeiçoe *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*);"

incidiram, respectivamente, nos casos de beneficiamento destinados posteriormente à industrialização e comercialização. Interpretação, aliás, que deve ser mantida mesmo para a redação atual.

Por isso, a norma federal deve ser interpretada de forma restritiva<sup>559</sup>, 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*<sup>560</sup> pois, do contrário, os conflitos entre as entidades tribu-

559 “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).

560 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. **TRF** 766.365/PA, rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJU*, de 21.11.2005.

tantes poderiam surgir com muito mais facilidade<sup>561</sup>. 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.<sup>562</sup>

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 edificações.

Essa norma geral se assemelha à do artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, onde o conflito é evitado por conseqüência 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

561 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.

562 BARRETO, Aires Fernandino, *O ISS na Constituição e na lei*, cit., p. 120-121.

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 definirem os fatos geradores. Até porque quando se limita a competência por meio da materialidade – e da própria espacialidade –, uma consequência inafastável é 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<sup>563</sup>.

#### 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<sup>564</sup>.

Perceptível, da mais singela análise, que esses preceptivos legais se dirigem a *definir* os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribu-

intes do imposto de competência federal. Tratam-se 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 Municípios<sup>565</sup>. Nesse contexto, o Código Tributário Nacional adotou o "critério geográfico", para se saber o que é um imóvel rural (em contraposição ao urbano).

Raciocínio semelhante pode ser desenvolvido no tocante aos artigos seguintes (32 a 34)<sup>566</sup>, afetos ao IPTU. São igual-

563 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 contatos e fricções, como o de renda e o ISS, ou o ICM." (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Miguel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 103).

564 "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 do 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."

565 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.

566 "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."

mente 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 preferida 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), 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” por meio 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”<sup>567</sup>. 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

567 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.

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 dispoendo 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.<sup>568</sup>

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, dispoendo 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 declara-

568 *Ibidem*, p. 181-182.

ção de inconstitucionalidade dessa lei<sup>569</sup>, que inclusive teve sua vigência suspensa pela Resolução n. 9/2005 do Senado Federal<sup>570</sup>. 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"<sup>571</sup>.

#### 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 gerais<sup>572</sup>. 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, não tributando 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, porque seu campo de atuação restará restrito, devendo as legislações específicas

de cada imposto obedecer às diretrizes gerais estipuladas. 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 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.

Tais 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, no que concerne ao 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.

569 STF: RE n. 140.773/SP, rel. Min. Sidney Sanches, DJU, de 04.06.1999.

570 MACHADO, Hugo de Brito, Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR, cit., p. 59.

571 Ibidem, p. 60.

572 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, enertado formalmente em lei complementar", conclusão da qual discordamos, em razão do que será exposto adiante. (Limitações constitucionais ao poder de tributar, cit., p. 103).



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 tributária<sup>573</sup>. 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 materialidade<sup>574</sup>; b) nenhum ente pode pretender tributar

573 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.

574 Exemplo: só os Municípios podem tributar (via ISS) as materialidades previstas na lista da Lei Complementar n. 116/2003.

a materialidade que se dê em um local diverso do previsto na lei complementar<sup>575</sup>; 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<sup>576</sup>.

E ainda: os conflitos de competência, diante do direito positivo brasileiro, só podem ser evitados por intermédio 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. Esmiuçemos 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 tributário*<sup>577</sup>, motivo pelo qual se diz que *as normas gerais harmonizadoras da atividade legislativa dos Estados e*

575 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).

576 Exemplo: só os Municípios podem tributar as pessoas que realizam a materialidade "prestar serviços", de acordo com o artigo 5 da Lei Complementar n. 116/2003. Ou seja, Estados e União não podem tributar essa materialidade. Detalhando mais, ao se conjugar o artigo 5 com a regra do artigo 3 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.

577 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.

*Municípios – no que tange à instituição de impostos*<sup>578</sup> – 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, por meio 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*<sup>579</sup>.

## 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:

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 rela-

578 Como vimos no item 6.3.1, essa regra não vale para a definição das contribuições de melhoria e das taxas.

579 Ver o item 7.2.5.1.

tos 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.<sup>580</sup> (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.<sup>581</sup>

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

580 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit., p. 86.

581 REIS, Elcio Fonseca, *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*, cit., p. 118.

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.<sup>582</sup>

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.<sup>583</sup>

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"<sup>584</sup>.

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.

582 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 821 e 825.

583 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 825.

584 CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 157.

Contudo, em função da má compreensão do dispositivo constitucional, a *invasão* na competência alheia pode ocorrer, como de fato ocorre.

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 (...)*<sup>585</sup>

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.<sup>586</sup>

585 ATALIBA, Geraldo et al., *Conflitos entre ICM, ISS e IPI*, cit., p. 108.

586 *Ibidem*, p. 108-109.

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 (cuja 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 por meio do ICMS, de competência dos Estados (e vice-versa).

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 imponíveis 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 exegético.<sup>587</sup>

E é nessa possibilidade prática, fática<sup>588</sup>, do advento de invasão na competência tributária alheia que reside a importância da lei complementar.

587 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.

588 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 extravasando 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).

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 função<sup>589</sup>. Mas nada impede que, mesmo depois da ocorrência de determinados conflitos, uma lei complementar surja e tenha a capacidade de evitar os conflitos subseqüentes. 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.

589 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).

## 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 essa formulação positiva de formas variadas. 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 inteira<sup>590</sup> 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, 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 entes<sup>591</sup>. E a razão é inteiramente sua. Ao longo

590 Ver: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit.

591 "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 assecuratórias 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).

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"<sup>592</sup>.

É óbvio que se trata de assunto vasto, vastíssimo. Que jamais seria adequadamente abordado em apenas um capítulo de um trabalho como este. 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 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 confis-

592 ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 72.

co, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva<sup>593</sup>. Todas essas normas – e veja-se, com isso, a amplitude do tema a que aludimos anteriormente – são umbilicalmente relacionadas com a questão das limitações<sup>594</sup>. Simplesmente porque todas elas são limitações ao poder de tributar. Afinal, exações de caráter tributário não podem ser instituídas ao arrepio dos conteúdos significativos veiculados pelas aludidas “normas-limitações”.

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”<sup>595</sup>. As normas citadas não demandam, assim, regulamentação 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?

593 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 só, estudos monográficos.

594 Ver: BORGES, José Souto Maior, O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo, cit., p. 24 ss.

595 BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, cit., v. 6, t. 1, p. 80.

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 por meio 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<sup>596</sup>.

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 *regular uma limitação constitucional ao poder de tributar*<sup>597</sup>, evidentemente não apenas no caso do ISS, utilizado aqui apenas para fins ilustrativos.

596 SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral, cit., p. 13.

597 Comentando a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/69, Pontes de Miranda conclui: "Mesmo quando o artigo 18, § 1, 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

### 8.3. REGULAMENTAÇÃO DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR EM SENTIDO ESTRITO

Diz o artigo 146, II da Constituição Federal que 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 por meio 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, es-

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).



tão *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.<sup>598</sup>

Procedem os comentários. Tais limitações já existem, e estão postas constitucionalmente<sup>599</sup>, conforme já se dissertou no início deste capítulo.

Porém, quando se fala em “regulação das limitações ao poder de tributar”, quer-se aludir especialmente<sup>600</sup> à hipótese em que o texto constitucional remete à legislação complementar a regulação do gozo das imunidades<sup>601</sup>, 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

598 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 831.

599 “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).

600 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 por meio 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, § 1, IV da CF) e do ICMS, nas operações internas (art. 155, § 2, V, “a”). De toda sorte, este capítulo é dedicado apenas à regulamentação, via lei complementar, das imunidades tributárias.

601 “(...) 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 expresso, 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).

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.<sup>602</sup>

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 inútil<sup>603</sup>. 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 POR MEIO DE NORMA GERAL: AS IMUNIDADES CONDICIONADAS

Uma vez situados 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:

(...)

602 ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 80.

603 “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).

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).

Aqui se encontra uma divergência doutrinária acerca do caráter da norma: seria ela ou não de “eficácia limitada”? Hamilton Dias de Souza<sup>604</sup>, 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 Coelho<sup>605</sup> entende em sentido oposto, argumentando que essa norma *depende* da regulamentação por meio 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 Silva<sup>606</sup> (normas de eficácia plena, contida e limitada). Inicialmente, diz que as imunidades (tanto as condicionadas como as

604 SOUZA, Hamilton Dias de. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1972. v. 2.

605 COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, cit.

606 SILVA, José Afonso, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, cit., 1968.

incondicionadas) não podem ser tidas como normas de eficácia contida, porque seu conteúdo e alcance não hão de ser redimensionados por meio de leis infraconstitucionais<sup>607</sup>. 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”<sup>608</sup>, a despeito de admitir que fica a cargo do legislador infraconstitucional a sua regulamentação. Assertiva que, para nós, já seria suficiente para configurar aquela norma como sendo de eficácia contida, pois isso não se caracteriza 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 prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida a certos limites, dadas certas circunstâncias”<sup>609</sup>.

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

607 CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 147.

608 Ibidem, mesma página.

609 SILVA, José Afonso, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, cit., p. 76.

devem ser feitas por meio de lei complementar<sup>610</sup>, apesar de esporádicas e respeitáveis opiniões em contrário<sup>611</sup>.

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 visível<sup>612</sup>, pelas justificativas que adiante arrolar-se-ão.

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 estes 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 condicionantes para a fruição das imunidades, por intermédio 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 as condições que bem entender para que as imunidades de seus impostos sejam gozadas<sup>613</sup>. E a co-

610 “É, pois, descabido supor que limitações constitucionais possam ser reguladas por lei ordinária. Admiti-lo é desconsiderar o inciso II, 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).

611 Ver: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Lei complementar e lei ordinária relacionadas com as imunidades tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, 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.

612 “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).

613 “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).

erência 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.

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.<sup>614</sup> (destacamos).

Não há como vislumbrar que a Constituição, no aludido artigo, ao mencionar os “requisitos da lei”<sup>615</sup>, estivesse falando em legislação emanada por uma das ordens parciais (União, Estados ou Municípios). Essa hipótese faria com que as pessoas

614 BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres, *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit., p. 24-25.

615 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.

políticas pudessem dispor sobre as condições 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, dependendo do preenchimento ou não dos elementos condicionantes estipulados na legislação local. Eis uma situação totalmente descabida e, evidentemente, repelida pela Constituição Federal.

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 as formalidades necessárias 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 POR MEIO 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<sup>616</sup>.

Parece indubitável, conforme se adiantou acima, que a lei exigida pelo artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal é lei complementar<sup>617</sup>, por exigência do próprio artigo 146, II do di-

616 "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). No mesmo diapasão, 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.

617 Contra: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, Lei complementar e lei ordinária relacionadas com as imunidades tributárias, cit. p. 660.

ploma constitucional: limitação constitucional ao poder de tributar só pode ser regulamentada por lei complementar<sup>618</sup>.

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 as condições necessárias 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 elementos condicionantes, a fim de padronizar as formas por meio 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 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 reflexivamente refere-se a qualquer outra entidade tributante.

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 uniformi-

dade 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 imunidade<sup>619</sup>, 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. 9.732/98<sup>620</sup>. Precisa-se reconhecer, portanto, que ao menos nesse particular, as normas in-

619 Ver: CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 736.

620 "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.

618 Ver: CHIESA, Clélio, *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, cit., p. 243-244.

roduzidas pelas referidas leis seriam passíveis de declaração de inconstitucionalidade<sup>621</sup>, pois cuidaram de matéria, cuja competência fora outorgada à legislação complementar<sup>622</sup>.

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:

(...)

§ 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. § 6º - 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."

621 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 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.

622 Paulo de Barros Carvalho fala sobre o princípio da reserva legal, "considerado como aquele segundo o qual os conteúdos deontológicos 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).

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. Nem muito menos é possível alterar a natureza de uma norma constitucional de incompetência (imunidade) através de lei complementar que pretendeu qualificá-la como isenção.

Assim, caso fosse realmente possível isentar as entidades beneficentes de assistência social por meio 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 outro imóvel".

Já se disse que a norma geral voltada para os impostos da União não tem papel harmonizador, mas delimitador de sua atividade impositiva, tendo 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 Constituição Federal 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 prefallado 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.<sup>623</sup> (grifamos).

A prefalada discordância reside no fato de que, como diz Kelsen<sup>624</sup>, a validade é um conceito relacional (relação elemento-conjunto), ou seja, trata-se de noção que reflete a pertinência<sup>625</sup> 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 norma, assim, não é inconstitucional, mas *pode vir a ser* declarada inconstitucional<sup>626</sup>.

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 coe-rente com suas premissas<sup>627</sup>.

623 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 716-717.

624 Ver: KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*, cit., p. 5 e ss.

625 Ver: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 81 e ss.

626 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).

627 "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, § 4, 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 Direitos Fundamentais