

# Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário

(art. 18, § 1.º, do texto constitucional)

GERALDO ATALIBA

Professor nas Faculdades de Direito da Universidade de São Paulo e da Universidade Católica de São Paulo

Duas correntes doutrinárias se formaram formulando propostas para interpretação do § 1º do art. 18 do texto constitucional.

A primeira — que chamaremos de corrente tricotômica — entende que nesse dispositivo se contêm três regras:

- a) a União editará normas gerais de direito tributário;
- b) a União editará regras sobre conflitos de competência em matéria tributária;
- c) a União editará normas que regulam limitações constitucionais ao poder de tributar.

A segunda corrente, a que chamaríamos dicotômica, vê neste texto constitucional a outorga de competência ao Congresso Nacional para que edite normas gerais de direito tributário, com os seguintes conteúdos:

- a) preceitos reguladores de conflitos de competência em matéria tributária; e
- b) normas que regulem limitações constitucionais ao poder de tributar.

Esta segunda corrente atribui um campo delimitado, preciso, circunscrito e reduzido às normas gerais, ao contrário da primeira, que quer ver nas normas gerais um verdadeiro superdireito, intermediando entre a Constituição e a lei ordinária.

---

Tese apresentada no III Congresso Brasileiro de Direito Constitucional, realizado em Belo Horizonte — MG, de 17 a 21 de maio de 1982, sob o patrocínio da Faculdade de Direito da UFMG, do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional e da Fundação Prof. J. do Valle.

Sem reproduzirmos toda discussão que a esse respeito se travou, optamos decididamente pela segunda corrente (a dicotômica).

As razões pelas quais optamos por esta corrente serão aqui sinteticamente expostas. Elas emergem, a nosso ver, naturalmente, de uma visão jurídica global da Constituição e sua concepção sistemática, que obriga a reconhecer a superioridade e prevalência dos princípios — especialmente o federal — sobre as simples regras.

Optamos pela corrente dicotômica, desenvolvendo raciocínios que CARVALHO PINTO cultivara em meditação que justificou estudo publicado em 1945 (RDA, vols. XII e XIII).

Na verdade, é no direito constitucional — na consideração de seus postulados fundamentais — que estão as razões que, a nosso ver, obrigam uma concepção estrita da faculdade do Congresso para editar tais normas gerais. É o sistema constitucional, assim nos parece, que conduz a verificar a absoluta excepcionalidade dessa competência, o que postula adoção de interpretação restritiva à faculdade prevista no § 1º do art. 18 e às leis complementares que, com base nela, se editem (v. nosso estudo sobre o tema in RDP, vol. 10, págs. 45 e segs.).

É uma interpretação literal a que conduz à tese predominante — a tricotômica. A interpretação sistemática aponta caminho que leva a solução oposta, por nós propugnada. Impõe-se considerar a oportuna ponderação de PAULO BARROS CARVALHO: o texto literal da norma jurídica é o ponto de partida dos trabalhos exegéticos, jamais ponto de chegada. Começa-se, necessariamente, a tarefa hermenêutica pelos textos escritos das normas. Mas não pode ficar singelamente nisso a tarefa científica.

A chamada “interpretação literal” é absolutamente inaceitável. Não é interpretação. É mero pressuposto de interpretação, como o sinala BARROS CARVALHO.

Além do mais, a Emenda Constitucional nº 1, de 69, é tão cheia de falhas, redundâncias, repetições e imperfeições técnicas que, em nenhuma hipótese, pode o intérprete valer-se do simples texto, para encontrar solução que desvende o significado, conteúdo e alcance de seus mandamentos.

Os exemplos que, a esse respeito, se podem invocar são os mais abundantes. As manifestas deficiências de redação desse texto o tornam, mais do que qualquer outro, imprestável para qualquer espécie de labor simplificado.

São princípios constitucionais fundamentáveis — que pairam acima dos demais princípios constitucionais — o da autonomia do Estado e o da autonomia dos Municípios (arts. 13 e 15). Como princípios, encerram exigências integrais, como diz AGUSTIN GORDILLO.

Não é difícil demonstrar tecnicamente o cunho de princípios desses preceitos. Não é difícil salientar os valores radicais e básicos que eles encerram.

KELSEN ensina que a importância do valor encerrado ou protegido num preceito se deduz pela sanção a que sua desatenção corresponde. Aí está o critério técnico para se determinar a escala de gravidade ou importância dos valores jurídicos e correspondentes normas que os consagram.

Tal critério está longe de poder ser reputado arcano, reservado aos iniciados. Pelo contrário, é quase intuitivo e acessível a qualquer pessoa e aplicável por qualquer um que seja capaz de despir-se de preconceitos. Até o homem da rua sabe que o homicídio é mais grave que o roubo, pela intensidade da sanção, muito mais drástica no primeiro caso.

Pois as sanções previstas pela Constituição, nos casos de desrespeito às autonomias estadual e municipal, são das mais radicais que o sistema prevê. Efetivamente, se o Presidente da República viola a autonomia dos Estados, comete crime de responsabilidade, cuja sanção é a perda do cargo; se o Congresso, a sua lei é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Se um Estado desrespeita a autonomia doutra, declara-se seu ato inválido; se o ato tiver efeitos materiais concretos, sofre intervenção federal.

A autonomia dos Municípios, de seu lado, é protegida contra as violações dos Estados por inúmeras formas, a principal das quais consiste na cominação de intervenção federal. Esta implica suspensão, para aquele Estado, do princípio federal (“autonomia recíproca entre União e Estados”, na sintética formulação do saudoso A. SAMPAIO DÓRIA). Tão grave é a violação da autonomia dos Municípios que se suspende a autonomia do Estado que a perpetra, com a intervenção de todos os demais Estados, no recalcitrante, com o fim de preservar ou restabelecer a supremacia do pacto federal e a intangibilidade dos princípios que ele consagra (v. RAUL MACHADO HORTA, OSWALDO TRIGUEIRO e ERNESTO LEME).

Como princípios fundamentais, suas exigências condicionam a própria compreensão de outros princípios e, com maior razão, de simples regras constitucionais.

Em outras palavras: não é possível interpretar outros princípios constitucionais — e menos ainda simples regras constitucionais — de modo a contrariar as diretrizes ou a orientação geral contida ou fixada nos princípios fundamentais.

Efetivamente, é redondamente equivocado, e, pois, rejeitável o resultado de qualquer labor exegético — desenvolvido a propósito assim de outros princípios ou regras constitucionais, como de preceitos legais — que conduza a negar ou anular as exigências dos princípios básicos como o são a república, a federação e a autonomia municipal.

Estados e Municípios são autônomos, e essa autonomia é política, expressando-se, portanto, em matéria legislativa, de modo precípuo. As pessoas jurídicas públicas — União, Estados e Municípios — são qualificadas por CIRNE LIMA como políticas, pelo fato de serem necessárias e constitucionais. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO atribui à sua competência legislativa originária o cunho político de sua capacidade.

Cada qual emana as leis próprias, extraindo a sua competência do próprio texto constitucional. Assim, é a mesma norma que serve de suporte e fonte para seus poderes. E essa norma, a Constituição, lhes atribui igual intensidade e qualidade de poderes (a única diferença está na quantidade). A mais conspícua das competências estatais, manifestação primária de poder, está na legislação em caráter inaugural. Esta, Estados e Municípios a têm, em igualdade de condições com a União.

Aceitar a corrente tricotômica importa estabelecer hierarquia entre as normas federais, estaduais e municipais, hierarquia esta incompatível com o texto constitucional, como irretorquivelmente o demonstrou SOUTO MAIOR BORGES, no seu **Lei Complementar Tributária**. A Constituição brasileira não adota nenhuma hierarquia das leis. Prevê, isto sim, uma divisão de competências por critério material.

A corrente tricotômica opta por uma solução que convém aos Estados unitários, como é o caso, por exemplo, da Espanha, da Itália, da França, que são países cuja elaboração doutrinária de direito tributário exerce maior influência sobre nós. Aliás, a inspiração próxima do Código Tributário Nacional está na LGT (Ley General Tributaria) espanhola, em cujo regime constitucional só havia — à época em que expedida — um poder legiferante: o Estado nacional; e também no RAO (Código Tributário Alemão), que foi editado para um sistema tributário típico de Estado unitário — a despeito de a Alemanha ser federal — por razões históricas.

E aí está a razão pela qual — com tanta facilidade e de modo acrítico e precipitado — aqui se julgou fácil adotar a corrente tricotômica. A avassaladora e sufocante influência da doutrina européia é a causa principal (ao lado do descuido do estudo do nosso direito constitucional) do predomínio dessa corrente, entre nós.

Seria uma incoerência inaceitável — em qualquer contexto jurídico normativo — admitir que a Constituição pudesse outorgar uma competência legislativa como essa, de modo tão amplo, tão lasso e tão confuso, como decorreria da simples “leitura” a que se pretende atribuir foros de interpretação da disposição do § 1º do art. 18.

Na verdade, num contexto sistemático rígido, como é o caso do nosso — em que se estabelecem competências privativas e diversos dispositivos tendentes a evitar conflitos entre as pessoas tributantes, a salvaguardar as respectivas autonomia e independência de cada pessoa —, a existência de uma disposição com o conteúdo que propõe a corrente tricotômica seria uma excrescência. Ela sozinha importaria destruição, negação do restante do sistema, o que o intérprete não pode deduzir, nem ter como correto.

Além do mais, pretender — como o faz a chamada corrente tricotômica — a existência de uma competência isolada atribuída à legislação complementar, no sentido de fixar normas gerais de direito tributário, implica necessariamente no esforço prévio de ser estabelecido o campo de incidência dessas normas. Quem afirmar que, no nosso sistema, é possível a existência de tais normas gerais, com conteúdo próprio e específico (além dos fixados no § 1º do art. 18), deve, antes, demonstrar qual a matéria típica

dessas normas. E deve, ao fazê-lo, concomitantemente respeitar as autonomias constitucionalmente asseguradas e a privatividade das competências privativas.

Isto porque normas gerais de direito tributário não são quaisquer normas de direito tributário; ao contrário, a dição do qualificativo “gerais” já demonstra que se trata de certas e especiais normas e, portanto, implica obrigatoriamente uma limitação, restrição do campo de atuação do legislador complementar. Efetivamente, normas gerais não são normas tributárias ordinárias. Estas são de competência do legislador ordinário de cada pessoa constitucional.

Ora, esse esforço tem sido desenvolvido pela doutrina brasileira, até presentemente, muito embora de maneira infrutífera e inconvincente. Tudo que ultrapasse o reduzido campo — constitucionalmente previsto — consistente na disciplina de conflitos e regulação de limitações invade a área do legislador ordinário.

Por isso, não foi possível encontrar sequer um mínimo de consenso no sentido do que se deve entender pela expressão “normas gerais de direito tributário”, por parte dos sustentadores da corrente tricotômica.

Esse questionamento já surgia durante os próprios trabalhos de elaboração do projeto que acabou resultando no Código Tributário Nacional. CARLOS ROCHA GUIMARÃES foi quem, à época, de modo mais claro, colocou o problema.

A comissão elaboradora, nos seus debates, ampla e profundamente questionou o alcance dessa expressão versada no texto constitucional, não tendo sido possível sequer, entre seus membros, chegar-se a alguma conclusão satisfatória sobre o que se deveria entender por “normas gerais de direito tributário”.

E a tal ponto chegou a inconsistência, nessa área, que, no texto aprovado, “o Código Tributário Nacional” acabou por incluir — como se fossem normas gerais de direito tributário — disposições atinentes à descrição da própria hipótese de incidência dos tributos, de modo exaustivo. (Isto é um rematado absurdo. Essa lei ou repete a Constituição e é inócua; ou amplia ou restringe o que no texto magno se contém e é, assim, inconstitucional. Em todas as hipóteses flagrantemente descabido, despropositado.)

Ora, regular essa matéria é, pode-se dizer, a fundamental tarefa reservada pela Constituição aos legisladores ordinários da União, dos Estados e dos Municípios. E reservada de modo **privativo** e exaustivo.

Efetivamente, na medida em que haja o texto constitucional atribuído competências privativas e exclusivas, em matéria tributária, à legislação ordinária dessas pessoas, é evidente e notório que a descrição dos vários tributos em particular constitui a tarefa fundamental e a mais importante que a essa legislação reservou o texto constitucional. Não cabe, pois, no nosso sistema, lei nenhuma que não a ordinária de cada pessoa política competente, cuidando de hipóteses de incidência tributária.

A despeito das respeitabilíssimas opiniões em contrário, pensamos que isso parece não se compadecer com o sistema constitucional brasileiro. Essa concepção se justificou quando da elaboração do projeto que se transformou na Emenda Constitucional nº 18, quando a paixão dos debates levou todas as atenções a centrarem-se no subsistema tributário, o que acarretou o olvido do contexto geral do sistema jurídico nacional.

Exame sereno da disciplina constitucional nessa matéria parece conduzir efetivamente a conclusão radicalmente diversa da prevalecente e já traduzida em farta legislação, jurisprudência e doutrina.

Entender possível haver normas gerais além dos casos expressamente previstos no § 1º do art. 18 é converter o Estado brasileiro — em matéria tributária — em Estado unitário, o que desmente todo o sentido do conjunto de normas, que forma o subsistema constitucional tributário, dentro do sistema constitucional.

Os preceitos da Constituição que tratam da matéria tributária — e da competência tributária principalmente — não têm outro significado senão estabelecer os critérios de atuação e de funcionamento das autonomias, em matéria tributária.

Portanto, são regras específicas, assecuratórias dos efeitos e da eficácia do princípio federal e do princípio da autonomia municipal, no que à matéria tributária concerne.

Apontam, pois, em sentido radicalmente oposto àquele expressado no Código Tributário Nacional e de modo geral aceito pela doutrina. (Note-se que essa doutrina é exatamente aquela que adota como um de seus pressupostos a autonomia do direito tributário. Esta tese tem sido justificção para que não se estudem os demais ramos do direito, inclusive o constitucional. De modo geral, quem afirma a autonomia do direito tributário — no Brasil entendida como autonomia diante dos outros ramos de direito — se permite só estudar a legislação tributária, nisso tentando fazer-se exímio. Escusa-se, assim, de estudar a Constituição e de examinar suas exigências. E, quando com elas esbarra, não sabe o que fazer. E termina por negá-las, como no caso das normas gerais.)

Aí está evidente um dos malefícios das falaciosas teorias autonomistas, que fazem praça da desconsideração pela unidade fundamental do direito e incindibilidade do sistema jurídico e terminam por negligenciar a supremacia da Constituição e o cunho sistemático da ordenação jurídica, contra as sábias e candentes advertências de ALFREDO BECKER.

Não surpreende, pois, que diante de um problema desse porte fiquem com a intenção do legislador e não saibam avaliar adequadamente uma exigência de princípio da Constituição e terminem por aceitar uma norma que ou repete a Constituição, ou a amplia ou a restringe, em matéria em que o texto magno é rigidíssimo e exaustivo!

Sistematicamente se compreende, de modo imediato, que a lei que cria tributos é necessariamente a lei ordinária da pessoa competente para cria-

ção do tributo; a lei é um instrumento da autonomia das pessoas constitucionais (cf. CIRNE LIMA e CELSO ANTÔNIO).

Ora, a se aceitar a tese da corrente tricotômica, estar-se-á entendendo que a Constituição, no § 1º do art. 18, nega o que havia afirmado como princípio, nos arts. 13 e 15.

Estar-se-á supondo abrigar o texto constitucional uma contradição desse porte!

Na verdade, a competência tributária, que se expressa primeira e elementarmente pela descrição das hipóteses de incidência dos tributos — pela criação dos tributos, portanto —, é uma expressão, uma forma de manifestação da autonomia assegurada, em termos tão categóricos, pelo texto constitucional.

Ora, como ensinava RUI BARBOSA, “o que a Constituição dá com a mão direita não retira com a esquerda”.

O § 1º do art. 18 é nitidamente, no contexto do nosso sistema, uma disposição excepcional. Vem abrir uma exceção ao princípio da absoluta, ampla e irrestrita capacidade legislativa das pessoas públicas.

Por ele, prevê o texto magno, em matéria tributária haverá algumas normas que não pertencem ao legislador ordinário federal, estadual e municipal.

Estas normas são, portanto, excepcionais dentro do sistema. A competência conferida ao Congresso Nacional para editar normas gerais de direito tributário, mediante lei complementar, é absolutamente excepcional, porque derogatória — nos limites e termos estritos da matéria do § 1º do art. 18 — dos princípios da autonomia estadual e municipal.

Ora é elementar e universalmente aceito que as exceções devem ser interpretadas estritamente. Daí o brocardo, já vetusto, segundo o qual **exceptiones sunt strictissimae interpretationis**.

A corrente tricotômica — ao contrário de propugnar uma interpretação estrita — atribui conteúdo e sentido ilimitados ao preceito objeto da nossa consideração agora. Pretende atribuir, dessarte, à lei complementar função que amesquinha e até mesmo anula a lei ordinária expressiva da competência constitucional das pessoas políticas.

É cediço, em hermenêutica, que, se duas interpretações são, em princípio, cabíveis, deve o intérprete optar pela que melhor, mais ampla e mais eficientemente, realize os princípios fundamentais do sistema. Deve prevalecer a interpretação que de modo mais decidido caminhe no rumo apontado pelos princípios, melhor lhes satisfaça suas exigências integrais e radicais (AGUSTIN GORDILLO).

No caso, as duas propostas das duas correntes seriam, em princípio e em tese, admissíveis como propostas aceitáveis, para uma primeira aproximação do tema.

Não cabe a menor dúvida de que o intérprete deve ficar com aquela proposta que atenda às instâncias dos princípios, rejeitando a que tem como resultado prático negá-los.

Efetivamente, é inequívoco que autonomia municipal e autonomia estadual são elementos básicos, basilares de todo o sistema constitucional, o que força a opção pela corrente dicotômica.

Parece, nesta altura, oportuno examinar criticamente a doutrina predominante e a postura das autoridades científicas que a conduziram a esta postura. Nisso, homenageamos os mestres que lideraram toda a formação científica especializada no País.

O anteprojeto de lei que se transformou no Código Tributário Nacional foi elaborado por RUBENS GOMES DE SOUSA e GILBERTO DE ULHOA CANTO, inquestionavelmente dois dos maiores e mais autorizados mestres do direito tributário brasileiro.

Por outro lado, contou com o abono e o apoio decidido de ALIOMAR BALEEIRO, outro mestre de porte incomparável. Essa tríade de juristas representa o melhor pensamento clássico do direito tributário brasileiro.

Vejamos, no trabalho concreto por eles desempenhado, de acordo com suas convicções, qual é o conteúdo que imaginaram para as normas de direito tributário. Ao verificá-lo, vamos ver que nem mesmo estes mestres autorizados são capazes de descobrir um conteúdo para essas normas, **compatível com as exigências expostas anteriormente** (e que não são nossas, dos intérpretes, mas da Constituição).

Não é aqui o momento de se fazer um exame pormenorizado do Código Tributário Nacional — o que alhures já fizemos — para essa demonstração.

Basta assinalar que os preceitos que se contêm no código, na sua esmagadora maioria, ou repetem a Constituição (e são inócuos) ou ampliam competências constitucionais, em prejuízo, portanto, de outras competências — e aí se fazem inconstitucionais —, ou restringem competências constitucionais, incidindo no mesmo vício.

(Com tal conteúdo, esse código só poderia ser compatível com um Estado unitário, dotado de Constituição não exaustiva da disciplina da competência tributária, como é a nossa.)

Isto, sinteticamente acenado, é a demonstração de que nem mesmo os mais autorizados cientistas foram capazes de descobrir um conteúdo para as normas gerais de direito tributário, que não aquele proposto pela corrente dicotômica (a qual se apóia no enunciado do § 1º do art. 18).

É evidente que não se está postulando a total invalidade do Código Tributário Nacional, tal como vigente.

Não! Nas disposições em que ele não seja manifestamente inconstitucional, é válido como lei federal, vinculante da União e regulador das relações jurídicas entre a União e seus contribuintes. Porém, jamais como



lei vinculante de Estados e Municípios, por revestir a qualidade de lei federal e não nacional (cf. nosso "Leis federais e leis nacionais", in **Estudos e Pareceres**, vol. III, págs. 15 e seguintes).

Porém, na medida em que é lei ordinária simplesmente federal, à falta de lei específica ordinária estadual ou municipal, o Código Tributário Nacional é invocável, por analogia, até por força de uma postulação sistemática, no sentido de que a lacuna eventual da lei estadual ou da lei municipal pode ser preenchida por lei de igual natureza, editada por uma pessoa de igual hierarquia, como é o caso da União.

Evidente que, no caso de lacuna de lei municipal, em qualquer matéria — desde que não se trate de criação e aumento de tributo —, a primeira e mais próxima analogia está em outra lei municipal.

A segunda analogia é a da lei estadual, e só em terceiro grau se recorre à lei federal. É que nosso sistema constitucional adota a orientação de articular os Municípios mais estreitamente com os Estados. Quanto às lacunas da lei estadual, o intérprete as deve preencher buscando a mais próxima analogia, que está evidentemente na legislação de outros Estados. Só à falta de qualquer apoio aí é lícito ir à lei federal, como bem ponderou CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.

Entretanto, por uma série de fatores, inclusive por causa do prestígio que o Código Tributário Nacional tem, em si mesmo — não prestígio jurídico, mas prestígio doutrinário —, os legisladores estaduais e municipais se têm omitido na edição de legislação a respeito de uma série de questões tributárias.

Então, acontece que falta — diante de lacuna de lei municipal —, muitas vezes, a primeira analogia; falta também disciplina estadual; resta, então, o próprio Código Tributário Nacional, que, no caso, embora seja simples lei federal, poderá ser invocado, para solução de casos concretos.

É nessa medida que cabe a invocação do Código Tributário Nacional, para regular relações em que se encontrem envolvidos Estados ou Municípios.

Repita-se: só em casos em que não haja manifestação expressa do legislador estadual e municipal, a respeito daquela matéria, cabe aplicar o CTN ou qualquer outra lei ordinária federal.

Em termos práticos e concretos, podemos afirmar que não há nada, em matéria tributária, que esteja fora do alcance do legislador ordinário estadual e municipal. Estes podem dispor sobre tudo, em matéria tributária.

O que eles dispõem prevalece por força da exclusividade da sua competência, na sua área de competência.

Deverá, entretanto, a lei ordinária estadual e municipal atender às balizas contidas nas normas gerais de direito tributário, sempre que a sua matéria seja a prevista expressamente no § 1º do art. 18 do texto constitucional.

Finalizando: todo o problema das normas gerais de direito tributário se resolve evidentemente num problema de conflito entre intenções implícitas do legislador constitucional e intenções explícitas da Constituição.

Na verdade, o que tem prevalecido, por absurdo que pareça, no nosso País é que a intenção pessoal de alguns assessores legislativos de grande porte, peso e influência — como é o caso de RUBENS GOMES DE SOUSA e ULHOA CANTO, de alguns legisladores de prestígio e influência, como é o caso de ALIOMAR BALEEIRO — tem prevalecido como diretriz para o intérprete, contra aquilo que é a intenção do texto constitucional, expressa de modo claro no sistema, tal como está ele redigido.

Portanto, a tarefa que se impõe, no presente momento, para se aperfeiçoar nossa doutrina e aplicação do direito é tão simples como propor que prevaleça a norma sobre a eventual subjetiva intenção do seu elaborador.

Pensamos ter demonstrado, ainda que sucintamente, a imperiosa necessidade de optar-se pela corrente doutrinária que só reconhece norma geral de direito tributário nas leis complementares que versam as matérias expressamente previstas no § 1º do art. 18 da Constituição.

## CONTEÚDO DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### Conflito de competências

O grande problema que se põe inicialmente está em definir conflito, ou seja, precisar o campo material no qual se pode dar esse fenômeno, cuja presença ou possibilidade abre espaço à competência legislativa nacional.

Em que precisamente consistem os conflitos?

Na verdade, é forçoso reconhecer que — se teoricamente, há possibilidade de conflitos de competência na federação americana, argentina ou mexicana —, inequivocamente, a ampla e quase exaustiva disciplina das competências, contida na Constituição brasileira, não comporta, em rigor, nenhum conflito de competência tributária.

As competências são delineadas de modo exaustivo, atribuídas em caráter privativo, de tal forma que cada pessoa girará dentro da órbita própria, sem a menor possibilidade de surgimento de pontos de contato e, menos ainda, de interpenetração de órbitas.

AMÍLCAR FALCÃO, estudando o sistema da Constituição de 1946, já deixou tudo isto amplamente claro. Aqui, quem exceder sua faixa precisamente delimitada de competência estará praticando inconstitucionalidade por invasão de competência alheia.

Do que decorre que — a rigor — não há possibilidade de conflitos de competências legislativo-tributárias, no Brasil.

Como, entretanto, o texto supremo menciona a possibilidade de conflitos, é forçoso atribuir um conteúdo a esta expressão constitucional.

Existirá, certamente, algum conflito que não é rigorosamente “conflito de competência”, em termos puramente jurídicos. São desvios, excessos ou invasões mais ou menos previsíveis, pela dificuldade de estabelecimento, com precisão, dos lindes dos diversos campos de competência constitucionalmente distribuídos.

E este é o pressuposto da competência do Congresso, para editar as normas gerais de direito tributário.

Há um conceito de bitributação, no sentido pré-jurídico, assim como poder-se-á construir — e há diversas propostas doutrinárias — o conceito de bitributação no sentido jurídico.

AMÍLCAR FALCÃO foi quem mais avançou nessa indagação, estudando invasões de competência, para localizar a bitributação à luz de uma longa evolução doutrinária e mesmo legislativa, no Brasil. Esta expressão (bitributação) foi construída pelo próprio Supremo Tribunal Federal, já na vigência da Constituição de 1891.

Na verdade, se a Constituição Federal é exaustiva — no sentido de que exaure a disciplina das competências —, não cabe, a rigor, falar de conflito.

Portanto, em primeiro lugar, é forçoso entender que a chamada regra que dispõe sobre conflitos, necessariamente, só o que pode fazer é deduzir aquilo que já está implícito no texto constitucional.

Afirmar o contrário seria admitir que esta regra poderia ampliar competências constitucionais ou reduzi-las, o que é manifestamente inaceitável.

Daí a razão pela qual sustentamos que as normas gerais de direito tributário serão sempre e necessariamente não inovadoras, no sentido de que não podem alçar-se ao nível constitucional, para dispor sobre matéria constitucional, que é o típico da disciplina da competência.

Assim, parece lícito concluir que elas são declaratórias (as normas gerais sobre conflitos). Limitam-se a explicitar o que já está implícito na Constituição. E, na medida em que reduzam ou ampliem a Constituição, são inconstitucionais. Têm que ser **fiéis** ao nela preceituado.

Parece manifesto que “dispor sobre conflitos de competência” não significa **julgar** conflitos de competência. “Dispor sobre conflitos” não é **resolver** conflitos. É só fixar pautas para sua solução.

Bem nítido está — no contexto constitucional — que a função jurisdicional é reservada, em caráter de exclusividade, ao Poder Judiciário.

O § 1º do art. 18 da Constituição não atribuiu competência jurisdicional ao legislador complementar. Deferiu-lhe, isto sim, estabelecer pautas para solução de conflitos. Tais pautas, porém, não são inventadas, criadas pelo legislador complementar: elas já se contêm no texto constitucional; a esse legislador cabe deduzi-las e explicitá-las, com rigorosa fidelidade. E, se ele exceder nessa tarefa, incide em inconstitucionalidade e produz norma não obrigatória.

Isto parece nítido: dispor sobre conflitos não é resolvê-los.

Evidente que, depois de deflagrado um conflito de competência, tal como deve ser entendido no contexto constitucional, o Poder Judiciário aplica a Constituição e a lei complementar — que seja conforme à Constituição — para compor aquele determinado conflito.

Logo, o que, na lei complementar, se vai encontrar são os critérios para que o Poder Judiciário, julgando os conflitos, os componha.

A esse propósito a perplexidade e inconsistência da nossa doutrina (com a ressalva de alguns estudiosos do direito tributário que estimam os estudos de direito constitucional) são alarmantes, pelas repercussões deletérias sobre a legislação e a jurisprudência. Assim é que, diante de casos concretos, de dúvida sobre a tributabilidade de certos fatos pelo ICM ou pelo ISS, p. ex., vê-se a adoção de premissas implícitas alarmantemente agressivas dos mais mezinhos princípios constitucionais.

Examinando-se as apreciações administrativas e até mesmo judiciais, a respeito desta temática, de modo geral, vê-se, com referência a questões fundadas em direito posterior a 1965 (data da Emenda Constitucional nº 5), a repetição de frases como as seguintes: “Até a data x, era tributável tal matéria, por determinada entidade” ou “até a data y, não era tributável pelo Estado, e sim pelo Município”, ou vice-versa.

É chocantemente corriqueiro encontrarem-se afirmações da tributabilidade de fatos **com base** na lei complementar, e não na norma constitucional, como se fosse falsa, errada, ou negligenciável a premissa de que é a Constituição que fixa competências.

De modo geral, os aplicadores — ao invés de investigarem, em primeiro lugar, a natureza do fato posto na materialidade da hipótese de incidência, para identificarem o campo em que se inserem, como condição de determinação da entidade competente para tributá-los — tomam como ponto de partida a lei complementar. Ora, ao fazê-lo, implicitamente estão aceitando esta norma como matriz das competências. Estão fazendo *tabula rasa* da necessidade de verificação de sua constitucionalidade. Estão admitindo que tudo que se disponha em lei complementar é constitucional. Estão nivelando Constituição e lei complementar. Estão afirmando, por outras palavras, que a Constituição é flexível. Admitem que ou a lei complementar modifica a Constituição, ou que esta (Constituição) deu poderes ilimitados, irrestritos e incontestáveis ao legislador complementar. Via de consequência, estão afirmando a inexistência de controle de constitucionalidade destas normas. Com isso, negam o cunho inderrogável das competências, rejeitam seu caráter constitucional de exclusividade e atribuem ao Congresso (ao editar a lei complementar) natureza de órgão constituinte e não constituído.

Com a mais assombrosa naturalidade, se vêem reiterados pronunciamentos administrativos e mesmo judiciais supondo que a lei complementar põe ou tira, a seu talante, na esfera de competência das pessoas políticas, tais ou quais fatos.

É comum verificar-se — repetimos — a afirmação no sentido de que “tal matéria era tributada pelo Estado, até a data x e, a partir dessa data, passou a ser tributada pelo Município ou vice-versa”. Ora, o leitor desprevenido fica autorizado, em face desse tipo de asserto, a supor que, desde 1966 (data da vigência da Emenda Constitucional nº 18, à Constituição de 1946), houve inúmeras modificações de competências tributárias.

A premissa implícita desse raciocínio é a de que é a lei complementar que estabelece competências. Ou seja, na medida em que a lei complementar vai “mudando as competências”, estas deixam de ser de uma pessoa pública, para passarem a ser de outras. Ora, se são corretos os pressupostos anteriormente referidos, enquanto não se modificarem os preceitos constitucionais pertinentes, as competências são inalteráveis. O que era tributável por uma pessoa política persistirá sendo, sem possibilidades de modificação por lei nenhuma, nem mesmo complementar.

Ora, a premissa pressuposta pelos formuladores das frases que reproduzimos é rigorosa e frontalmente violadora de cânones já estabelecidos e que são universalmente aceitos. Se é a Constituição que fixa competências, é evidente que estas — enquanto a Constituição não se modifique — não podem ser modificadas; que modificadas não foram.

A incompatibilidade entre os cânones do sistema e as afirmações que criticamos parece-nos frontal, flagrante e invencível. Se, por acaso, o aplicador se depara com lei — complementar ou não — contrastante com o texto magno, só tem um caminho a seguir: aplicar a Lei Maior e desaplicar o preceito inferior.

Nenhuma lei complementar dá, nenhuma lei complementar subtrai competência de pessoa pública alguma. Na verdade, a função da lei complementar é explicitar o que está implícito na Constituição. Completar a Constituição não quer dizer modificá-la (PONTES DE MIRANDA, VICTOR NUNES, SOUTO BORGES, PAULO B. CARVALHO, AIRES F. BARRETO, CLEBER GIARDINO).

Se a matéria “competência tributária” é, por sua natureza, constitucional, não pode ser tratada por lei complementar, a não ser nos estritos limites da delicada e difícil função de explicitar o que está implícito na Carta Magna (CLEBER GIARDINO, AIRES F. BARRETO, SOUTO MAIOR BORGES), porque ou ela (lei complementar) é rigorosamente fiel à Constituição, ou amplia ou reduz esfera de atribuições constitucionalmente fixada (e é inconstitucional).

Quando — por evidente abuso ou equívoco — o legislador complementar se atribui (usurpa) a faculdade de dispor sobre matéria de competência, estipulando que o fato x será tributável por uma entidade (pessoa política) e não por outra, e, em o fazendo, altera lei complementar anterior, depara-se o intérprete com o seguinte inexorável dilema: ou a lei complementar nova é inconstitucional, ou o era a anterior. Só uma orientação pode ser compatível com os preceitos constitucionais (de 1966 até agora) que estabeleceram as competências e não consentem sua modificação por nenhuma norma infraconstitucional.

Assim, a lei complementar nova ou explícita corretamente o conteúdo dos preceitos constitucionais, obrigando o aplicador a reconhecer que a lei complementar revogada era inconstitucional, ou contravém à Constituição, levando à conclusão de que correta era a anterior. Este raciocínio mostra que a lei complementar não deve cuidar de matéria que por natureza exige disciplina constitucional. Quando o fizer, não disporá discricionariamente, mas sim estritamente presa aos preceitos constitucionais. VICTOR NUNES tem ensinamento no mesmo sentido (RDP 53/54) e mostra que o STF, a outro propósito, assim o entende, também; tal colocação é, aliás, irrecusável consequência de rigidez constitucional (v. *Teoria das Constituições Rígidas*, O. A. BANDEIRA DE MELLO, 2ª ed., pág. 72).

Logo, nesta matéria, é de ser rejeitada toda argumentação que se esgote na lei complementar, pelos motivos antes aduzidos e por este agora expresso. Mesmo em caso de aparente conflito de competência, em matéria tributária, o intérprete não está dispensado da necessária tarefa de desenvolver exaustivos esforços para desvendar o conteúdo, sentido e alcance dos mandamentos constitucionais, até como condição de exame da constitucionalidade de eventual lei complementar.

O fulcro de todo o problema está na expressão “definidos”, contida no inciso II do art. 24 do texto constitucional. Tem-se interpretado errônea e equivocadamente que cabe à lei complementar definir a área de competência dos Municípios. Que só após a edição dessa lei complementar “definidora” surgirá a competência tributária municipal, com a feição e as dimensões que na lei complementar se contiverem.

Ora, aceitar essa tese é negar a premissa de que a Constituição é rígida, além de outras, já pacificamente aceitas, no sentido de que a Constituição estabelece de modo exaustivo as competências pela definição do campo material a ser explorado pelas entidades políticas (União, Estados e Municípios).

Admitir-se — como, infelizmente, o faz a maioria dos escritores — ser a lei complementar que “define” a competência tributária dos Municípios é, além de negar todas as premissas já expostas, contrariar o princípio constitucional fundamental da autonomia dos Municípios (art. 15) e atribuir absoluta insignificância ao enfático preceito que a faz (a autonomia) expressar-se, “especialmente, pela decretação de seus tributos”, por parte dos Municípios.

SOUTO BORGES, após expor o que de melhor se cristalizou em nossa doutrina, sublinha: “A Constituição não cria o tributo, mas apenas outorga competência para a sua criação pela União, Estados-Membros e Municípios. Em princípio, a instituição do tributo é matéria sob reserva de lei ordinária da pessoa constitucional competente. Por isso mesmo, no direito brasileiro, da mesma forma que a Constituição não institui o tributo, não o poderá fazer a lei complementar. O instrumento constitucionalmente idôneo para tanto é a lei da pessoa jurídica de direito público interno; não a lei complementar” (*Lei Complementar Tributária*, São Paulo, pág. 185).

E acentua o cunho constitucional da demarcação de competências: “Ademais, a competência tributária, na sistemática do direito constitucional brasileiro, está balizada em marcos constitucionais. Já nasce com um desenho constitucional, resultante da extensão e limites que lhe são postos pela própria Constituição.”

Ao prosseguir, salienta a distinção entre a função (da lei ordinária) de estabelecer as hipóteses de incidência e a função da lei complementar de “definir” os serviços tributáveis (op. cit., pág. 187), demonstrando que a 2ª parte do inciso II do art. 24 não é norma excepcional, no sistema. Escreve: “Se não estabelece o art. 24, nº II, 2ª parte, da Constituição regra de direito excepcional, segue-se inelutavelmente que há de ser interpretado em sintonia com os princípios constitucionais. Ora, a autonomia municipal é um princípio basilar no ordenamento constitucional brasileiro. A sua eficácia não pode ser elidida pela aplicação da simples regra do art. 24, nº II, *in fine*, porque a autonomia municipal se constitui em direito público subjetivo dos Municípios, oponível à União e aos Estados” (op. cit., pág. 189).

Depois de mostrar que aos princípios constitucionais repugna entender que o campo de competência tributária dos Municípios seja delimitado pela lei complementar, deixa evidente que esses mesmos princípios apontam em sentido oposto, encarecem o contrário. Por isso, o notável mestre do Recife fulmina a equivocada e preconceituosa doutrina que pretende afirmar superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária (seja federal, estadual ou municipal), coerente com a posição de PONTES DE MIRANDA, NELSON SAMPAIO, PAULO B. CARVALHO, CLEBER GIARDINO, AIRES F. BARRETO, ROQUE CARRAZZA, CARLOS AIRES BRITO, VALMIR PONTES FILHO e outros escritores, que têm sublinhado estar a diferença entre a lei complementar e a ordinária na matéria, e não em níveis hierárquicos. PONTES DE MIRANDA, por exemplo, salienta que, “a propósito dos conflitos de competência, a lei complementar tem a alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes” (*Comentários à Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1/69, t. II, pág. 383, 2ª edição*). Este asserto bem demonstra o caráter declaratório desta lei, que não tem a virtude de modificar a Constituição.

E SOUTO BORGES adverte: “Só teria sentido falar-se em prevalência ou superioridade hierárquica da lei complementar, em tal caso, se ela pudesse limitar a própria competência tributária municipal, o que lhe é constitucionalmente vedado, pois são exclusivos os respectivos campos de legislação. Dito noutras palavras: o conteúdo da lei tributária municipal não é determinado em lei complementar, mas pela Constituição” (op. cit., pág. 190).

Todos concordam em que a lei complementar não altera a Constituição, nem pode reduzir o campo de competência das pessoas políticas. Deve explicitar o que na Carta Magna já está implícito. Deduzir explicitamente o que está contido implicitamente no conteúdo da norma constitucional.

Como espécie do gênero “norma geral de direito tributário” (art. 18, § 1º), a lei complementar prevista no inciso II do art. 24 não cria limitações ao poder de tributar dos Municípios: cinge-se a regular as limitações que

o próprio texto magno já estabeleceu; limita-se a dispor declaratoriamente sobre conflitos, explicitando (sem, obviamente, alterar) o texto supremo.

Por isso, após detida e escrupulosa colocação dessa disposição constitucional (inciso II do art. 24), SOUTO demonstra estar-se diante de disposição constitucional de eficácia contida (op. cit., pág. 200), empregando as magistras categorias propostas por JOSÉ AFONSO DA SILVA. Assim, agrega a sua exposição anterior: "Assim sendo, outro não poderá ser o seu campo de aplicabilidade senão o dos conflitos de competência tributária e limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessas condições, só na área de atritos eventuais entre o imposto de serviços e impostos de competência alheia (ex.: imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações financeiras, da União; imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, dos Estados), ou seja, no âmbito material sujeito a conflitos de competência tributária, é que caberá a definição pela União dos serviços submetidos ao imposto municipal. É a chamada zona cinzenta, interpenetrável por tributos diversos e que já foi objeto de excelente estudo. Só nessa hipótese é constitucionalmente autorizada a edição de lei complementar, a qual terá por função "definir" ou regular uma limitação constitucional ao poder de tributar (vale o mesmo que dizer: "complementar" a Constituição)" (op. cit., pág. 203).

Ora, é manifesto que, a pretexto de regular conflito, não pode a lei complementar suprimir competência municipal constitucionalmente estabelecida, ou alargar competência de outras pessoas constitucionais. Deve dispor sobre conflitos, com fidelidade à Constituição: a pretexto de evitá-los, não pode alterar as balizas constitucionais. "Define", explicitamente, o que já está definido implicitamente na Lei Maior. Revela, não cria. Reitera, não inova. Reafirma, não institui.

Tudo isso, como consequência inexorável do caráter rígido da Constituição.

Este raciocínio autoriza afirmar que o que a lei complementar contém são preceitos deduzidos e desdobrados de mandamentos constitucionais implícitos, disciplinando o comportamento dos destinatários (União, Estados e Municípios) de modo a evitar futuros conflitos.

Em consequência de todo o raciocínio anteriormente desenvolvido, as Normas Gerais de Direito Tributário não podem dispor sobre hipóteses de incidência dos tributos e sobre seus aspectos, nem sobre alíquota, nem sobre atos administrativos, procedimentos, penalidades e outras matérias de privativa legislação ordinária.

Em outras palavras, como, pelo nosso sistema, a criação (a instituição) dos tributos depende de atividade do legislador ordinário e como essa competência é exclusiva, não pode a norma geral de direito tributário descrever hipóteses de incidência, porque esta atividade — que traduz a instituição de tributo — é reservada, em caráter privativo, pela Constituição Federal, ao legislador ordinário (SOUTO MAIOR BORGES, PAULO BARROS CARVALHO, CLEBER GIARDINO, AIRES F. BARRETO, ROQUE CARAZZA).



Pela mesma razão, não pode dispor sobre a base imponível, porque isto não engendra conflitos de competência tributária; se eventualmente acontecer algum conflito devido à imaginiosidade do legislador ordinário, então o problema se equacionará em função de critérios constitucionais e será solucionado pelo Poder Judiciário, no exercício da jurisdição.

### **Limitações constitucionais ao poder de tributar**

Em rigor jurídico não se pode falar em limitações constitucionais ao poder de tributar, a não ser no sentido referido por FORSTHOFF, quando diz que “toda outorga de competência já traz consigo a fixação de seus limites”.

Na verdade, é uma impropriedade afirmar que a Constituição estabelece qualquer limitação, seja ao poder de tributar, seja a qualquer outro tipo de poder. Para que se pudesse falar em limitação constitucional, era preciso demonstrar que, lógica e cronologicamente, havia antes um poder ilimitado e depois surgiu a limitação, por obra da Constituição.

As competências das pessoas constitucionais, no nosso sistema, resultam do delineamento que a Constituição tenha estabelecido para essas competências.

Os poderes do Estado existem só com a Constituição e já surgem com os contornos por ela estabelecidos.

Aliás, se a outorga de competência é ao mesmo tempo uma fixação de limitações, isto já induz ver que não se pode pensar em limitação de uma competência anterior, porque a limitação é o perfil da competência e surge de uma regra, regra essa que logicamente é sempre editada no mesmo instante. A competência é uma porção, uma quantidade delimitada de poder. Já surge delimitada (CLEBER GIARDINO).

Não há uma cronologia que autorize supor que antes se edita a norma de competência e posteriormente se limita.

Mesmo quando, por emenda constitucional, sobrevém diminuição do campo de uma competência — do ponto de vista lógico, que se impõe ao exegeta —, o que houve foi uma redução da competência.

Entretanto, para não se esvaziar o texto constitucional — que não seria lícito ao intérprete afirmar que uma dição é vazia —, é forçoso entender limitação constitucional, como o propôs ALIOMAR BALEEIRO, com sua autoridade, no que foi acatado pela unanimidade da jurisprudência e da doutrina. Concebe o mestre como limitação constitucional de competência os preceitos constitucionais formulados de modo negativo ou proibitivo, os quais, sem dúvida nenhuma, completam os contornos das competências. Esta é a única forma de se entender e interpretar o conteúdo dessa disposição constitucional.

Esta formulação engendra uma contradição.

Recordemos que RUI BARBOSA, o sumo expositor do nosso direito público, já assinalava que as disposições proibitivas ou negativas não comportam regulamentação.

Ora, se é da própria vocação da lei complementar o regulamentar a Constituição, se é próprio desse tipo de lei complementar (em sentido improprio) a Constituição, fica aí assinalada a contradição.

Em rigor técnico, em razão disso, não poderia haver Normas Gerais de Direito Tributário no Brasil (principalmente porque o que a doutrina tem entendido como "limitações constitucionais ao poder de tributar" está nos arts. 19 e 20, que têm literalmente a formulação negativa de proibições: "é vedado").

Entretanto, como o constituinte, com sua autoridade soberana, dispôs contra a lógica, é forçoso ao intérprete entender o seguinte:

a) são Normas Gerais de Direito Tributário as explicitamente requeridas pelo texto, como é o caso do art. 19, item III, c, ou do art. 21, item IV;

b) as regras declaratórias "despiciendas" explicitatórias do texto constitucional, as quais evidentemente não podem crescer, ampliar ou restringir o que neles se contém; é o caso, por exemplo, da imunidade integrada, de que cuida o § 7º do art. 23 do texto constitucional, ou ainda o caso da redução de bases de cálculo, nos convênios interestaduais de ICM.

Outro exemplo é a disposição contida no Código Tributário Nacional sobre o princípio da legalidade. Essa disposição não inova, nada cria, não regula limitação alguma; simplesmente reproduz aquilo que já está implícito com todas as suas exigências, em toda sua dimensão, no texto constitucional.

Se esse dispositivo do Código Tributário Nacional ampliasse ou restringisse as exigências que já se contém no princípio constitucional da legalidade, essa medida seria inconstitucional.

Outros exemplos invocáveis são os arts. 6º, 7º e 8º do Código Tributário Nacional.

Se dispusessem de modo contrário, seriam inconstitucionais.

Se por outro não existissem, em nada se alteraria o nosso direito positivo; isto prova o quão inócuos são: existindo nada acrescentam; não existindo, nada perde a disciplina existente.

Se ampliarem ou restringirem a Constituição, são inválidos.

ALIOMAR BALEEIRO ensina que:

"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."

Por isso PAULO BARROS CARVALHO observou que:

"Não procedem as ensinanças dos que, indo contra todas as evidências jurídicas, renitem em que à lei complementar tributária compete o "regular o sistema constitucional tributário nacional". Assim não é porque, sobre o constituinte já se haver disso exaus-

tivamente ocupado, a disciplina tributária está confiada à iniciativa das pessoas políticas (União, Estados e Municípios). A lei complementar outra coisa não faz senão **dispor** sobre o sistema tributário nacional, seja desdobrando normas constitucionais de eficácia limitada, seja editando regras que espanquem os possíveis conflitos de competência entre as entidades tributantes" (**A Norma Padrão do ICM**, 1982, São Paulo, pág. 99).

## COMPETÊNCIA DO CONGRESSO PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO CIVIL, COMERCIAL ETC. E PARA EDITAR NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO (\*)

1. Do ponto de vista metodológico, a primeira observação que se impõe é no sentido de chamar a atenção do intérprete para a circunstância de que não é da mesma amplitude, intensidade e natureza a competência que o Congresso Nacional recebe para o exercício de suas competências legislativas em matéria de direito civil, comercial etc. e aquela que recebe para editar normas gerais (de direito financeiro, art. 8º, XVII, c; educação, desportos, art. 8º, XVII, q; direito tributário, art. 18, § 1º).

Na verdade, a competência para legislar sobre direito civil, por exemplo, é uma competência única, exclusiva, universal, abrangente e sem contraste. Não é matéria que admite concorrência legislativa.

A Constituição só conferiu esta competência à **União** (da mesma forma que a competência para legislar sobre direito comercial, processual, trabalhista etc.). Só a União tem competência para legislar sobre direito civil. Ninguém mais o tem. Toda matéria de direito civil é objeto de legislação pela União. Nenhuma outra entidade partilha com a União o exercício de competência legislativa relacionada com essa matéria.

Como consequência disto, toda e qualquer regra de direito civil emanada do Congresso Nacional — desde que não contrarie preceitos constitucionais — é absolutamente válida e imediatamente aplicável. Neste sentido, é lícito ao intérprete — diante de qualquer problema de direito civil — buscar solução na legislação civil editada pela União e imediatamente aplicar as regras próprias aos casos concretos.

O mesmo não ocorre, todavia, com relação a normas de direito tributário (ou administrativo). A Constituição criou três esferas de fontes de direito tributário: União, Estados e Municípios. Isto se passa pela seguinte circunstância: a Constituição exige que o trato da matéria tributária, a ser feito, em caráter inaugural — sempre e necessariamente — por lei, o possa ser por obra de três legisladores ordinários: o da União, o do Estado e do Município. Ao editarem leis tributárias, estão estes legisladores exercendo competências privativas e exclusivas, cujos parâmetros, limites e a

(\*) NR.: Este capítulo, com conclusão específica, foi publicado na *Revista de Informação Legislativa* n. 72 (out./dez. 1981), pág. 45.

própria tônica estão no texto constitucional, em caráter inderrogável, dado que não só a Constituição é rígida, como o próprio sistema constitucional tributário tem a característica de rigidez.

O mesmo se passa com o direito administrativo, que, por isso, RUY CIRNE LIMA qualifica de “direito de aplicação exclusiva”. É que o direito administrativo (e todos seus sub-ramos, inclusive o tributário) é instrumental das pessoas políticas; é meio de afirmação e explicitação das pessoas políticas.

Pessoa política — ou pessoa jurídica pública de natureza política —, ensina CELSO ANTÔNIO, é a entidade titular de direitos e obrigações públicas por excelência, criada pela Constituição, ou por esta regida, dotada de Poder Legislativo, ou seja, de competência para editar regras inovadoras da ordem jurídica (leis). Daí a qualificação que RUY CIRNE LIMA lhes dá de pessoas constitucionais (no Brasil: União, Estados e Municípios). Estas pessoas necessariamente são plenamente competentes para criar **seu** direito administrativo (e **ipso facto**) tributário.

Assim surge o problema de se conciliar a privatividade, exclusividade, rigidez e inalterabilidade das competências tributárias dos legisladores ordinários com a competência que tem o Congresso Nacional para editar normas gerais de direito tributário. Impõe-se ao intérprete compatibilizar as competências tributárias privativas com a competência da União para editar as normas gerais.

Da circunstância de o legislador constituinte ter atribuído à lei ordinária a competência para, em caráter privativo e exclusivo, disciplinar matéria tributária no Estado, no Município e na União impõe-se a conclusão no sentido de que estas leis são imediatamente subordinadas à Constituição, nela encontrando seus únicos e exclusivos parâmetros e limites inderrogáveis.

Da circunstância de ao Congresso Nacional atribuir-se a faculdade de editar normas gerais, mediante leis complementares, como previsto no § 1º do art. 18 do texto constitucional — em confronto esta competência com as competências ordinárias dos legisladores federal, estadual e municipal —, se impõe a dupla necessidade, em primeiro lugar, de distinguir a lei nacional das leis federais, para que se possa ter condições de discernir a norma geral de direito tributário, veiculada por lei nacional, das leis ordinárias federais, editadas pelo Congresso Nacional, que se integram na ordem jurídica parcial, que se opõem às ordens jurídicas parciais periféricas, na concepção de Kelsen.

Uma segunda conclusão se impõe: é no sentido de que esta competência, para edição de normas gerais, é excepcional. Ela é excepcional no sentido de que vem abrir exceção à exclusividade da lei tributária federal, estadual e municipal.

Na verdade, aplicando-se ao direito tributário a afirmação de CIRNE LIMA no sentido de que “o direito administrativo é direito de aplicação exclusiva”, verifica-se que também o direito tributário o é.

A primeira vista, parece difícil a tarefa de compatibilizar legislações privativas (federal, estadual e municipal) com as normas gerais. Note-se que a Constituição não diz explicitamente que são normas gerais. Incumbe ao intérprete dizê-lo, procedendo à exegese do contexto sistemático da Constituição.

O direito tributário, como visto, é de aplicação exclusiva.

Quer dizer, diante da lei tributária ordinária aplicável a um caso concreto, o intérprete excluirá necessariamente — por força de exigência constitucional — a aplicação de toda e qualquer outra lei tributária (no sentido de lei tributária oriunda de legislador que não seja aquele constitucionalmente competente para disciplinar aquela matéria).

Isto salienta o caráter excepcional da norma geral de direito tributário.

Ora, se, dentro do sistema constitucional, a norma geral é uma exceção, o primeiro (lógica e cronologicamente) intérprete do texto constitucional, que é o próprio legislador complementar, haverá de — no momento em que se entregue à tarefa de elaboração das normas gerais — interpretar restritivamente o próprio preceito constitucional do § 1º do art. 18. Elaborará, portanto, poucas regras, e de modo parcimonioso, dada a excepcionalidade da competência para editar normas gerais (excepcionalidade em confronto com sua competência ampla e irrestrita para legislar sobre *direito civil, comercial etc.*).

Em segundo lugar, deverá a própria norma assim elaborada (ou seja: elaborada no exercício dessa competência para edição de normas gerais de direito tributário) ser interpretada também restritivamente, porque cuida de exceções, além de estar num campo excepcional.

Ao contrário do que muitos têm proposto, não se pode interpretar isoladamente o § 1º do art. 18 da Constituição, mas deve-se, pelo contrário, proceder a uma interpretação sistemática de todo o conjunto de princípios e normas constitucionais sobre a matéria, para então aportar-se a resultados seguros e correntes.

#### COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO CIVIL E SOBRE NORMAS GERAIS

Equivocam-se gravemente os aplicadores administrativos ou judiciais que — diante de qualquer questão concreta de direito tributário — invocam e aplicam o Código Tributário Nacional sem antes se darem ao trabalho de verificar de sua invocabilidade no caso. Como se trata de direito excepcional, antes é preciso ver se se dá a hipótese excepcional que justifica tal invocação.

De modo geral, entende-se apressada e simplesmente que essa lei nacional é aplicável a qualquer questão. É pressuposto implícito dessa inteligência que o CTN é da mesma natureza que o Código Civil. Supõe erradamente quem assim reage que a competência do Congresso para editar essas

leis é de igual extensão e intensidade. Mais remotamente, essa suposição repousa na errônea concepção de que a União é pessoa "superior" a Estados e Municípios e, por isso, suas leis se superpõem às leis estaduais e municipais.

Esse modo de ver — além de revelar desconhecimento da Constituição — traduz uma cosmovisão do nosso direito positivo que lhe atribui qualidades formais e substanciais que o igualam ao dos Estados unitários, como França, Itália, Espanha etc. E a divulgação acrítica da excelente literatura jurídica desses países não contribui para solidificar todos esses equívocos.

Incidem em grave erro as partes quando postulam em juízo invocando o CTN "a torto e a direito". E juízes e tribunais, de modo alarmantemente simplista, "vão nessas águas", aplicando como direito comum o CTN, sem considerar seu cunho excepcional e extraordinário (em contraste com o direito civil, comercial etc., esses, sim, típico direito comum).

Na verdade, não são iguais as competências da União para legislar sobre direito privado e sobre normas gerais de direito tributário. Daí não se poder, com a mesma naturalidade, facilidade e freqüência, valer-se o aplicador das leis editadas no exercício dessas competências.

As radicais diferenças entre as competências do Congresso para legislar sobre direito civil, comercial, processual, penal etc. e sobre normas gerais de direito tributário precisam ser objeto de detida meditação, por suas excepcionais conseqüências práticas, traduzidas em inderrogáveis — porque constitucionais — exigências de aplicação.

Tais diferenças são de forma, de natureza, de extensão e de matéria. Podem ser sintetizadas no seguinte quadro:

#### COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS DO CONGRESSO

	Direito Civil etc. (Art. 8º, XVII, "c")	Normas Gerais de Direito Tributário (art. 18, § 1º)
<b>QUANTO A</b>		
FORMA	lei ordinária	lei complementar
NATUREZA	ordinária	excepcional
EXTENSÃO	ampla	restrita
MATÉRIA	ilimitada	só conflitos e regulação de limitações cons- titucionais.

Examinemos cada critério de diferenciação.

### Diferença de forma

Unicamente mediante um veículo especial, por seu regime, pode o Congresso expedir norma geral de direito tributário (NGDT). Além de seu projeto não poder sujeitar-se a prazos para discussão, não comporta aprovação *ficta* pelo Congresso. Por outro lado, o **quorum** de aprovação da lei complementar é especial e qualificado, o que essencialmente caracteriza seu regime jurídico.

A lei civil, pelo contrário, é veiculada por lei ordinária, dotada de regime de elaboração oposto.

### Diferença de natureza

Falar da natureza de uma competência legislativa é falar de sua intrínseca qualificação jurídica. A natureza é algo que resulta de exigências sistemáticas sitas nos pressupostos da competência de quem produz o ato e não no ato em si. Nesse sentido, não depende da vontade do produtor do mesmo ato, mas de uma vontade superior, a que fixa a competência, lhe dá os contornos e estipula as exigências a que se há de submeter para reputar-se regularmente exercitada e, pois, ser eficaz (no sentido que à expressão dá ZANOBINI: apta a produzir seus efeitos próprios).

Na base desta verificação está a inarredável distinção — já que de competência legislativa se cuida — entre poder constituinte e poder constituído e, em conseqüência, entre as normas emanadas de cada qual.

Assim, o texto constitucional atribuiu à União competência para legislar sobre qualquer assunto que se reconheça recair no campo do direito civil, e legislar irrestritamente, amplamente, somente tendo por balizas os princípios e normas constitucionais que direta ou indiretamente incidam nesse campo.

Logo, a lei civil emanada do Congresso o é em caráter ordinário, comum, corrente, normal, amplo. Essa função é, por assim dizer, ordinária, além de exclusiva do Legislativo nacional.

Já no que respeita ao direito tributário, a Constituição previu três fontes normativas: Congresso, Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais.

E cuidou de quatro normas jurídicas, que se não superpõem, com possibilidade de incidir na matéria: leis nacionais, leis federais, leis estaduais e leis municipais. O campo de cada qual foi rigorosamente separado, por matéria, de modo a evitar superposições e atritos.

Cada qual tem seu campo material próprio, de modo a não ser possível a invocabilidade concomitante de mais de uma norma. Assim, nos casos em que cabe aplicar a lei nacional, não se aplica nenhuma outra. Nos casos em que incide a lei municipal, ela o faz exclusivamente, com caráter

de privatividade. Quando invocável a lei federal, não o será a nacional. Quando a nacional, não a estadual e assim por diante.

Como a tributação é conatural à autonomia de Estados e Municípios e instrumental dessas autonomias, já estaria implícita a legislação plena própria de cada qual. O constituinte, porém, foi expresso, ao deixar sublinhado e enfatizado que as leis tributárias estaduais e municipais seriam únicas, exclusivas, nas suas esferas.

Dai o ficar evidente que a norma geral emanada da União é **uma** dentre inúmeras outras leis tributárias. Tem por limite o campo constitucional próprio das demais. Não rege, em caráter ordinário, **toda** a matéria, mas só aquilo que, por sua natureza, recaia no seu restrito campo.

Não lhe cabe dispor sobre a criação de tributos, nem, via de consequência, sobre a extinção dos mesmos. Seu campo é materialmente restrito, pelo texto constitucional, a dispor sobre conflitos de competência (onde eles sejam verificáveis) e regular limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 18, § 1º).

Destas considerações se vê a natureza excepcional (e, pois, restrita) dessa competência do Congresso, em flagrante oposição à ampla e irrestrita competência para legislar sobre direito civil (e outras matérias, como previsto no art. 8º, XVII, c).

#### **Diferença quanto à extensão**

Disso resulta que a extensão (amplitude) da legislação é forçosamente, também, diversa.

Salvo parâmetros constitucionais, a lei civil não conhece limites à sua aplicabilidade. Estende-se a todas as relações, todas as situações materialmente reconhecíveis como suas próprias. Já a norma geral de direito tributário tem por insuperáveis limites positivos os restritos à matéria que constitucionalmente foi reservada ao Congresso, nesse ponto (art. 18, § 1º), e negativamente o que seja da ampla competência dos Legislativos estadual e municipal.

É, pois, restrita a extensão da competência da União para emanar normas gerais, em contraste com aquela para editar a lei civil.

#### **Diferença quanto à matéria**

Impõe-se reconheça o intérprete que materialmente a norma geral é diferente da lei ordinária, sob pena de atribuir cunho caótico ao sistema constitucional. Ora, são diversas as matérias próprias da lei de normas gerais, relativamente à lei ordinária, ou o Congresso tem poder arbitrário, atua irrestritamente e, pois, não é obrigado a respeitar a autonomia de Estados e Municípios.