



NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO E AUTONOMIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Limites à norma geral — Código Tributário Nacional

GERALDO ATALIBA

Professor livre-docente de Direito Financeiro nas Faculdades de Direito da Universidade de São Paulo e da Universidade Católica de São Paulo

SUMÁRIO: — **PRELIMINARES** — a) *insuficiência prática dos princípios constitucionais*; b) *normas gerais de Direito Financeiro e Tributário*; c) *leis nacionais e leis federais*; d) *caracteres distintivos*. I — **NORMAS GERAIS NO SISTEMA VIGENTE** — a) *norma geral de Direito Financeiro*; b) *implicações do destaque do Direito Tributário*; c) *esvaziamento do campo próprio das normas gerais de Direito Financeiro*; d) *distinção sistemática entre lei nacional e federal*; e) *Direito Constitucional Financeiro estadual*; f) *obrigação constitucional da entrega do produto da arrecadação de impostos*; g) *normas gerais de Direito Financeiro exigidas pela Carta Constitucional*; h) *iniciativa dos projetos de norma geral de Direito Financeiro*. II — **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** — a) *considerações propedêuticas*; b) *autonomia municipal*; c) *consistência da autonomia de Estados e Municípios*; d) *normas gerais de Direito Tributário*; e) *a faculdade de edição de normas gerais conferidas ao Congresso*; f) *lei complementar veiculadora da norma geral*; g) *lei complementar no sistema da Carta Constitucional de 1967 (com a redação da emenda n. 1)*; h) *finalidades da norma geral de Direito Financeiro*; i) *normas gerais de Direito Tributário e limitações constitucionais ao poder de tributar*; j) *regulamentação das limitações constitucionais ao poder tributário*; l) *disposições limitativas expressas na Carta Constitucional de 1967, em matéria tributária*; m) *à lei complementar é vedado criar limitações ao poder tributário dos Estados e Municípios*; n) *disposições constitucionais proibitivas*; o) *mandamentos proibitivos não comportam lei complementar*; p) *limite sistemático à norma geral*; q) *campo vedado à norma geral*. III — **CONSI-**

DERAÇÕES FINAIS — a) *discriminação de rendas e normas gerais*; b) *a definição legal do fato gerador dos tributos*; c) *administração como matéria de exclusiva legislação dos autônomos*; d) *hierarquia das leis*; e) *à norma geral de Direito Tributário é vedado instituir tributos*; f) *definição dos impostos municipais sobre serviços, pela lei complementar (art. 24, n. II, e § 4º)*; g) *a lei complementar não institui impostos municipais sobre serviço*; h) *Código Tributário Nacional*; i) *conteúdo do CTN*.

Se o Brasil é uma federação, se os Estados são autônomos e se se consagrou também — como princípio constitucional — a autonomia municipal, como compreender a existência das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário?

Se a autonomia consiste no “governo dos próprios negócios, mediante autoridades e leis próprias”, como obedecerem os autônomos a normas elaboradas por outrem?

Como conciliar a competência do Congresso Nacional para elaborar estas normas gerais, com a autonomia dos Estados e Municípios?

Quais as finalidades das normas gerais?

Quais os limites constitucionais a seu poder vinculante?

Colocar estes problemas e tentar contribuir para o encaminhamento de sua solução é o propósito deste trabalho.

PRELIMINARES

a) *Insuficiência prática dos princípios constitucionais*

A rigidez do sistema constitucional tributário por si só, muitas vezes, não é bastante para obviar os conflitos de competência entre as pessoas tributantes ou os dissídios tributários com os contribuintes.

Na verdade, o princípio implícito da rigidez do sistema tributário não é senão a síntese orgânica de todos os demais princípios constitucionais. Ele é a expressão unitária e sintética do próprio sistema, o qual resultou rígido da estruturação geral — segundo determinada sistemática — de todos os demais princípios. Daí dizermos serem *praticamente insuficientes*, para harmonioso

funcionamento do sistema, os princípios constitucionais em geral, inclusive o da rigidez.

Efetivamente, embora tenha sido tecnicamente feliz o legislador constituinte e tenha fixado com precisão e segurança as linhas mestras balizadoras das competências das entidades políticas dotadas de capacidade tributária, distorções exegéticas, má informação científica ou mesmo excessos deliberados, estimulados por solicitações políticas ou necessidades financeiras prementes, podem dar ocasião — e frequentemente dão — a conflitos e dissídios que, cedo ou tarde, são levados ao Judiciário.

É procedente e muito própria a observação de um dos mais completos especialistas brasileiros, no sentido de que “a conceituação defeituosa, a imposição inadequada, a má regulamentação, a arrecadação falha, a cobrança imperfeita, são fatores que desfalcam extraordinariamente a vitalidade do sistema, dando uma aparência depreciativa de sua capacidade. Ora, enquanto não se eliminarem êsses vícios não é lícito condenar um regime tributário, porquanto qualquer regime, em qualquer discriminação de rendas, sofreria inevitável aniquilamento sob o domínio de tão destrutivas circunstâncias” (Carvalho Pinto, “Discriminação de Rendias”, pág. 8).

Com efeito, se não se obedece rigorosamente à disciplina constitucional da discriminação de rendas; se não se providencia diligentemente os meios necessários a tal observância; se não se cuida inteligentemente do problema, o resultado é a balbúrdia, o mistifório, a confusão. E, contemplando tal espetáculo, o crítico mais apressado e menos avisado é levado a diagnosticar erradamente as deficiências, atribuindo-as à

estrutura do sistema, enquanto, na verdade, elas se sediam na sua defeituosa atuação, exegese, aplicação prática e regulamentação.

A matéria tributária representa uma faixa de uma problemática maior da mesma natureza, também objeto de abundante e amplo cuidado da Constituição, que é o Direito Financeiro, de que tratam diversas disposições constitucionais.

O problema dos recursos financeiros das pessoas públicas não se esgota na perspectiva tributária, estando, pelo contrário, longe dessa simplicidade. Além das receitas de Direito Privado, outras de Direito Público — algumas peculiares ao Brasil — concorrem, em medida não negligenciável para desenhá-lo o panorama. Tais são as participações no produto da arrecadação de certos impostos e certas receitas mediatas de Direito Administrativo.

Entre estas, o resultado financeiro das desapropriações por zonas, as deduções nas indenizações por desapropriação, a título de compensação de mais-valias: dividendos e juros de dinheiros compulsoriamente depositados em mãos do poder público — de juridicidade duvidosa — prolongadamente, a mil e um títulos.

Amílcar Falcão, no seu exaustivo estudo sobre o empréstimo compulsório enumera hipóteses de retenção pelo poder público de dinheiros de pessoas privadas, recolhidos a título de antecipação de tributos e que, posteriormente — em razão de os débitos tributários não somarem o total antecipadamente arrecadado — devem ser devolvidos ao contribuinte. Nessas hipóteses, o dinheiro ficou em mãos do poder público, foi por êste girado, rendeu-lhe lucros e juros e — embora recolhido com fundamento no poder tributário — não representou tributação. Tanto é assim que deve ser devolvido. A tudo se acresçam os “empréstimos compulsórios” (v. RDP, vols. 4/7 e 6/22).

Com efeito, entendemos que as participações no produto de certos impostos não configuram matéria de Direito Tributário por não terem natureza tri-

butária. Na verdade, ao atribuir a Constituição parcela do produto de certos impostos — outorgados a umas pessoas — a pessoas diversas, cria direitos e deveres de natureza financeira, formalmente constitucionais. O problema da efetiva entrega dessas importâncias, por uma pessoa pública a outra, não é tributário. Não surge aí a relação jurídica tributária, nuncio e cerne do Direito Tributário, peculiarizado por notas típicas essencialmente diversas daquelas caracterizadoras da relação jurídica que se estabelece entre a pessoa política que arrecada o tributo — cujo produto é partilhável, por mandamento constitucional — e aquela outra, titular de parcela constitucionalmente prevista desse produto.

Do quadro esboçado se vê que as possibilidades de conflito entre as pessoas políticas titulares de competência tributária, entre nós, são as mais amplas, em matéria tributária como, em geral, no campo compreendido pelo Direito Financeiro.

E a razão pela qual a Carta Constitucional — em sinal de sensível progresso sobre a Constituição de 1946 — prevê que o Congresso Nacional, como órgão do Estado brasileiro, emane normas gerais de Direito Financeiro (art. 8º, n. XVII, “c”) e de Direito Tributário (§ 1º do art. 18).

Foi muito salutar a inovação introduzida, consistente em se dispensar tratamento acentuadamente diferenciado às duas matérias. Muito embora o Direito Tributário seja um capítulo do Financeiro, convém a doutrina em lhe reconhecer autonomia didática. Por outro lado, andou bem o constituinte em destacá-lo do Financeiro, pelas razões aqui oportunamente expostas.

b) Normas gerais de Direito Financeiro e Tributário

Da contemplação do nosso sistema constitucional tributário e meditação sobre seus princípios informadores se vê, raciocinando-se por exclusão, que outra função não podem ter as normas gerais senão completar a Constituição

onde e quando seja previsível — ou efetivamente venha a ocorrer — conflito entre as pessoas tributantes. Seria, com efeito, altamente ilógico e absurdo que a Constituição tivesse conferido autonomia a Estados e Municípios, tributos privativos e competência ampla para instituí-los e regulá-los e, ao mesmo tempo, conferisse ao Congresso poderes para limitar arbitrariamente aquelas faculdades e competências.

Logo, só é coerente entender como próprio da norma geral a complementação da Constituição em que a atuação do mecanismo de harmonia entre as pessoas políticas o exija peremptoriamente. São, pois, exclusivamente as áreas de conflitos, desde que haja evidente lacuna no texto constitucional. De outra forma não é possível colocar o problema.

Qualquer outra inteligência da questão conduziria à afirmação de que a Constituição é incoerente e, ao mesmo passo em que confere um poder amplo, uma faculdade privativa — poder e faculdade constitucionais — permite ao legislador ordinário deformá-los, reduzi-los. “Não é certamente por outras razões que se orientam os nossos constitucionalistas no sentido de atribuir um alcance bastante moderado à faculdade normativa do comentado inciso constitucional”, apreciava-se, com acerto, a previsão das normas gerais de Direito Financeiro, na Constituição de 1946 (Carvalho Pinto, ob. e loc. cit.).

Cumprir estabelecer com nitidez a natureza exata das “normas gerais”, tais como previstas pela Constituição. Não é qualquer norma expedida a esse título — ou que mencione o inciso constitucional na sua fórmula promulgatória, na ementa, ou no preâmbulo, ou que assim venha batizada — que configura a “norma geral” prevista pelo constituinte e exigida pelo sistema. Não é qualquer destas que pode ter a força jurídica vinculante ampla e plena, própria da espécie, mas somente aquelas leis que possam revestir o caráter de leis “nacionais”.

Importa, pois, determinar a natureza nas normas gerais a que se referem os

dispositivos constitucionais e defini-las. Depois, estabelecer as necessárias distinções entre elas e outras normas de Direito Financeiro e Tributário, além de bem precisar as diferenças entre cada qual.

Imprescindível, em seqüência, estabelecer as devidas relações entre tais normas e as demais de Direito Financeiro ou Tributário, editadas pelo próprio Congresso Nacional ou pelos órgãos legislativos das demais pessoas políticas. Ulteriormente, fixar as posições recíprocas de tais normas em confronto com outras leis do próprio Congresso, e, especialmente, com as normas gerais de seguro e previdência; defesa e proteção da saúde e penitenciários, a que se refere a mesma letra “c”, do n. XVII do art. 8º da Carta Constitucional de 1967. Isto feito, importa fixar os critérios pelos quais determinar o campo próprio das normas gerais, precisando que matérias podem ou devem versar, para, correlatamente, determinar o que lhes é vedado.

Em seguida, relacioná-las com as demais normas jurídicas integrantes do complexo normativo inserido no sistema constitucional.

Final, procurar-se-á obter visão sistemática desse conjunto de normas informadoras do sistema normativo tributário, estabelecendo-se as posições relativas, no sistema, de cada norma, em confronto com as Constituições estaduais e a legislação ordinária federal, estadual e municipal.

A compreensão global do sistema e de cada de seus elementos é condicional à correta exegese das normas que o compõem e exata inteligência dos critérios da solução de cada questão concreta que se coloque diante do intérprete.

Sem a rigorosa visão de conjunto desse complexo, o aplicador da legislação tributária é levado à perplexidade, quando não às erronias mais deploráveis.

É por falta de atentarem para a organização peculiar do nosso sistema normativo, que os nossos legisladores, órgãos administrativos fiscais e até ju-

diciários deformam, ofendem e subvertem diretamente de forma tão generalizada e primária não só os princípios expressos ou implícitos que informam o regime, como o próprio texto constitucional.

c) *Leis nacionais e leis federais*

O Congresso é legislativo nacional e faz a lei nacional, a lei brasileira, que transcende às contingências regionais e locais. Sob esta perspectiva não importa ao legislador, ou ao destinatário, a eventual vinculação dêste último às sociedades políticas menores.

São, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum.

Contribui, sem dúvida, para tornar muita vez difícil o discernimento entre ambas, também, a circunstância de confundirem-se fisicamente os destinatários das normas. Juridicamente, entretanto, o discrimen é rigoroso e nitido. As pessoas recebem as normas nacionais na qualidade de jurisdicionados ("lato sensu") do Estado brasileiro; na qualidade de súditos do Estado federal.

Aliás, em Direito Constitucional Tributário, a nossa doutrina já superou parcialmente êste problema, quando estabeleceu, com relativa felicidade, a distinção entre os tributos, sob a perspectiva jurídica, muito embora física e economicamente êles sejam incidíveis ou indiscerníveis: porque, essencialmente, sob a perspectiva econômica, os tributos sômente podem colhêr o capital, a renda e a pessoa. A rigor, pois, os tributos sômente poderiam ser três. Entretanto, juridicamente construíram-se diversas espécies, perfeitamente distintas e discerníveis, colhendo aspectos diversos destas três realidades objetivas fundamentais.

A mesma distinção se soube estabelecer quando se distinguiu, com precisão, no mesmo contribuinte físico, o sujeito passivo de tributos federais, estaduais e municipais.

A lei federal vincula todo o aparelho administrativo da União e tôdas as

pessoas que a ela estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de seus administrados ou jurisdicionados.

Imediatamente se vê que esta lei não colhe, nem pode colhêr Estados, Municípios, Distrito Federal, e suas autarquias que não são jurisdicionados nem administrados da União. Jurisdicionadas ou administradas da União são as pessoas — físicas ou jurídicas, não importa — contribuintes da União ou de qualquer forma relacionadas com seus serviços, com sua atividade ou com seu aparelho administrativo.

Já a lei nacional é muito mais ampla e, como dito, transcende às distinções estabelecidas em razão das circunscrições políticas e administrativas.

A lei nacional, categoria jurídico-positiva diversa, é o produto legislativo do Estado nacional, total, global.

Vige no território do Estado brasileiro, vinculando todos os sujeitos à sua soberania, abstração feita de qualidades outras que possam revestir. Esta lei faz abstração da circunstância de ser o Brasil estado unitário ou federal.

Em termos práticos, a lei federal se opõe à lei estadual e à municipal, enquanto que a lei nacional abstrai de tôdas elas — federal, estadual e municipal — transcendendo-se.

Destarte, pode-se distinguir perfeitamente, no rol do n. XVII, do art. 8º, as leis nacionais, das federais. São leis nacionais, de maneira geral, quase tôdas as expressamente arroladas no n. XVII.

Leis federais são aquelas que podem ser editadas, no campo próprio, pela União. Da mesma forma, nos respectivos campos, são leis estaduais e municipais as editadas por Estados e Municípios, cada qual na própria esfera de competência. Quer dizer: abaixo da lei nacional — se figurarmos um quadro de representação espacial do sistema engendrado pela nossa Constituição — estão, no mesmo nível, equiparadas, as leis próprias das diversas pessoas públicas políticas.

Tal situação lógica, referida com o termo "abaixo", não quer dizer, absolutamente "subordinada" ou vinculada

— que nenhuma hierarquia entre elas se estabelece em razão das posições que respectivamente ocupam nesse quadro.

A diversidade de objetos ou de formas de expressão dos órgãos legislativos respectivos não autoriza supor qualquer hierarquia, mas sim organização que lhes atribui e reconhece, como privativos, campos diversos.

E, pois, *lei nacional* aquela prevista expressamente no n. XVII do art. 8º da Constituição Federal.

São leis federais, estaduais e municipais, além do Direito Administrativo próprio de cada esfera, compreendido nos limites dos arts. 13 e 16, as leis de Direito Tributário e financeiro — para nós, contidas no Direito Administrativo — de seguro e previdência, de proteção à saúde e sobre regime penitenciário, tráfego, trânsito e desportos desde que não revistam o caráter de norma geral nacional (o que examinaremos adiante). Outrossim as leis sobre educação, desde que “estaduais”, em oposição a “nacionais”, assim qualificadas pelos seus efeitos e pela natureza de seu âmbito de incidência.

Tentando uma forma didática de apresentação gráfica do quadro lógico formado por nosso sistema, elaboramos — tendo em vista a matéria própria de cada qual — o seguinte esquema:

lei nacional: art. 8º, n. XVII, em geral.

lei federal: Direito Administrativo da União; Direito Financeiro da União; previdência, na esfera da União; educação, na esfera da União; leis que digam respeito só à União, que regulem suas relações com seus administrados, jurisdicionados, contribuintes ou terceiros com quem entre em relação contratual de qualquer natureza. Além destas, aquelas leis expressa ou implicitamente reclamadas por disposições programáticas da Carta constitucional classificáveis como Constituição da União, discernível no pacto federal ou Constituição Nacional.

lei estadual: Direito Constitucional estadual; Direito Administrativo estadual; Direito Financeiro estadual; Direito Tributário estadual; seguro refe-

rente ao serviço público estadual; proteção à saúde, no serviço público estadual; regime penitenciário estadual; leis supletivas específicas, sobre produção e consumo; leis supletivas sobre educação, no Estado e leis sobre o próprio sistema de educação; letras “c”, “d”, “e”, “n”, “q” e “v” do art. 8º, n. XVII, supletiva ou complementarmente; campo chamado residual (§ 1º do art. 13).

Este campo estabelece regra geral restritiva dos poderes da União sublinhando o princípio federal e acentuando a tônica centripeta do pacto federal vigente, na esteira das Constituições anteriores.

lei municipal: Direito Administrativo municipal; Direito Financeiro municipal; Direito Tributário municipal; previdência dos servidores públicos municipais; saúde dos servidores públicos municipais; educação, na esfera municipal; leis sobre todas as matérias não privativas do Congresso Nacional e das Assembléias Legislativas — por força da Constituição Federal — incidentes na esfera do peculiar interesse do Município (art. 15).

Esta regra geral reforça a autonomia municipal e conduz a uma interpretação estrita das normas federais ou estaduais que direta ou indiretamente possam influir no campo do peculiar interesse municipal.

d) Caracteres distintivos

Do exame dêsse quadro se vê que a distinção entre as competências reside na diversidade de âmbito de incidência e não em níveis hierárquicos. Donde ser imperativo concluir-se pelo absoluto nivelamento jurídico de tais leis, em coerência, aliás, com a igualdade jurídica das pessoas públicas políticas, disposta expressamente pela Constituição, a qual, de resto — consagrando o princípio federal e a autonomia política dos municípios — já conduziu a tal conclusão.

Aliás — como se insistirá em sublinhar ao longo dêste estudo — isto é perfeitamente coerente com a siste-

mática constitucional que se persistiu adotando, consistente em dispensar tratamento jurídico-formal isonômico às pessoas políticas *criadas* pela Constituição e dela extraindo, diretamente, suas competências e faculdades.

A distinção necessária entre lei nacional e lei federal — da mais alta utilidade científica e absolutamente indispensável para a perfeita compreensão do sistema jurídico brasileiro — é de importantíssima aplicação, tendo as conclusões particulares de cada trabalho exegético a maior repercussão no campo do Direito Financeiro e Tributário e os mais significativos efeitos práticos.

A observação, entretanto, de maior importância para este estudo, está em que as normas gerais, como leis nacionais, são o mais importante instrumento de efetivação prática da harmonia entre as pessoas tributantes, constituindo-se, pois, em complemento eficiente do sistema constitucional tributário e, principalmente, da discriminação de rendas.

Devem, pois, em regra, prevenir, mediante o ditame de princípios gerais e abstratos próprios da lei nacional — sem invasão, portanto, das esferas específicas e privativas das leis federais, estaduais e municipais — os possíveis conflitos ocorriáveis nos pontos de atrito previsíveis ou nas áreas não definidas, não atribuídas explicita ou implicitamente e qualquer pessoa pública política, pelo instrumento apropriado, que é a Constituição. Hipóteses haverá porém, nas quais a previsão, o trato preventivo não seja, por qualquer razão possível. Oportuno, então, que normas gerais sejam postas, tendo em mira sanar tais conflitos.

Em suma: para que se compreenda harmônicamente a razão justificadora da previsão das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário, sem conflito com a harmonia ínsita no sistema jurídico — vale dizer, sem incongruente ofensa à autonomia de Estados e Municípios — é preciso reconhecer que em princípio só têm cabimento as ditas normas gerais nas hipóteses de atrito

entre as pessoas políticas ou onde haja lacunas preenchíveis, de certa forma, discricionariamente.

Só serão válidas e vinculantes, pois — vale dizer, só serão verdadeiras normas gerais — as leis que se circunscrevam rigorosamente a esse campo, muito restrito, aliás, em razão da rigidez do sistema constitucional tributário e de sua abundância, minúcia e extensão.

I — NORMAS GERAIS NO SISTEMA VIGENTE

a) Norma geral de Direito Financeiro

No sistema de 1946 a Constituição só mencionava as normas gerais de Direito Financeiro. Nelas estavam compreendidas — principalmente — as de Direito Tributário. A vigente Constituição prevê, separadamente, as normas gerais de Direito Financeiro (art. 8º, n. XVII, "c") e as normas gerais do Direito Tributário (§ 1º do art. 18).

Não é pequena ou negligenciável a diferença entre a situação anterior e a vigente. A expressa previsão do Direito Tributário separadamente do Direito Financeiro, por si só, traz as mais amplas conseqüências para a interpretação e aplicação do novo sistema.

Mais requintado fica o problema com o tratamento especialmente qualificado que têm as leis complementares, únicas veiculadoras de normas gerais do Direito Tributário.

Como oportunamente se demonstrará, esta última circunstância importa em seqüestrar não só à lei ordinária, como à delegada e ao decreto-lei, a possibilidade de veicularem norma geral de Direito Tributário (v. nosso livro "Decreto-lei na Constituição de 1967").

b) Implicações do destaque do Direito Tributário

Na Constituição de 1946 se previa a competência do Congresso para editar normas, gerais de Direito Financeiro. Neste se compreendia o Direito Tributário. Diversas normas versando Direito Tributário foram expedidas, nesse

regime, exatamente demonstrando a mesma inteligência da questão, por parte do legislador.

No vigente regime — tendo sido distinguidas as normas gerais de Direito Tributário — grandes modificações sofre tôda a sistemática constitucional, com relevantíssimos reflexos no sistema constitucional tributário.

Distinção que já decorria do sistema passado — e que persiste, pelas mesmas razões — é feita entre as normas tributárias e financeiras em geral e as normas gerais.

Norma simplesmente tributária ou financeira é a lei ou decreto versando estas matérias, na órbita da ordem parcial interessada. Observado o *principio da reserva da lei*, e atendidas as exigências válidas das normas gerais, os decretos simplesmente federais, como estaduais e municipais podem versar indiferentemente matéria tributária ou financeira — na esfera sistemática da faculdade regulamentar.

Já, *norma geral* é simplesmente a lei nacional, editada pelo Congresso. Seu campo próprio e específico é somente aquêlê constitucionalmente previsto e que — como se verá está implicitamente demarcado.

As conseqüências da inovação — consistente no destaque do Direito Tributário — são inúmeras (e serão pormenorizadamente examinadas); delas salientamos o esvaziamento das normas gerais de Direito Financeiro.

c) *Esvaziamento do campo próprio das normas gerais de Direito Financeiro*

De maneira geral a doutrina conceitua o Direito Financeiro como sendo a disciplina jurídica da atividade financeira do Estado. Esta compreende o levantamento de recursos, sua guarda e gestão e o seu dispêndio. O levantamento de recursos, pode ser contratual (do Direito Privado) ou coativo (de Direito Público). Esta última espécie é que se rege por normas cujo conjunto se convencionou designar de *Direito Tributário*.

São partes, pois, do Direito Financeiro o Direito Tributário e as disciplinas Jurídicas do orçamento, fiscalização e contróle orçamentário, da contabilidade pública e do crédito público.

Quando a Carta Constitucional prevê a edição de *normas gerais* de Direito Financeiro, está se referindo a tôdas estas matérias. A retirada das normas de Direito Tributário dêsse campo se deve à sua expressa previsão por outro mandamento (§ 1º do art. 18). Como se trata de norma especial, expressamente destacada e qualificada — pelo regime especial de elaboração fica excluída da disposição do art. 8º, n. XVII, "c".

Logo, persiste tudo o mais.

Não obstante só uma parcela do campo material do Direito Financeiro tenha sido subtraída, afirmamos que a inovação em exame *esvaziou* a esfera própria do Direito Financeiro.

É que — como veremos abundantemente — só cabe a norma geral: em áreas de atrito; em lacunas constitucionais insuscetíveis de preenchimento por qualquer das ordens parciais (lei simplesmente federal, estadual ou municipal).

Ora, é bastante evidente que as demais matérias compreendidas no Direito Financeiro não oferecem ensejo de atritos entre as pessoas políticas.

Não vemos como seja possível atrito em matéria orçamentária, de contabilidade, de contróle orçamentário ou do crédito.

Nem lacunas constitucionais — nestas matérias — insuscetíveis de preenchimento pelas ordens parciais. Pelo contrário: as deliberadas lacunas — no que se refere a tais assuntos — podem e devem ser preenchidas pelas ordens parciais. Isto é próprio de suas autonomias e, por isso, previsto e desejado pelo sistema constitucional.

Por outro lado, a contabilidade, o orçamento, o crédito público e a fiscalização e contróle orçamentário são *instrumentais* das autonomias das ordens parciais e, portanto, seqüestradas — por definição e em virtude de sagrado princípio constitucional — a qualquer

possibilidade de ingerência exterior, seja esta qual fôr.

Tão patente e claro nos parece que o orçamento, a contabilidade etc., são instrumentais da autonomia dos Estados e municípios que não vamos perder tempo em aprofundar a demonstração. Limitamo-nos a considerar que quem não dispõe das normas disciplinadoras do próprio orçamento, da própria contabilidade e do próprio crédito não é autônomo, mas dependente — e dependente daquele que dita tais regras.

Só esta observação já evidencia quão absurdo é pretender conciliar qualquer poder normativo externo às autonomias, com os princípios fundamentais da Carta Constitucional vigente — princípios estes já provectos e, por isso, arraigados, do nosso Direito Constitucional. Se a autonomia dos Estados (art. 13) e a dos Municípios (art. 15) são princípios fundamentais do sistema, as suas derrogações são excepcionalíssimas.

Como tais, devem ser expressamente previstas no texto constitucional.

Por elas não se pode concluir por inferência. Tais exceções não podem ser dessumidas, nem mesmo sistematicamente. Ou vêm expressas no próprio texto constitucional, ou não podem prevalecer.

d) *Distinção sistemática entre lei nacional e federal*

Resulta, pois, do exame sistemático da Constituição como um todo, que não pode ser amplo o objeto sobre o qual pode o Congresso exercer sua competência *normativa geral*, em matéria de Direito Financeiro.

E verdade que em matéria orçamentária de seu contrôlo, as autonomias são peiadas por abundantes e extensas disposições constitucionais. Entretanto, embora algumas destas disposições comportem legislação complementar, esta há de ser editada pelos próprios seres autônomos, nada justificando ordenação vinda de pessoa externa a eles.

Assim, só disposição expressa, inequívoca e sistematicamente interpretada, pode admitir interferência deste tipo, e assim mesmo, nunca contrastante com os princípios federal e da autonomia municipal. Por isso, só em hipóteses como a da disciplina *formal* das despesas de capital, obedientes a orçamentos plurianuais de investimentos, se pode admitir a obrigatoriedade de lei complementar (parágrafo único do art. 60).

Pela mesma razão, só restritivamente se pode interpretar a excepcionalíssima regra do art. 61 da Constituição, que reza que "lei federal disporá sobre o exercício financeiro, a elaboração e a organização dos orçamentos públicos".

Esta lei, é nitidamente, uma norma geral de Direito Financeiro e — como tal — submetida aos mesmos princípios que informam esta categoria.

Esta "lei federal" não pode ser obrigatória quando imponha medidas de mérito; não pode dispor sobre qualquer aspecto material, quantitativo ou qualitativo. Deve cingir-se a aspectos formais. Não pode invadir, nem indiretamente, o mérito dos orçamentos dos autônomos. E, na medida em que o faça, não é vinculante para eles.

Intuição do especial caráter desta lei teve o responsável pela redação dos dispositivos. Tanto é assim que — reconhecendo não se tratar de simples lei da ordem jurídica parcial da União, que na Carta vem sempre designada simplesmente por *lei* — a ela referiu-se como *lei federal*, exprimindo implicitamente a mesma idéia que nós expressamos quando nos referimos a *lei nacional*.

Nem deve impressionar este desencontro terminológico, porque a sutileza da distinção e a imprecisão doutrinária em torno destas categorias — e até mesmo a total negligência do problema — não permitiram a fixação de um vocabulário rigoroso, realmente útil à ciência, neste ponto, e favorecedor de maior clareza e precisão.

Efetivamente, vê-se que o diploma constitucional, de maneira geral, quando se refere simplesmente a lei, está fazendo referência à lei simplesmente da União, dos Estados ou dos Municípios; quando quer se referir à lei nacional, menciona *lei federal*. Em regra, assim é; não pode, entretanto, o intérprete guiar-se por este critério, porque: a) nem sempre onde se menciona *lei federal*, no texto da Carta, se reconhece lei nacional; e b) nem toda vez que se reporta o texto constitucional à *lei nacional* usa aquela expressão.

Só os critérios doutrinários aqui expostos poderão conduzir com segurança este discrimen.

Quando a Carta proíbe a vinculação de uma receita a um órgão, fundo ou despesa (art. 62, § 2º), ressalva que "a lei poderá" destinar o produto da arrecadação de um tributo ao orçamento de capital.

Aí se tem uma hipótese em que, nitidamente, a referência é a lei simplesmente federal, estadual ou municipal — ou seja, expressão das ordens jurídicas parciais (com exclusão, portanto, da ordem global: lei nacional). Efetivamente, só estas podem "instituir tributos", só estas podem dispor sobre o destino dos dinheiros das entidades autônomas.

Inversamente, a lei nacional — norma geral ou outra qualquer, inclusive aquela referida no art. 61 — não pode dispor sobre esta matéria.

Algumas vezes foi bem explícito, a propósito, o constituinte, não deixando margem a qualquer dúvida: quando determinou — medida de mérito, substancial ao orçamento — que a despesa de pessoal da União, Estados e Municípios não poderá exceder os limites fixados em lei complementar (art. 64); também quando fixou a iniciativa exclusiva do Executivo, para "as leis orçamentárias" ... "que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens..." etc. (art. 65). Expressando-se no plural deixou bem sublinhado o que já era evidente: isto é, que a referência a lei, aí, é lei competente, à lei própria, em cada

caso: a lei da União, dos Estados e dos Municípios (e não a lei nacional, a norma geral).

e) *Direito Constitucional Financeiro estadual*

Há certas matérias financeiras que pertencem preponderantemente à legislação constitucional dos Estados. Estes, no nosso sistema, "se organizam e se regem pelas Constituições e pelas leis que adotarem" (art. 13 da Carta de 1967 com a redação da emenda n. 1). Naturalmente a auto-organização que se dão os Estados implica, de forma necessária, na faculdade de estruturar o próprio aparelho político e os órgãos encarregados de funções financeiras, da mesma forma que disciplinar esta atividade.

Os limites ao constituinte estadual estão nos princípios da Constituição Federal aplicáveis aos Estados, nas atribuições expressas da União e na autonomia municipal. Só. Quanto ao mais é ele livre.

Desta consideração e da meditação sobre o conteúdo do princípio constitucional expresso no § 1º do art. 13, que confere amplos poderes aos Estados, como regra geral — dominante, pois — decorre que, aqueles mandamentos, que aqui vêm sendo mencionados, das seções VI (do orçamento) e VII (da fiscalização financeira e orçamentária), e do capítulo VI (do Poder Legislativo), da Carta Constitucional, que exigem ou supõem normas que as complementem, serão mais apropriadamente complementadas, no que toca a Estados e Municípios, pelas normas constitucionais estaduais do que por normas gerais.

Vale dizer, ao se organizarem — como de sua prerrogativa — os Estados, elaborando as suas Constituições e editando as suas leis, obedecerão aos mandamentos de natureza financeira da Carta Constitucional que lhes são excepcionalmente aplicáveis (porque esta não é a regra) regulamentando-os na sua esfera. Excetadas as hipóteses de ressalvas expressas, prevalecerá sempre

a Constituição estadual sôbre qualquer norma geral de Direito Financeiro.

Tudo isto faz mais evidente quão pouco extensa é a matéria que fica deixada à norma geral de Direito Financeiro. Quão reduzido o campo deixado pelo sistema, para êste tipo de norma.

Este exame quase analítico dos elementos materiais do Direito Financeiro — excluído o Direito Tributário — tal como tratados pela emenda constitucional n. 1 à Carta Constitucional, corrobora decididamente a conclusão a que anteriormente chegáramos de que:

a) ficou esvaziado o campo material a ser objeto de normas gerais de Direito Financeiro; b) estas normas gerais só cabem em áreas de conflito ou para preencher lacunas constitucionais, insuscetíveis de preenchimento pelas próprias pessoas políticas interessadas.

f) *Obrigação constitucional da entrega do produto da arrecadação de impostos*

O novo sistema constitucional financeiro, persistindo em seguir certos padrões inaugurados pela emenda constitucional n. 18, reduziu a tributação estadual e municipal e, concomitantemente, ampliou a federal. Em compensação, atribuiu aos Estados e Municípios parcela do produto da arrecadação de diversos impostos federais.

Consiste esta técnica — atentatória, aliás, da nossa tradição federal e municipalista — em dotar os Estados e Municípios de receitas não provenientes de tributos criados e arrecadados por eles mesmos, mas sim de tributos atribuídos à União e de cujo produto aquêles participam; vale dizer: são constitucionalmente titulares de parcela do produto de sua arrecadação, enquanto a União fica com o poder de instituí-los e arrecadá-los, devendo entregar-lhes as parcelas constitucionalmente fixadas.

Êste conjunto de normas constitucionais — instituindo a obrigação da União de entregar estas receitas às outras

pessoas constitucionais e a estas, *ipso facto*, dando a faculdade de exigí-las — faz nascerem relações jurídicas obrigacionais de Direito Público, tendo por objeto prestações em dinheiro legalmente fixadas.

Estas obrigações jurídicas são de Direito Financeiro, assim qualificadas pela natureza de seu objeto. Ou, se se quiser ser mais rigoroso, obrigações de Direito Constitucional Financeiro. O conjunto de disposições constitucionais que delas cuida é, portanto, o Direito Constitucional Financeiro.

Efetivamente não temos aí matéria de Direito Tributário. Não se está diante de relação jurídica tributária; não se cuida aí da obrigação jurídica designada pelo *nomen iuris* de tributo. Não é absolutamente dêste instituto jurídico que se cogita.

Na verdade, quando se instaura a questão da participação de umas pessoas constitucionais no produto da arrecadação de outras, já se extinguíram as obrigações tributárias que, exatamente, abasteceram os cofres da entidade que, agora, deve partilhar êste produto com as demais.

Êstes direitos e deveres — constitucionalmente instituídos, referentes à partilha de receitas tributárias — não configuram obrigação tributária, mas simples obrigação de Direito Financeiro — ou de Direito Constitucional Financeiro.

Porque o termo técnico-jurídico *tributo* se refere exatamente à obrigação que os sujeitos ao poder tributário (contribuintes) têm de prestar quantias em dinheiro aos entes políticos.

Ora, no caso de participação no produto de certas arrecadações, o credor e o devedor não se colocam como emente e subordinado, como titular de *imperium* e súdito, como tributante e contribuinte. Não se cogita de relação jurídica revestida daquelas características que qualificam o instituto do tributo.

Pelo contrário, trata-se de um débito, por um lado, e de um crédito, por outro,

imediatamente instituídos pela Carta Constitucional. Como o objeto da relação jurídica constitucional assim nascida é uma prestação de dinheiro, o que se tem é uma obrigação jurídica de natureza financeira, quer dizer: uma obrigação de Direito Financeiro.

Ao tratar a Carta Constitucional destas participações na receita — prevenido, às vezes, tributos que embora instituídos e arrecadados por uma pessoa constitucional, na verdade têm seu produto pertencente também às demais — relega explícita ou implicitamente à lei, reiteradas vezes, a disciplina de certos aspectos secundários ou formais, a título de regulamentação da matéria.

Estas leis, disciplinadoras formais dos variados aspectos das obrigações constitucionais decorrentes da partilha do produto da arrecadação de tributos, entre as pessoas políticas, são leis materialmente de Direito Financeiro, porque financeira é a matéria que elas regulam.

Quando, pois, revestirem a natureza de norma geral, sê-lo-ão de Direito Financeiro, e em consequência, submetidas a seu regime jurídico próprio, vale dizer: veiculadas por lei nacional — da ordem global — ordinária, verificados os pressupostos do seu cabimento e no âmbito constitucionalmente pré-fixado.

g) *Normas gerais de Direito Financeiro exigidas pela Carta Constitucional*

A “lei federal” a que se refere o § 8º do art. 23 da Carta, fixando a forma e prazos para efetiva entrega aos Municípios da participação de 20% que lhes cabe, no produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) é na verdade lei nacional destinada a reger não a União, mas Estados e Municípios, em suas relações puramente financeiras, por ocasião do cumprimento desta disposição constitucional.

A disposição do § 1º do art. 24, que prevê a entrega do produto da arrecadação do imposto territorial rural —

instrumento da política agrária e, pois, inserido na competência da União — aos Municípios, exige implicitamente lei que a complemente. Esta lei, por reger relação jurídica de objeto nitidamente financeiro — e não tributário — entre a União e Municípios, é norma geral de Direito Financeiro.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado ao mandamento do art. 25, que prevê a distribuição do produto dos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados, entre União, Estados e Municípios. Por outro lado, a lei que regulará a aplicação dos fundos de participação dos Estados e Municípios, e que cometerá ao Tribunal de Contas o cálculo das quotas será, pelas mesmas razões, norma geral de Direito Financeiro.

À sua vez a “lei federal” a que — adotando embora outra terminologia — se refere o § 1º do art. 26, ao prever sobre a disciplina de forma e fins de aplicação dos recursos distribuídos, é também norma geral (e, como tal, lei nacional) de Direito Financeiro, pois não se trata de singela norma da ordem parcial central; não se trata de lei simplesmente referente à União ou disciplinadora de relação sua com administrado seu.

h) *Iniciativa dos projetos de norma geral de Direito Financeiro*

Presente a nítida e importante distinção entre *Direito Financeiro federal* (conjunto de leis sobre finanças da União), de que cuida a lei federal — ou o decreto-lei, conforme o caso — e *norma geral de Direito Financeiro* (lei sobre finanças nacionais, nos limites e de acordo com os princípios constitucionais) de que cuida a lei nacional, cumpre verificar se estas (as normas gerais) são compreendidas nas disposições que atribuem ao Presidente da República exclusividade de iniciativa.

O art. 57 da Carta (com a redação da emenda constitucional n. 1), ao

tratar da iniciativa das leis, de exclusividade do Executivo, arrola em primeiro lugar as leis que "disponham sobre matéria financeira" (n. I).

Por outro lado, o art. 65 assim determina: "É da competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio ou de qualquer modo autorizem, criem ou aumentem a despesa pública".

Primeira observação que importa fazer é no sentido de que tudo que diga respeito à tributação está excluído destas duas hipóteses. A matéria tributária não se compreende quer na previsão do n. I do art. 57, quer no do art. 65. Isto porque — como já abundantemente visto — o direito Tributário foi nitidamente discernido, pelo próprio texto constitucional, do Direito Financeiro.

Logo, impõe-se receber tôdas as disposições da Carta, em coerência com esta tomada de posição sistemática, decorrente de uma colocação científica onde o legislador manifestou claramente sua opção pela autonomia de tratamento legislativo dêsses dois campos, que são ramo e sub-ramo do Direito Administrativo.

Por outro lado, em nada ficou abalado o princípio universalmente consagrado e por nós tradicionalmente adotado de que o Legislativo, em matéria tributária, é o real, efetivo e pleno detentor da discricção ampla, que, em outras palavras, se traduz no postulado clássico do constitucionalismo norte-americano — tranqüilamente repetido por Marshal, Holmes, Cooley, Prichet, Wyllis, e principalmente Willoughby — segundo o qual o "poder tributário reside no órgão legislativo", em consonância, aliás, com lição acadêmica, que demonstra que tal poder consiste, exatamente — no estado de direito — na faculdade de que ao Poder Legislativo se reconhece de descrever legislativamente as hipóteses (fato gerador) que, quando efetivamente realizadas, são capazes de dar nascimento à obrigação jurídica tributária.

Vale dizer: a faculdade de estabelecer normativamente os fatos jurígenos que geram a relação jurídica conhecida "abreviationis causa" pelo "nomen iuris" de *tributo*. Isto nada mais é do que a moderna expressão do cânon democrático, instaurado na Inglaterra, ao tempo de João Sem Terra, pelo qual ficou fixado o princípio "no taxation without representation", inscrito na Magna Charta, propagado pelos apologistas do estado de direito e proclamado pelos prógonos da revolução burguesa.

Tendo persistido o vigente sistema constitucional em manter o princípio segundo o qual o poder tributário reside no legislativo — órgão da representação popular — e continuando êle como regra geral dominadora do sistema, a previsão da privatividade de iniciativa do processo legislativo pelo Presidente, formulada nos termos em que o foi pelo n. I do art. 57, só reforça a nossa convicção de que a matéria tributária está excluída dêste regime.

E a meditação sobre o conteúdo do art. 65 só pode corroborar o afirmado, melhor fixando o caráter nitidamente financeiro das normas compreendidas nesta disposição e na do referido n. I do art. 57.

Tudo isto exposto, resta estabelecer se as *normas gerais de Direito Financeiro* estão também incluídas nesse regime.

A resposta obviamente, há de ser negativa. Não é privativa do Presidente da República a iniciativa das leis que veiculem *normas gerais de Direito Financeiro*.

E isto assim é, não só porque repugnaría ao mais elementar bom-senso e à sistemática da Carta vigente que uma lei nacional não pudesse ter seu impulso inicial dado pelo Congresso Nacional, como porque a "matéria financeira" a que o dispositivo fez referência é — e só poderia ser — aquela referente ao Direito Financeiro simplesmente federal, da ordem parcial central ado-

tamos a formulação kelseniana, que reconhece na federação a convivência de três ordens jurídicas distintas: a) a global e as parciais; b) central; e c) periféricas, correspondendo, respectivamente, à a) ordem nacional (do estado federal); b) simplesmente federal (da União); e c) estadual (dos Estados).

II — NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

a) Considerações propedêuticas

Entre as inovações trazidas pela Carta de 1967 e mantidas pela Emenda Constitucional n. 1, é importante a disposição do § 1º do art. 18, que dispõe que "lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

Este mandamento vem acrescentar-se àquele do art. 8º, n. XVII, "c", que defere ao congresso a faculdade de editar "normas gerais de Direito Financeiro", reprodução de disposição idêntica da Constituição de 1946 (art. 5º, n. XV, "b").

A primeira conclusão que esta circunstância impõe extrair é a de que doravante é impostergável a distinção entre Direito Financeiro e Tributário, em matéria de legislação e que, os comandos legislativos, em particular, e normativos, em geral, devem observar rigorosamente as abundantes e importantes conseqüências da diversidade de tratamento que cada uma destas matérias recebeu do constituinte.

Inicialmente importa recordar elementar recomendação propedêutica no sentido de que nenhum mandamento jurídico paira no ar avulsamente, vagando ao sabor do acaso. Pelo contrário, é exigência axiomática e elementar do raciocínio jurídico e, pois, postulado fundamental da Ciência do Direito, que

as normas jurídicas — de qualquer natureza ou qualidade — já nascem inseridas no sistema jurídico, com êle harmonizadas e entrosadas orgânicamente, sofrendo, por isso mesmo, imediatamente os reflexos de seus princípios fundamentais.

A norma não pode ser conhecida — condição prévia da obediência ou aplicação — fora do sistema, sòzinha, em si mesma. Só há norma jurídica integrada no sistema. E quem diz *integrada* diz escalonada, sistematicamente disposta, localizada com rigor lógico, reconhecível com critérios científicos.

E o sistema é, por definição, uno, lógico, harmônico, coerente e pleno. Estas qualidades são necessárias e fundamentais a qualquer sistema jurídico. Não há sistema que as não possua.

Repita-se, pois: nenhuma norma paira avulsa no ar, mas, já nasce inserida no sistema jurídico e com êle harmonizada.

Logo, o mandamento do § 1º do art. 18 da Carta — da mesma forma que o da letra "c" no n. XVII do art. 8º — sòmente pode ser conhecido, interpretado e aplicado, em função do sistema, à vista dos demais mandamentos que o compõem e à luz dos princípios expressos ou implícitos informativos do sistema ou modelares de suas grandes linhas.

Impõe-se, mesmo, como trabalho prévio e preparatório do exame do mandamento particular que cuida das normas gerais de Direito Tributário, determinar, de maneira geral, quais os princípios fundamentais da Carta — e do sistema jurídico nacional, pois — e quais aqueles imediatamente coordenados ou de qualquer forma superordenados ou subordinados ao dispositivo que se quer conhecer.

Entre os princípios fundamentais do sistema e, por isso, dominantes de todos os demais — cujos reflexos hão de se fazer sentir sobre os demais grandes princípios, e até mesmo sobre o mais particular, restrito e ínfimo mandamen-

to — está o princípio federal, enunciado no art. 1º, sublinhado e melhor explicitado no art. 13 e seu § 1º, e reforçado por toda a sistemática constitucional.

Inúmeras outras disposições expressas prestigiam o princípio federal e cuidam de disciplinar certos aspectos de sua incidência dominante e categorial ao regime. São, por exemplo, as disposições dos arts. 2º, 4º, 5º, 8º, ns. XI, XIV, XVII, "a", "1", "1", parágrafo único; 10, 13, § 3º, 19, n. III, a 20, etc.

O exame sistemático dessas disposições convence imediatamente o intérprete da presença pujante do princípio federal, nítida e rigorosamente delineado, com todos seus ingredientes de autonomia recíproca da União e dos Estados, da participação destas na formação dos órgãos e veículos da expressão da vontade da União etc.

O que importa salientar do exame do texto da emenda constitucional de 1969 é que ela, por disposições expressas abundantes e pela adoção de princípios explícitos e implícitos, nítidos e claros, persistiu mantendo o regime federal de forma inequívoca.

Em conclusão, temos por causa da adoção do princípio federal, que os Estados são autônomos, somente conhecendo as limitações e restrições que a própria Carta lhes impuser.

b) *Autonomia municipal*

Outro dado fundamental do nosso sistema, que compareceu como princípio a ser levado em grande conta, reside nesta peculiaridade brasileira que — louvavelmente — se manteve vigente: a autonomia municipal, e o caráter constitucional e político do Município de que trata extensamente o art. 15 da Carta. Dotado de Poder Legislativo — órgão político eminente — e de Poder Executivo próprio, o Município brasileiro goza de situação "sui generis", impar e qualificada, em confronto com as pessoas semelhantes dos demais sistemas jurídicos do mundo.

O município extrai seu poder político diretamente da Constituição, da mesma forma que a União e os Estados.

c) *Consistência da autonomia de Estados e Municípios*

Autonomia significa governo dos próprios interesses, mediante autoridades e normas próprias. São autônomos reciprocamente no Brasil, a União, os Estados e os Municípios.

Os três têm seus poderes e faculdades concedidos e disciplinados diretamente na Constituição. Não há qualquer hierarquia entre eles, em contraste com a organização constitucional dos estados unitários, onde as províncias e comunas ficam em posição de inferioridade diante do Estado.

O autônomo se administra e se governa (atividade de natureza política) a si próprio. Daí por que Ruy Cirne Lima ensina que as pessoas públicas no Brasil são as constitucionais e políticas, de um lado, e as legais ou meramente administrativas, de outro (estas são as autarquias). O contraste com a situação vigente nos estados unitários é flagrante. Esta circunstância deve ser bem salientada e anotada, para que se acatele o estudioso — quando vá estudar a literatura francesa e italiana — contra a transplantação simplista de princípios e regras lá vigorantes.

É salutar precaução ter sempre bem presente que as situações são radicalmente diversas. Mesmo a doutrina alemã deve ser encarada com reservas e extrema prudência; é que este Estado pseudofederal, não é assim reconhecido por eminentes estudiosos da federação. Wheare chega mesmo a lhe recusar tal caráter, atribuindo à Alemanha o qualificativo esdrúxulo de Estado "quase-federal". A expressa menção que fazemos da Itália, França e Alemanha se explica pelo natural prestígio científico desses países no campo do Direito Tributário e pela notável divulgação que sua literatura vem conhecendo aqui.

É oportuna a advertência porque, com alarmante freqüência, temos visto adoção primária de critérios exegéticos, princípios não acolhidos — ou diversamente orientados aqui — legislação e até jurisprudência desses países açodadamente trazidos para cá. Os males, desacertos, impropriedades e aberrações a que isto conduz são flagrantes e geram perplexidades desconcertantes, mistifório e confusão.

Fixada esta observação, devemos assinalar que as conseqüências dos princípios federal e da autonomia política dos Municípios são os mais sérios, amplos e penetrantes. Tôda a legislação sofre os reflexos desses princípios. O sistema, como um todo — desde o texto constitucional até a mais particular e insignificante norma — devem ser integrados, e interpretados em harmonia com eles, sendo inaceitável qualquer trabalho exegético cujas conclusões sejam colidentes com os mesmos.

A própria interpretação de outros dispositivos constitucionais deve levá-los em consideração — na qualidade de princípios categoriais de todo o sistema — e com eles compor-se e harmonizar-se. Outro não é o significado do postulado epistemológico da unidade, harmonia, plenitude, (ou enclausurabilidade, como diz Siches) e coesão do sistema jurídico.

d) Normas gerais de Direito Tributário

Afirmar o princípio federal é afirmar a existência de interesses gerais e regionais devidamente distinguidos e separados pelo sistema constitucional. É afirmar a existência de esferas de competência, devidamente discriminadas — expressa ou implicitamente — de âmbito global ou regional. A federação — sendo a associação (“foedus-foederis”) de Estados engendrando um novo Estado — supõe a existência de pessoas políticas (e por isso públicas) titulares de direitos e obrigações diferentes e exclusivos. O pacto de associação (Constituição Federal) é exatamente o ins-

trumento jurídico que cria os direitos e deveres recíprocos e lhes regula o exercício. A Constituição reparte as competências e deita os critérios e normas (expressos ou implícitos) ordinatórios da convivência harmônica entre as pessoas federadas e sua criatura, a pessoa federal.

Cada qual irá exercitar suas competências, por seus órgãos próprios, autonomamente (por isso se define a federação como “a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição Federal”, na forma do disposto na Carta Magna. Fica aí patente o princípio da autonomia e liberdade recíproca das pessoas políticas envolvidas (União e Estados). Por outro lado, o nosso sistema consagrou um princípio paralelo, que — ao contrário do Canadá e à semelhança da União Americana — confere todos os poderes (faculdades, competências) não expressos, não proibidos (expressa ou implicitamente) aos Estados.

Não é entretanto, simples a realidade jurídica da Federação. É pelo contrário, complexa. Não se assemelha, nem formalmente, ao Estado unitário, dividido em províncias ou departamentos, dotados de qualidade e expressão meramente administrativa.

Como o assinala Kelsen, a federação engendra três ordens jurídicas distintas: a nacional, a central e as regionais. A primeira, ordem global, nacional, as demais, ordens parciais.

O Estado federal é o aspecto global do país. É o Estado brasileiro. A União é mero aparelho administrativo interno, suporte do Estado Federal. A União é mera ordem jurídica parcial, à semelhança dos Estados federados.

Não cabe, nos estritos limites deste trabalho, aprofundar estas especulações. Para correta interpretação do dispositivo constitucional que cuida das normas gerais de Direito Tributário, basta extrair a conseqüência de que a lei que veicula esta norma há de ser — por exigência lógica do sistema — lei simplesmente federal. Porque esta, por

estar no mesmo nível que a lei estadual, não pode excluí-la ou superá-la.

e) *A faculdade de edição de normas gerais, conferidas ao Congresso*

A expressa previsão das normas gerais de Direito Tributário é inovação trazida pela Carta Constitucional de 1967 e mantida pela emenda constitucional n. 1. A circunstância de se estabelecer que a lei complementar as veiculará importa criar restrições à faculdade, já de si excepcional, de editá-las, além de tornar mais rica de consequências a inovação.

O poder de editar normas gerais nestas matérias sempre existiu no nosso sistema, embora só encontrasse previsão expressa na Constituição de 1946, a qual só se referiu ao Direito Financeiro.

Expressão desta convicção — existente antes da Constituição de 1946, portanto sem previsão constitucional expressa — é o decreto-lei n. 2.416, de 1940 que fixava regras de Direito Tributário e Financeiro, aplicáveis à União, Estados e Municípios (este diploma foi altamente deletério ao desenvolvimento dos estudos científicos de Direito Tributário, já que formulava definições completamente erradas e juridicamente aberrantes).

A circunstância de se dizer expressamente o que antes era implícito — natural decorrência do nosso sistema constitucional — não altera essencialmente as linhas gerais e, sobretudo, os princípios cardiais que norteiam a solução da questão.

Persiste esta faculdade sendo excepcional e circunscrita, balizada pelos princípios fundamentais do sistema. Lógico é, pois, que a interpretação do dispositivo concessivo dêste poder seja sempre estrita, excepcional que é.

Por outro lado — importantíssima observação e advertência que, se não respeitada, pode conduzir à deformação ou destruição do sistema — é de se fixar que toda vez que possa surgir qualquer competição entre os princípios

fundamentais do sistema e aquêle subjacente à norma expressa do § 1º do art. 18, como da letra "c" do n. XVII do art. 8º — que prevêm a possibilidade de edição de normas gerais — estas devem ceder àquelas.

Jamais seria admissível norma geral restringindo ou peiando o princípio democrático, ou o federal, ou o da autonomia municipal, ou o da independência e harmonia dos poderes ou qualquer dos demais princípios categoriais do sistema. No caso da mais leve dúvida, o intérprete não pode hesitar: optará por curvar-se a estes, rejeitando a norma geral.

Este poder é insito ao órgão legislativo nacional, no regime federal, e se baliza pelos critérios discutidos amplamente na nossa doutrina (v. nosso "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro", pág. 89).

Por outro lado, era pacificamente aceito, no regime de 1946, que o Direito Tributário estava compreendido na cláusula que previa a faculdade de edição das normas gerais de Direito Financeiro.

Como, em outro trabalho tivemos oportunidade de salientar, a principal motivação do constituinte de 1946, ao incluir a disposição da letra "b" do n. XV do art. 5º foi, exatamente, a problemática tributária. Na mesma ocasião demonstramos que era este, aliás, o campo de eleição das normas gerais (v. "Sistema...", cit., pág. 89 e segs.).

Efetivamente, o aspecto mais saliente da inovação introduzida pela Carta Constitucional vigente está no veículo ao qual ficou vinculado o Congresso, para ditar tais normas: a lei complementar. Esta peculiar circunstância veio acentuar a excepcionalidade destas normas, da mesma forma que sua requintada solenidade vem sublinhar a importância do ato legislativo pelo qual o Congresso delibera editá-la, ao mesmo tempo que bem caracteriza a qualificada eminência da norma geral de Direito Tributário, sobre a generalidade das demais leis tributárias (federais, estaduais e municipais).

f) *Lei complementar veiculadora da norma geral*

A especial categoria das leis complementares — assim compreendidas aquelas que regulamentam as disposições programáticas e as de eficácia incompleta, como as denomina J. Afonso da Silva, da Constituição — perde totalmente sua importância tanto teórica, quanto prática, diante do sistema que a respeito, engendrou o constituinte.

Na verdade, não só previu a vigente Carta Constitucional quorum qualificado para aprovação, pelo Congresso, das leis complementares (art. 50) — substancialmente superior ao necessário para a aprovação das leis ordinárias (art. 31) — como especificou as matérias que somente podem ser tratadas por lei desta espécie (arts. 3º, 8º, VI; 14, 18, § 1º, 18, § 3º, 19, § 2º, 21, § 2º, n II, 23, ns. II, IV e V; 24, n. II e § 4º, 60, parágrafo único, 61, § 2º; 64; 69, 73, § 3º; 81, n. XIII; 99, § 3º; 103, 108, § 2º, 121, § 1º, 149, § 3º, 151 e 164).

Ora, o confronto entre o texto da Carta e os ensinamentos doutrinários evidencia prontamente que não foram aquêles integralmente adotados.

Assim é que há inúmeras disposições de eficácia incompleta na Carta, para as quais não se requer expressamente lei complementar (v. o magnífico livro "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", de José Afonso da Silva). Por outro lado, inúmeras hipóteses há em que o texto constitucional exige lei, expressamente, sem entretanto, qualificá-la como complementar (v. Moacyr Lôbo da Costa, "Notas sobre o Emprêgo do Termo "lei", na Constituição", RT, vol. 381/8). Ora, o caráter destas leis é — segundo o ensinamento doutrinário — complementar.

Um dos mais sólidos constitucionalistas brasileiros, Víctor Nunes Leal, elaborou, à vista do texto da Carta de 1946, um amplo e profundo estudo a êsse respeito, que merece ser lido agora. Apontou os dispositivos programáticos da Constituição, e demonstrou, por isso

mesmo, o caráter complementar das leis que os haveriam de tornar exequíveis (v. RDA, vol. VII).

Adequando suas lúcidas lições ao Direito Financeiro, ao tratar exatamente das normas gerais de Direito Financeiro — que, como dito, no regime de 1946, compreendiam as de Direito Tributário — Rubens Gomes de Souza fez adequado e seguro exame das normas constitucionais tributárias ou financeiras, de caráter programático, que comportavam lei complementar: as próprias normas gerais (v. RDA, vol. 37/12).

No sistema de 1946, aliás, toda norma geral havia de ser lei complementar e só onde coubesse lei complementar era possível editar norma geral. O que não quer dizer que não houvesse lei complementar que não fôsse norma geral.

g) *Lei complementar no sistema da Carta Constitucional de 1967 (com a redação da emenda n. 1)*

Pensamos que, em face do exposto e especial tratamento dispensado pela Constituição vigente à matéria, para efeitos práticos, deve-se olvidar toda elaboração doutrinária em torno do assunto, para ficar exclusivamente com o que resulta do texto constitucional. Tal medida se recomenda como cautela obviadora de possíveis confusões.

É salutar, aliás, que se abandone toda construção doutrinária que — diante de determinadas competências sistemáticas especiais — possam servir de fator de confusão.

As categorias doutrinárias devem coadjuvar a melhor compensação do sistema, facilitar sua articulação e tornar mais fácil, segura e expedita sua exegese e aplicação. Se, como no caso presente, o Direito Positivo não acompanha rigorosamente os termos da construção científica e não guarda suficiente harmonia com suas exigências, é mais prudente — cautela obviadora de perplexidades e confusões — abandonar as categorias doutrinárias e extrair diretamente do sistema suas exatas consequências.

Fazendo, pois, abstração dos ensinamentos doutrinários, podemos dizer, que, no regime vigente as normas gerais de Direito Tributário só podem ser veiculadas por lei complementar e que lei complementar deve ser — além das normas gerais de Direito Tributário — tôda lei assim expressamente prevista e só a expressamente prevista.

h) Finalidades da norma geral de Direito Financeiro

Prevê a disposição do § 1º do art. 18, da Carta Constitucional que a lei complementar que estabelecer norma geral de Direito Tributário “disporá sôbre os conflitos de competência entre a União, os Estados, e Distrito Federal e os Municípios”...

Quando examinamos, em tese, a questão das normas gerais, no sistema federal brasileiro, vimos que dúplice havia de ser sua finalidade: a) preencher lacunas do texto constitucional e b) evitar, na medida do possível, por antecipação (ou preventivamente), os conflitos de competência entre as pessoas constitucionais.

O texto constitucional não se refere à primeira finalidade por nós apontada. Não quer, entretanto, isto significar que infirma a nossa assertiva. Pelo contrário, a prestigia implicitamente.

O simples fato de prever a Constituição as normas gerais de Direito Tributário — num contexto onde os Estados e Municípios são autônomos e onde têm competências tributárias privativas — já demonstra que uma das razões de ser de tais normas está no assecuramento das autonomias que (sem a existência de certas normas gerais) poderiam ser feridas, por razões de fato ou pelo incorreto preenchimento de lacunas por iniciativa das próprias pessoas interessadas.

Ora, examinando-se a estrutura do Estado Brasileiro e as funções de seus principais órgãos, o que se vê é que o mais qualificado para o exercício desse importante mister de suprir as

lacunas do texto constitucional — em matéria tão delicada quão fundamental, como o é o Direito Tributário — é o Congresso Nacional.

Tão importante reputou o constituinte esta função, que, no que tange à matéria tributária, exigiu fôsse desempenhada mediante o soleníssimo processo de edição de lei complementar.

Já a segunda das finalidades que apontamos para as normas gerais — a evitação de conflito entre as pessoas tributantes — vem expressamente prevista. É muito oportuno que o tenha sido. Na exegese constitucional, esta expressa previsão funciona — em coerência com tudo que se deduz do sistema, na forma do que vem aqui sendo cumprida e reiteradamente afirmado — como cláusula restritiva do alcance de ditar normas.

Se a Constituição diz que elas têm em mira os conflitos de competência tributária, é porque quer circunscrevê-las a este setor. É verdade que, ainda que o texto silenciasse a este respeito, assim o seria, por exigência do sistema e dos princípios por êle adotados. Entretanto, é louvável e oportuno que esta restrição tenha sido expressa.

Da correta exegese do texto da primeira parte do § 1º do art. 19, portanto, decorre que a norma geral de Direito Tributário deve circunscrever-se à disciplina dos conflitos de competência tributária.

Nesta matéria, a interpretação sistemática deve ser necessariamente estrita. É que a disposição constitucional em estudo (§ 1º do art. 18) se erige em princípio de importância secundária — relativamente ao princípio federal e ao da autonomia municipal — estabelecendo exceção aos princípios postos pelo constituinte como fundamentais do sistema. Em hipóteses como esta, a regra hermenêutica é a tradicional “*exceptiones sunt strictissimae interpretationis*”.

Não é difícil descobrir o raciocínio que conduziu a esta formulação, por todos os títulos feliz. Tendo viva e presente a experiência do sistema de

1946 — abundante de princípios constitucionais tributários — o constituinte sentiu a necessidade de completar o sistema com normas nacionais, reguladoras de atritos que, não obstante a perfeição e rigor da repartição de competência e discriminação de rendas, ainda assim aqui e ali persistiam.

Por outro lado, ainda a vivência do sistema anterior recomendou circunscrever expressamente tal faculdade à área de atritos, a fim de tolher os abusos anteriormente cometidos pelo Congresso, quando — ao invés de limitar-se à disciplina preventiva dos atritos — extravasava sua competência e ditava normas invasoras das faculdades legislativas das pessoas políticas e constitucionais autônomas.

Esta área de atrito deve, portanto, ser o objeto precipuo das normas gerais de Direito Tributário.

Tais atritos são ensejáveis omnimodamente num sistema onde convivem isônomas tantas pessoas de Direito Constitucional, dotadas de poder tributário exercitável sobre as mesmas pessoas e as mesmas matérias.

A federação — estabelecendo a autonomia recíproca da União e dos Estados — e a autonomia municipal exigiram, desde 1891, a discriminação constitucional de rendas. Estas normas gerais vêm completá-la, onde seja previsível um conflito, dada a imprecisão de certas linhas demarcatórias de competências.

Ao contrário do que a leitura das normas gerais existentes faz supor, estes atritos são mais urgentes de solução e mais freqüentes entre entidades da mesma qualidade (Município e Município ou Estado e Estado) do que entre pessoas políticas de qualidade diversa.

4) *Normas gerais de Direito Tributário e limitações constitucionais ao poder de tributar*

O texto constitucional (§ 1º do art. 18) comete à norma geral de Direito

Tributário a função de “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Esta cláusula deve ser examinada com muita cautela. O intérprete menos avisado e mais apressado corre o gravíssimo risco de entender que esta disposição constitucional autoriza o legislador a ditar limitações ao poder tributário. Absolutamente não! Nada pode ser mais errado do que esta conclusão. Nada pode ser mais vedado do que isto.

Ao Congresso Nacional — exercendo sua faculdade de emanar norma geral de Direito Tributário — não é permitido criar nenhuma limitação ao poder de tributar, de que são investidos, pela própria Carta Magna, Estados e Municípios. Pelo contrário: estes só conhecem as limitações que decorrem do próprio texto constitucional e do sistema.

Nenhuma limitação, óbice ou restrição pode o Congresso impor a Estados e Municípios, seja a que título fôr. Nem mesmo a propósito de usar seu poder de elaborar normas gerais de Direito Tributário.

A inteligência desse texto, que a tal resultado conduza, deve ser categoricamente repelida. Não seria coerente — repetimos — que a Constituição conferisse autonomia e privatividade na exploração de certa faixa tributária a Estados e Municípios e, ao mesmo tempo, desse ao Congresso o poder de desfigurá-las, deformá-las, restringi-las

O sistema constitucional é uno e harmônico. Não admite disposições conflitantes. Não comporta contradição interna. Suas diversas disposições devem ser sistematicamente interpretadas. São necessariamente harmônicas e conviventes, entre si.

Uma disposição constitucional não anula a outra. Ao exegeta incumbe sempre conciliá-las, diante de aparentes contradições.

Vale a pena insistir, na invocação de Maximiliano: “O que a Constituição dá com a mão direita não retira com a

esquerda." Se lícito fôsse à norma geral de Direito Tributário criar limitações, não já existentes no texto constitucional, aos Estados e Municípios, então o Congresso não deteria, em caráter normal, simples poder legislativo, mas exercitaria faculdades constituintes. Nesta hipótese, a Constituição não seria rígida, mas flexível, porque *modificável* mediante lei ordinária, embora de natureza complementar.

Sim, porque a lei complementar, mesmo qualificada — como aquela prevista, na Carta brasileira — é lei de grau inferior à lei constitucional. É uma espécie de lei ordinária, submetida — naquilo que não foi expressamente ressaltado (quorum qualificado, art. 50) — ao regime próprio desta: É isto, aliás, o que se lê no próprio texto do art. 50 da Carta Constitucional, que prevê a lei complementar, quando acrescenta: "observados os demais termos da votação das leis ordinárias".

Quando muito, pode-se conceder que a lei complementar — tal como disciplinada no Direito Constitucional vigente — seja classificada em grau ou categoria superior à lei ordinária. Jamais, porém, nivelada à norma constitucional.

Nem se diga que o processo de elaboração seja semelhante; na verdade, mais próxima está da lei ordinária comum, da qual difere pelo quorum de aprovação, do que de emenda constitucional, discutida e votada "em reunião do Congresso Nacional..." (art. 48) "em duas sessões".

Além desta substancial diferença formal, (e do quorum menos qualificado) relativamente às emendas constitucionais, a lei complementar está limitada às matérias expressamente previstas, enquanto a emenda pode versar toda e qualquer matéria, exceto a abolição da federação e do regime republicano (§ 1º do art. 47).

E, com efeito, se se admitir a esdrúxula inteligência que admite que a lei complementar veiculadora de norma geral de Direito Tributário possa estabelecer limitações constitucionais ao po-

der tributário, cada norma geral que assim disponha estará modificando a Constituição.

Porque esta já definiu umas tantas — aliás abundantíssimas e variadas — limitações ao poder de tributar. E, é ensinamento já cediço e indisputado, onde a Constituição não tenha pôsto limite, deixou liberdade aos autônomos para disporem a respeito. Nesta hipótese não há limite.

Ora, se à lei complementar fôr dado criar outros limites, estaremos diante de alteração constitucional. Afirmá-lo é proclamar o caráter flexível da nossa Carta Constitucional, com tôdas as suas consequências.

1) Regulamentação das limitações constitucionais ao poder tributário

Na verdade o que se pretende, o que quer a Constituição — esta é a única forma coerente de se interpretar esta disposição — é que, onde couber, onde fôr recomendável e permitido pelo sistema (vale dizer: nas áreas de atrito e nas lacunas do texto constitucional), os princípios limitativos das competências tributárias estabelecidas na Carta sejam regulamentados (objeto precípua da lei complementar) de modo a assegurar exatamente o mais perfeito funcionamento do sistema.

Com tôda prudência, cautela e comedimento, pois, o Congresso regulamentará, respeitando sempre os lîndes inerentes às normas gerais, as disposições constitucionais que estabelecem limitações ao poder de tributar.

Esse o verdadeiro, lógico e único sentido da cláusula "regulará as limitações", etc., contida no § 1º do art. 18. "Regulará", aí significa "reglamentará".

Quando o texto constitucional dispõe que a norma geral "regulará" as limitações, não está dizendo que as criará. Mesmo porque, se as limitações são *constitucionais*, a lei (mesmo a complementar) não as poderia criar — no que

importa ampliá-las ou reformá-las — mas somente integrar-lhes, quando couber, a eficácia.

1) Disposições limitativas expressas na Carta Constitucional de 1967, em matéria tributária

Falar em disposições proibitivas no texto constitucional é falar das limitações constitucionais ao poder de tributar. Pois, este poder — como todos os demais, soma de poderes de que é detentor o Estado — só conhece as limitações jurídicas que o próprio diploma constitucional coloca. A competência tributária outorgada pela Lei Máxima à União, aos Estados e Municípios é inaugural e primariamente exercitada por eles, mediante a edição de leis disciplinatórias da matéria que constitui seu conteúdo.

Pois a lei, por princípio, não conhece óbices ou restrições a seu alcance, salvo os constitucionalmente postos.

São abundantes, variadas e multifórmes as regras restritivas e limitativas do exercício do poder tributário na nossa Carta Constitucional. A própria discriminação de rendas, pedra angular do sistema — em torno e em função da qual são colocados todos os demais princípios, mormente os limitativos — já traz em si mesma, como princípio, como mecânica, e como estrutura, uma série imensa de restrições quantitativas e qualitativas. Completando-o vem a maioria das disposições constitucionais tributárias.

São expressas, no texto da Carta Magna, as seguintes limitações, aqui apenas enunciadas, algumas delas algumas explicadas:

1) princípio da obrigatoriedade da observância das normas gerais de Direito Financeiro e Tributário, pelo legislador ordinário da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal (Senado Federal, art. 17, § 1º);

2) proibição de tratamento tributário discriminatório entre brasileiros, ou entre Estados e Municípios (art. 9º, n. I);

3) respeito às autonomias dos Estados e Municípios, reciprocamente e por parte da União (arts. 13 e 15);

4) discriminação de rendas, com a vedação absoluta de invasão de competência alheia (arts. 20, 23 e 24);

5) proibição de instituição de taxa com base de cálculo igual à dos impostos (art. 18, § 2º);

6) instituição ou aumento de tributos sem lei (art. 19, n. I), salvo o caso dos ns. I, II e V do art. 21, onde na medida, nos limites e nos termos da lei, poderá fazê-lo o decreto federal;

7) limitar o tráfego de mercadorias e pessoas, salvo o pedágio (art. 19, n. II);

8) exigir impostos uns dos outros (art. 19, n. III, "a");

9) exigir impostos de templos, partidos políticos, e instituições de educação e assistência (art. 19, n. III, "b" e "c");

10) exigir impostos sobre livros e papel de impressão em geral (art. 19, n. III, "d");

11) à União, criar tributos não uniformes ou discriminatórios (art. 20, n. I), contra ou em benefício de um Estado ou Município;

12) aos Estados e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens, em razão de procedência ou destino (art. 20, n. III);

13) à União, tributar imóvel rural de menos de 25 hectares (art. 21, § 6º);

14) autorização orçamentária anual para cobrança de todos os tributos, salvo as exceções expressas (art. 153, § 29).

Da contemplação dêsse rol se vê que em muito pouco mudou, no essencial, o sistema com relação ao anterior. Basta confrontá-lo — o rol — com aquele elaborado pela mão de mestre de Alomar Baleeiro, para verificar que poucas e de menor significação foram as alterações introduzidas (v. "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", pág. 88).

Estas limitações constitucionais ao poder tributário é que, em tese, podem ser objeto de contemplação pelas normas gerais de Direito Tributário.

Regra geral, os princípios que elas encerram devem ser tomados como ponto de partida das leis complementares.

Entretanto, aquelas normas formuladas em termos proibitivos peremptórios, não dão ensejo a regulamentação, como se verá. Daí, a pouca extensão material do campo destas leis complementares, neste assunto.

Em suma, cabe norma geral de Direito Tributário:

a) para preencher as lacunas do texto constitucional, quando não o possam ser por iniciativa das ordens parciais interessadas;

b) para dirimir conflitos de competências;

c) para complementar, quando couber, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

m) *A lei complementar é vedado criar limitações ao poder tributário dos Estados e Municípios*

A parte final da disposição do § 1º do art. 18 da Carta Constitucional comete à lei complementar veiculadora das normas gerais de direito tributário a função de "regular" as limitações constitucionais ao poder tributário.

Este enunciado se explica certamente pela intuição do legislador constituinte de que efetivamente sendo muito restrito o campo das normas gerais, havia a necessidade de fixar expressamente algum objeto que lhes fôsse próprio, para não deixar em penoso jejum o legislador ordinário nesta matéria.

Deve esta cláusula ser entendida no seu rigor jurídico e interpretada com a maior cautela. A competência a que ela se refere — aliás implícita já no conteúdo da norma geral de Direito Tributário — deve ser exercitada com prudência e parcimônia.

A primeira idéia que o leigo ou o intérprete mais apressado e menos avisado corre o risco de ter é de que, usando estas expressões, o constituinte pretendeu conferir ao legislador comum a faculdade de criar ou estabelecer limitações ao poder de tributar.

Isto é manifestamente impropriedade, além de absolutamente vedado pelo sistema.

É imprópria a expressão "poder tributário", além de destituída de rigor científico. Por outro lado, quando o texto constitucional fala em "limitações constitucionais", ao invés de estar ampliando a faculdade do legislador comum, está, exatamente, restringindo-a.

É evidente, solarmente claro e inequívoco, que aí não se está atribuindo à lei complementar *criar* limitações de natureza constitucional. Estas, só o poder constituinte as pode estabelecer.

É o legislador comum não tem poderes constitucionais; só poderes de reforma, por isso mesmo, limitados.

Mas, reformar a Constituição não é editar leis complementares.

Na verdade, o poder constituinte, já esgotou sua função, quando produziu o texto constitucional. Na lúcida, própria, rigorosa e adequada lição de Balladore Pallieri, dissolveu-se novamente no seio do povo, depois de ditar a Lei Magna. O legislador comum (poder constituído) fica detendo faculdades legislativas e o mero poder de reforma constitucional.

A título, pois, de *regular* as limitações constitucionais ao poder tributário, não pode *criar* limitação não prevista no próprio texto constitucional, nem ampliar ou restringir as previstas. Em o fazendo estará excedendo às próprias competências e, portanto, criando normas inválidas, porque inconstitucionais.

O atributo *constitucional*, das "limitações" a que se refere o § 1º do art. 18, portanto, funciona como restritivo da faculdade legislativa, nesta matéria, e não como ampliativo da mesma, e que seria absurdo, por importar em legar poder constituinte permanente ao Congresso, ou — o que seria muito mais

lógico e contrário ao sistema -- por ensinar entender que a Carta Constitucional vigente é flexível, nesta parte, eis que reformável por lei.

Foi impróprio e inadequado o emprêgo do termo "poder" de tributar pelo constituinte. Como já expusemos em outro trabalho, longamente — o que vem sendo acolhido por crescente corrente de escritores e estudiosos da matéria e que, aliás, não é novidade na nossa melhor literatura (v. Amílcar Falcão, "Sistema") tão rígido é o nosso sistema constitucional tributário, que se torna imperioso reconhecer que nenhum poder foi conferido pela Constituição a quem quer que seja; pelo contrário, as pessoas políticas e constitucionais, no Brasil, receberam meras competências tributárias, exercitáveis mediante ação legislativa que não pode contribuir para plasmar o sistema, objetivo esgotado pelo texto constitucional (v. nosso "Sistema...", cit., págs. 37 a 39).

As limitações, pois, que a Carta estabelece — aliás inúmeras e variadas — e que poderão ser (verificados os pressupostos do cabimento da lei nacional denominada norma geral) objeto de regulamentação por meio da lei complementar, que é a norma geral de Direito Tributário, são restrições, limites e condicionamentos das competências tributárias atribuídas originariamente às pessoas políticas (União, Estados e Municípios) e nunca, a rigor, a um *poder tributário* que já está disciplinado hirtamente na própria Lei Maior, retido que foi pelo constituinte (esta idéia é amplamente desenvolvida nos Capítulos I e II do nosso "Sistema...", cit.).

É precípua função das normas gerais de Direito Tributário, pois, *regular* as limitações já constantes do texto constitucional. Regular quer dizer fazer regras, sujeitar a regras, dirigir, "encaminhar conforme a lei" ("Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa", 9ª ed., pág. 1.047).

Está no próprio sentido da expressão, a idéia de adequação a um princípio ou norma superior. O termo comporta

uma compreensão inaugural, liberta e plena e outra secundária, acessória, restrita e subordinada. Evidentemente, no texto onde inserido — referindo-se a uma lei, em face da Constituição — tem êste segundo sentido. Daí o verbo *regularmentar*, daquele derivado.

Regular as limitações constitucionais é, para a lei comum — embora complementar — *fazer regras* regulamentares, normas práticas de aplicação de mandamento genérico; é *dirigir*, de acôrdo com um princípio já estabelecido e superior, é *encaminhar conforme a lei* prévia e principal, da qual a norma de encaminhamento é assessória.

Pois — em coerência com o raciocínio que aqui vem sendo desenvolvido — a lei complementar (prevista no § 1º do art. 18) não pode cuidar das matérias de proibição, mas deverá completar as demais limitações constitucionalmente estabelecidas no exercício das competências tributárias, como, por exemplo, a observância da isonomia (no caso: proporcionalidade) — evidente limitação — a regra da letra "c" do n. III do art. 19; a do § 2º do art. 19 e a do § 5º do art. 23.

A lei complementar é lei comum, embora não ordinária. Autoriza esta afirmação o ditame do art. 50 da Carta Constitucional, quando — ao exigir maioria absoluta para sua aprovação — estabelece serem-lhe aplicáveis "os demais termos da votação das leis ordinárias".

Isto obriga o intérprete a reconhecer formal e substancialmente a existência de categorias diversas, espécies do gênero lei comum, em oposição a *lei constitucional* (designação que José Afonso da Silva, acertadamente, reserva para as emendas constitucionais).

Como lei comum, é subordinada à *Lei Maior* e, por isso mesmo, vinculada a seus princípios e mandamentos, que a limitam, como a qualquer outra norma não constitucional.

De todo o exposto se vê que era dispensável que o constituinte dissesse tal ser a finalidade das normas gerais de Direito Tributário. Se o não dissesse.

em nada alteraria a norma constitucional, ou o conteúdo das normas gerais com base nêlo expedidas pelo Congresso.

n) *Disposições constitucionais proibitivas*

Delicada é — como se salientou — a tarefa do Congresso ao editar as leis complementares das limitações que a Constituição estabeleceu às competências tributárias.

É que a maioria destas limitações é constituída de normas proibitivas, formuladas em termos categóricos e peremptórios, não dando ensejo a qualquer complementação. Nestes casos, nada fica a ser completado. Corre o risco a lei complementar de ser ociosa ou redundante por dever limitar-se a reproduzir o texto constitucional — o que é tènicamente errado — ou, de introduzir alterações vedadas, quer ampliando, quer restringindo a proibição, o que importaria ferir o texto que exatamente se pretende tornar mais claro e mais fàcilmente exequível.

Daí por que não deve o Congresso completar este especial tipo de limitação ao poder tributário, mediante a expedição de norma geral de Direito Tributário.

Muito embora tenhamos convido em abandonar as categorias doutrinárias e os ensinamentos acadêmicos — em tórno da lei complementar, como assessorio lógico, natural e necessário das normas constitucionais, ditas programáticas — em face do tratamento diverso que a matéria deu o texto expresso da nossa Carta Constitucional, adotando orientação diversa, envolvem-se aqui princípios científicos impostergáveis, que não podem ser olvidados, pena de comprometimento de todo este trabalho. O instrumental científico, na Ciência do Direito, assim como as construções teóricas que conduzem à elaboração das categorias jurídicas, nada mais são do que adjutórios para a melhor compreensão do sistema jurídico e — via de consequência — sua mais correta aplicação.

Certas concepções científicas ou elaborações teóricas, a começar das categorias lógico-jurídicas, são instrumento indispensável à meditação e compreensão dos sistemas, de suas peculiaridades e particularidades, assim como de seu mecanismo de funcionamento.

Embora se possa dispensar, muitas vezes, certas construções mais requintadas ou aquelas mais imediatamente ligadas às estruturas positivas — eminentemente variáveis no espaço e no tempo — outras categorias há que, quando reclamadas pela hermenêutica, não podem ser negligenciadas, pena de total destruição do sistema. Tal é o caso da construção complexa que conduz ao princípio inescusável segundo o qual *mandamentos proibitivos não comportam regulamentação*, válido para a lei em relação à Constituição — ainda mesmo a lei complementar — e para o decreto em relação à lei, como para a instrução ou portaria, diante do decreto e assim por diante. Da mesma forma são auto-exequíveis e dispensam regulamentação as disposições incondicionalmente permissivas.

Estas considerações nos conduzem a uma ligeira digressão em tórno da teoria das normas constitucionais programáticas e daquelas de eficácia limitada ou contida em confronto com aquelas de eficácia plena, na terminologia do insigne José Afonso da Silva (v. "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", cit.).

o) *Mandamentos proibitivos não comportam lei complementar*

Dentre as omnímodas limitações ao poder de tributar que a Constituição impõe à União, Estados e Municípios, diversas são vazadas em tórmos proibitivos.

Muito embora tenhamos tomado por critério olvidar as categorias doutrinárias referentes à técnica constitucional das leis complementares, há um princípio científico da maior importância, dessumido do trabalho de reconhecimento e definição dessas categorias, que não

pode ser pôsto de lado, fundamental que é, do sistema, e essencial à sua compreensão e aplicação, colocado com função axiomática, dispensando demonstração e explicando-se por si mesmo.

Trata-se do princípio segundo o qual as normas proibitivas não toleram regulamentação. Efetivamente, o exame do mecanismo de atuação das normas proibitivas evidencia imediatamente que toda tentativa de regulamentação destas, mesmo as de sentido meramente interpretativo, somente pode conduzir a desvios de seu sentido ou estabelecimento de condições e termos não previstos ou não consentidos, tudo importando em restrições ou implicações intoleráveis.

A única regulamentação fiel das disposições proibitivas seria aquela que se circunscrevesse tão estritamente ao mandamento que seria ociosa e redundante; fora daí, a impertinência.

Admitir qualquer forma de regulamentação nestes casos, ou norma intermediária e secundária entre o mandamento proibitivo e os comportamentos por êle colhidos é correr o grave risco de ver deturpado seriamente o sistema, exatamente naquilo em que êle é peremptório, taxativo e inequívoco: ao proibir, ao vedar.

Esta é, aliás, a consagrada inteligência da melhor doutrina dos mais autorizados constitucionalistas.

São inúmeras as disposições proibitivas na emenda n. 1 à Carta de 1967. Dentre elas, ressalte-se, as imunidades tributárias (art. 19, n. III).

Não cabe qualquer norma infraconstitucional, para regulá-las. Porque estas seriam redundantes (e, portanto, ociosas) ou discrepantes (e, portanto, inconstitucionais) ou excessivas (e, portanto, infringentes da autonomia dos Estados e Municípios); em tôdas as hipóteses, descabidas e repelidas pelo sistema.

O sumo mestre Ruy foi quem o demonstrou de forma irretorquível. Nada mais há a acrescentar à sua tese de

que norma negativa ou proibitiva não comporta nem admite regulamentação.

É descabida e despropositada a sua regulamentação.

p) *Limite sistemático à norma geral*

Desenvolvendo "a contrario sensu" o raciocínio que até aqui vem sendo cumpridamente exposto, pode-se tranqüilamente fixar, como princípio hirta a ser religiosamente observado, que tudo que possa ser disciplinado por lei simplesmente federal (na esfera da União), estadual (na esfera do Estado) ou municipal (no âmbito do Município), *sem manifesto e palpável perigo de atrito ou usurpação de competência alheia, não pode absolutamente ser objeto de norma geral.*

E, se o Congresso insistir em editá-la, será inválida por inconstitucional: não terá força vinculante para Estados e Municípios. Obrigará somente à União.

Esta conclusão é da maior importância prática porque permitirá — confrontados com ela os textos das leis e projetos de normas gerais — mostrar os excessos que os inquinaram, parcialmente, de inconstitucionalidade.

Vejam, entretanto, em linhas gerais, quais as matérias que imediatamente podem ser incluídas ou excluídas da área de lei nacional, sem necessidade de mais longas considerações.

q) *Campo vedado à norma geral*

Do que vem de ser exposto se conclui, em primeiro lugar, que — principalmente tendo em vista as exigências decorrentes da adoção do regime federal — as normas gerais não podem representar instrumento de regulamentação da atividade de uma pessoa pública, por outra.

Porque, efetivamente, o que temos no Brasil é que a Constituição criou pessoas políticas autônomas, dotadas de competências específicas e privativas, na maioria das vezes.

Pessoa política é a pessoa dotada de poder político, de poder de mando. Ora,

como no dizer de Alberdi, "no hay poder donde no hay finanzas", só a efetiva privatividade de competência para reger a própria atividade de buscar suprimentos financeiros pode permitir reconhecer-se *poder* político às pessoas federadas e ao Município, aqui.

E tal privatividade deve ser incontrastável, plenamente assegurada e ampla, porque — é o mesmo mestre que o acentua — "el poder de crear, de manejar y de intervenir el tesoro público es el resumen de todos los poderes". Esta afirmação bem demonstra, a natureza constitucional da disciplina desta atividade e deste poder.

Mostra, também, quão infeliz foi o constituinte, ao redigir a cláusula do § 1º do art. 19 que comete à norma geral de Direito Tributário — veiculada por lei complementar — a disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar. Ao assunto voltaremos oportunamente.

Se fôsse admitido a umas pessoas políticas disciplinarem as atividades financeiras de outras, anulado estaria o princípio federal e a própria Constituição perderia o caráter de rígida — por alterar-se mediante lei ordinária — com a expedição de norma geral que implicasse em ordenação, pela União, de atividades governamentais das demais pessoas políticas.

Efetivamente, ou a federação quer significar a autonomia recíproca das pessoas federadas e da pessoa criada pela associação (União), ou não tem sentido diferenciar o Estado unitário descentralizado do Estado federal.

Se entretanto, se reconhece tal ser a essencial característica do Estado federal, imperioso é reconhecer que "no regime federativo é essencial que um dos governos não possa regular as atividades do outro. O poder de regulamentar envolve o de constringer, limitar, reduzir ou cercear", (Francisco Campos, parecer, in RDA, vol. 78/421).

Primeira peremptória-vedação à norma geral consiste, pois, na regulamentação das atividades quer legislativas, quer administrativas de Estados ou

Municípios. Quer dizer, "conferindo" a Constituição — escreve Francisco Campos — "a cada Governo a competência que lhe é mais adequada, o que ela quer é que na órbita dessa competência o Governo a que foi reservada goze de toda a independência, e exerça plenamente os poderes que lhe foram constitucionalmente atribuídos" (parecer, in RDA, vol. 78/422).

É oportuna a reprodução desta lição magistral e profunda deste mestre do nosso Direito Constitucional.

São suas palavras:

"No regime federativo é essencial que um dos governos não possa regular as atividades do outro. O poder de regulamentar envolve o de constringer, limitar, reduzir ou cercear (...). Quem tributa pode constringer, limitar, reduzir, cercear, impedir, obstruir ou anular as faculdades do tributado. Na descrição de quem tributa está a escolha da natureza e da medida do tributo. O poder político que passasse a incidir sob a competência tributária de outro estaria, inquestionavelmente a este avassalado, submetido à sua mercê, dependente da sua vontade, escravo das suas exigências, arremetido ao seu serviço, com a própria subsistência material ameaçada, incapaz de deliberar sobre os fins, por não ser senhor dos meios e instrumentos necessários à sua realização" (F. Campos, parecer, in RDA, vol. 78/421).

Assim, é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas tais como ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação da obrigação tributária, forma de extinção do débito, etc. Ressalvada a possibilidade de tais normas terem quanto às matérias supra-enumeradas, caráter supletivo, o que seria perfeitamente lícito.

Só é válida e juridicamente vinculante a norma geral que extraia sua força jurídica da Constituição, corretamente interpretada (Hensel).

No ensinamento de Kelsen, só se reputa válida a norma conformada à matriz do sistema: a Constituição. Entendemos, com Teran, que as normas jurídicas positivas devem ser integradas no seu respectivo escalão no sistema, pena de serem reputadas inexistentes.

As leis — como os demais atos jurídicos, normativos ou particulares — só se integram no sistema, só ingressam válidamente no sistema jurídico se tiverem filiação legítima. Ou repousam em norma já reconhecida como válida e maior, ou não têm condição de acesso à atmosfera do sistema, perecendo antes mesmo de existirem juridicamente.

É que, para o Direito Público, não prevalece o princípio segundo o qual *o que não é proibido é lícito*, regra de universal validade para o Direito Privado.

Pelo contrário: deve-se investigar em cada caso o que é lícito; expressa ou implicitamente consentido pelo sistema positivo. Nem sempre o silêncio da Constituição importa em significar autorização. Não é toda vez que o sistema é omissivo, que enseja entender que liberaliza.

Não é, pois, qualquer lacuna, omissão ou silêncio, apressadamente verificáveis, que autorizam a omissão de norma geral, mas, onde esta seja necessária, indispensável e essencial à plena atuação do sistema. “Regras”, diz Carvalho Pinto, “de grande relevância, não propriamente pela *generalidade*, mas pelo critério da *essencialidade*, isto é, por serem essenciais” (“Normas Gerais”, cit., pág. 27). Onde, pois, a Constituição proíbe as limitações ao tráfego interestadual, tornar concreto e atuante o mandamento imperativo.

Não pode, entretanto, sair do campo delimitado, próprio da lei nacional, para alçar-se à categoria de “*lei constitucional*”. Menos ainda invadir a esfera livre de interpretação — em termos científicos — da Carta Magna, própria da liberdade do legislador ordinário es-

tadual e municipal (Amílcar Falcão, “Sistema”, cit., pág. 56).

O constituinte Ataliba Nogueira, pouco depois de posta em vigor a Constituição de 1946, já se manifestava temeroso da inexata compreensão do significado e do conteúdo do mandamento. Transparece de seu pronunciamento decidida censura a essa cláusula restritiva da autonomia das pessoas políticas periféricas, o que repugnava a seu espírito marcadamente municipalista e acentuadamente federalista. São suas palavras:

“A Constituição atribui à União competência para legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro (art. 5º, n. XV, “b”), o que constitui até certo ponto novidade, que busca duplo objetivo: moralidade administrativa e padronização para fins de estatística. É restrição à autonomia local, contra a qual nos opusemos. Desde que foi vitoriosa, pelo voto da maioria, importa fazer agora que o legislador ordinário se contenha nos estritos limites do pensamento do constituinte, a saber, se restrinja a legislar, de fato, sobre normas gerais de Direito Financeiro e não sobre todo o Direito Financeiro” (cf. “O Município e os Municípios, na Constituição Federal de 1946”, pág. 33).

III — CONSIDERAÇÕES FINAIS

a) *Discriminação de rendas e normas gerais*

A Carta Constitucional vigente, à semelhança da Constituição de 1946 reparte as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, conferindo a cada qual uma área privativa a ser explorada tributariamente.

As pessoas políticas irão dispor da sua competência para explorar tais áreas, exercitando, assim, da maneira mais eminente, seu *poder tributário*, descrevendo legislativamente fatos jurídicos capazes de darem nascimento à obrigação — a cargo de quem a eles seja pela lei vinculado — do pagamento dos tributos.

Pois, êste ato inovador da descrição legislativa dos fatos geradores, condição de existência dos tributos e expressivo do poder político de tributar, é exclusivo de cada pessoa constitucional — para usar a apropriada e perfeita terminologia do insuperável Cirne Lima — e, além disso, discricionário.

Porque — é isto cedoço e elementar — a Constituição não cria tributos, mas sômente diz quem tem competência para criá-los. E êles só são criados por ato legislativo das pessoas competentes, segundo a Constituição.

A lei instituidora de um tributo só conhece, como limites à sua latitude, os princípios constitucionais tributários, dentre os quais avulta o da circunscrição de áreas de competências. Vale dizer: só é válida a lei tributária que, ao criar um tributo determinado, se circunscreva àquela área que lhe foi atribuída pela Lei Magna. Em tudo que exceda as lindas que lhe são assinaladas como próprias, será inválida (v. Amílcar Falcão, "Sistema...", cit.).

Por outro lado, só a lei da entidade a quem a Constituição outorga determinado tributo, pode criá-lo. E enquanto esta lei não o fizer, não existirá o tributo.

A Lei Magna, no Brasil, repartiu as competências tributárias rigorosa e exaustivamente. E fê-lo de forma bastante e suficiente.

b) *A definição legal do fato gerador dos tributos*

Daí o extremo cuidado com que a norma geral há de circunstanciar os limites até onde podem chegar os legisladores competentes na definição dos fatos geradores dos tributos. Obviar os conflitos de competência, sem invadir as esferas privativas outorgadas pela Constituição, quer diminuindo-as, quer inutilizando-as, eis a delicada e magna tarefa do editor das normas gerais.

É importante salientar que é constitucional a natureza das normas discriminatórias de competências, no sistema federal. A nenhuma das pessoas

políticas criadas pela Constituição é possível conferir poderes para ampliar ou restringir outros poderes, para ampliar ou restringir competências, mediante lei ordinária, sob pena de não se ter mais a autonomia recíproca, mas, subordinação própria dos regimes unitários. Daí o inclito Victor Nunes Leal manifestar sua preferência "pela opinião que toma como ponto mais característico das federações, a fim de as diferenciar dos estados unitários descentralizados, a circunstância de ser feita, na própria Constituição Federal, a repartição das competências federal e estadual, sendo, em tais casos, a Constituição, do tipo rígido, isto é, não reformável pelo simples processo de elaboração das leis ordinárias" (RDA, vol. 16, abril-junho de 1949, "Leis Municipais", pág. 376).

Só o pacto federal pode fazê-lo imediatamente ou conferir ao Estado Federal, ordem global — nunca à União, mera ordem parcial — o poder de, mediante medida de natureza constitucional ou complementar, alterar (primeira hipótese), completar ou aperfeiçoar (segunda hipótese) a discriminação de competências. A discriminação de competências é matéria constitucional e, como tal, a salvo de qualquer disciplina legal.

Não é impossível, entretanto, que uma ou outra excepcional área de atrito surja em razão — ou por ocasião do — desempenho, por parte das pessoas tributantes, de suas competências.

É quando surge — como já dito — a oportunidade e talvez a necessidade de critérios normativos hábeis a evitar controvérsias eventuais ou dirimir conflitos manifestados.

A norma a servir de critério para dirimir controvérsias — em matéria de eventuais conflitos de competência, quando da atuação prática da discriminação constitucional de rendas — só podia provir de alguém eminente sobre os potenciais contendores. Porque não podia ser deixada ao arbítrio das partes, nem a difíceis ou impossíveis acórdos.

A dificuldade estaria na conciliação de muitas vontades animadas por propósitos diversos ou tangidas por necessidades diferentes — e são mais de duas dezenas os Estados brasileiros e milhares os Municípios. As prováveis diversidades de fórmulas ensejariam inconstitucional diferença de tratamento dos contribuintes e das matérias tributáveis, em hipóteses em que tal diferença fôsse vedada. (Casos há em que a diversidade é desejável e natural, simples consequência da riqueza de situações e profusão de matizes da própria vida).

Impossível, por outro lado, conferir a qualquer dos interessados (União, Estados e Municípios) a competência para a fixação dos critérios. Isto equivaleria a dar ao competente para editar as normas posição de supremacia sobre os demais, ferindo os princípios basilares do sistema.

Permitir, ainda, que cada qual se determinasse à sua vontade, seria instaurar o germe da desagregação do sistema. E o que, em outras palavras, afirma o ilustre tributarista e constitucionalista patricio, Amílcar Falcão:

“Está claro que, tendo o legislador constituinte pretendido, em princípio sob um critério de rigidez, segregar as diferentes áreas de competência tributária, de modo a atribuir exclusivamente ao exercício de cada uma delas e incomunicabilidade às categorias de receitas fiscais respectivas, não se poderia conceber tivessem os diferentes titulares do poder de tributar ampla faculdade de definir os pressupostos de sua própria competência, o que equivale a definir os limites entre as suas e as demais esferas de competência tributária” (“Sistema Tributário Brasileiro”, Amílcar Falcão, pág. 53).

Em suma, só a norma geral, lei nacional, poderia completar a Constituição ditando regras que afastassem tôdas as dúvidas decorrentes da interpretação da discriminação constitucional de rendas.

Lei nacional — veja-se bem — e não lei federal. Lei da ordem global (Estado Federal) e não lei da ordem parcial central (União).

Por exigência do sistema e inferência imediata da estrutura constitucional vigente, só à norma geral pode caber, pois, circunscrever (nunca definir) minuciosamente as áreas dentro das quais podem ser legislativamente descritos os fatos geradores dos diversos tributos *desde que haja possibilidade de conflito entre a descrição de diversas pessoas tributantes*.

c) *Administração como matéria de exclusiva legislação dos autônomos*

Como abundantemente visto, no conceito de autonomia — consagrado pela Carta Constitucional vigente, na esteira da tradição da Constituição de 1946 — inscreve-se indiscutivelmente a faculdade de organizar o próprio aparelho administrativo e seus instrumentos. Da mesma forma, as normas disciplinadoras das relações jurídicas entre a pessoa pública e o administrado.

Rege o direito administrativo, leciona o inclito juspublicista e estadista Ruy Cirne Lima, “tanto a atividade, como as pessoas administrativas. Vem a ser, portanto, o Direito Administrativo o ramo do Direito Positivo que, especifica e privativamente, rege a administração pública como forma de atividade; define as pessoas administrativas e a organização e os agentes do Poder Executivo das politicamente constituídas e lhes regula, enfim, os seus direitos e obrigações, em suas relações, umas com as outras e com os particulares, por ocasião do desempenho daquela atividade” (pág. 26).

Se “privativamente”, como o diz o insigne mestre, êste ramo do Direito rege a administração pública como forma de atividade; e se o Direito Administrativo é instrumental da autonomia — porque quem não dispõe desse instrumento não pode ser autônomo — as normas gerais não podem conter regras materiais de Direito Administrativo.

Nem podem as *normas gerais de Direito Financeiro ou Tributário* ampliar ou restringir, para nenhum efeito, os conceitos legais de pessoa administra-

tiva, ou pretender disciplinar atividades dos agentes executivos das pessoas políticas, ou ainda pretender regular relações entre elas ou delas com os particulares; vale dizer: é-lhes — às ditas *normas gerais* — vedado regular o lançamento, arrecadação, processo administrativo tributário, prescrição, decadência, recursos, poder de polícia, parafiscalidade, extrafiscalidade etc.

Enfim, tudo que incida no campo material do Direito Administrativo. Tudo que neste ramo do Direito recaia, pertence *privativamente* aos autônomos, sem qualquer possibilidade de interferências estranhas, seja a que título fôr. Isto por imperativo do sistema constitucional consagrado.

Nem mesmo manejando, sua faculdade de editar leis civis e comerciais, pode o Congresso — enquanto órgão do Estado Federal — tolher a plena e exclusiva faculdade de criar seu Direito Administrativo (e, no caso, Direito Administrativo Financeiro ou Tributário). Não só é doutrina assente que o Direito Fiscal acomoda a seus designios os efeitos tributários das relações econômicas privadas como é certo que — proclamado lapidarmente Cirne Lima — “o Direito Administrativo é todo composto de normas de aplicação privativa. quer dizer, *normas excludentes de outra qualquer regulamentação jurídica para as mesmas relações de fato*” (pág. 25).

d) Hierarquia das leis

A lei complementar é hierarquicamente superior às leis federais, estaduais e municipais. Por isso lhes paralisa a eficácia. Em contrapartida — também por isso — não pode ter sua eficácia paralisada pelas normas das ordens parciais (leis federais, estaduais e municipais).

Não pode, entretanto, exceder os próprios limites, sistematicamente estabelecidos, arrolados no § 1º do art. 19 (dispor sobre conflitos e regulamentar as limitações constitucionais ao poder tributário, além de preencher as lacunas insuscetíveis de preenchimento por ini-

ciativa das próprias pessoas políticas interessadas).

Se a lei complementar exceder a tais limites, só obrigará a União — já que para esta vai valer como lei ordinária. Não pode prevalecer sobre a lei estadual ou municipal, já que, na esfera das respectivas competências, estas leis são supremas.

Nesta matéria não pode mais caber qualquer dúvida. O Min. Victor Nunes Leal resolveu definitivamente o problema, em excelente estudo intitulado “leis Municipais” (RDA, vol. 16/379).

É sua lição:

“O mesmo se pode dizer agora (...) sobre os conflitos entre leis municipais e federais ou estaduais. Se a matéria regulada é da competência privativa dos municípios, o conflito se há de resolver em favor da lei municipal, pois em tal caso a outra lei (federal ou estadual) estará invadindo a esfera própria do município, com violação do texto constitucional, devendo o Judiciário, conseqüentemente, negar-lhe aplicação.”

Ele afirma categórico:

“E o legislador federal também está, nestas matérias, tão manietado como o constituinte do Estado, porque o laço, que lhes prende as mãos, é a própria Constituição Federal” (op. loc. cit.).

Estas considerações são válidas também para a norma geral, no caso de excesso de sua área de competência.

A circunstância de ser veiculada por lei complementar não a subtrai à obrigatoriedade de submeter-se à Constituição. A lição do insigne Victor Nunes, transcrita, aplica-se-lhe inteiramente.

e) A norma geral de Direito Tributário é vedado instituir tributos

No chamado *Estado de Direito* cujo sistema jurídico é dominado pelo princípio da legalidade — que, no Brasil, encontra sua consagração constitucional exatamente na declaração de direitos (art. 153, § 2º) — o ato supremo e inaugural expressivo do poder tributá-

rio consiste na descrição legislativa dos fatos capazes de darem nascimento à obrigação tributária.

Só a lei pode atribuir aos fatos a virtude de darem nascimento à relação jurídica tributária. A lei qualifica juridicamente certos fatos, tornando-os aptos a produzir tão relevante efeito.

Os atributos da plenitude, solenidade, presunção de conhecimento, certeza e eminência na ordem jurídica, reconhecidas à lei justificam, em primeiro lugar, tal exigência.

No estado democrático, entretanto, — onde se atribui a função legislativa aos órgãos da representação popular, busca-se corresponder à instante exigência do princípio multissecular da tradição democrática inglesa, incorporado à base dos sistemas que espelharam seu constitucionalismo nas concepções teóricas triunfantes com a revolução francesa, divulgadora do axioma “no taxation without representation” — mais significativo e importante é o princípio da legalidade, mormente em matéria tributária.

Assim é que, já se arraigou no chamado Estado democrático e de direito, dominante no ocidente, o princípio de que à lei e só a ela se reconhece o poder de, essencialmente, descrever hipoteticamente os fatos capazes de gerar obrigação tributária (hipótese de incidência), fixar a base de cálculo, estabelecer a tarifa a ser aplicada à base, para apuração do quantum devido em cada caso e, fixar os critérios para determinação da sujeição passiva.

Em Direito Tributário, êsse princípio — que importa a exclusão do decreto ou de outros atos menores, ou infralegais — se denomina princípio da *reserva da lei*. A Amílcar de Araújo Falcão devemos, no Brasil, sua mais rigorosa, científica e didática explicação. Notável avanço científico experimenta o Direito Tributário entre nós, após a introdução do conceito com todos seus desdobramentos e implicações, pela mão do saudoso mestre, um dos prógonos do trato científico desta novel matéria aqui.

Dizer que só a lei pode descrever as hipóteses de incidência dos tributos é dizer que só a lei *cria* ou *institui* um tributo. Criar ou instituir um tributo consiste exatamente em precisar o conjunto de circunstâncias e fato capazes de — quando efetivamente configurados, no mundo fenomênico — dar nascimento à relação tributária. Pois, a lei criadora do tributo é a lei da pessoa constitucional e política competente para instituir determinado tributo.

No sistema brasileiro, a Constituição reparte a competência tributária em áreas precisas e delimitadas. A Constituição não cria tributos: limita-se a determinar quem os pode criar. Ao atribuir às diversas pessoas políticas a competência para a instituição de tributos, defere implicitamente aos respectivos legisladores a faculdade de editar as leis hábeis a tal instituição.

Não existe, portanto, o tributo — previamente, em tese, pela descrição legal e, *ulteriormente, de fato, pela verificação* ou ocorrência fática dos fatos previstos hipoteticamente, na lei — enquanto o legislador competente os não cria. Vale dizer, enquanto o legislador não usa de sua faculdade legislativa, existe a potencialidade, a virtualidade, mas não o tributo.

Da mesma forma, jamais existirá um tributo, se não fôr instituído pelo legislador competente para fazê-lo. Daí a cautela com que se há de desempenhar aquêle de sua competência: há de evitar ultrapassá-la, invadindo área que lhe não pertence. Neste caso, verifica-se a inconstitucionalidade, por falta de competência e por invasão de área alheia.

Temos, pois, no Brasil, onde a própria Constituição adotou êsse sistema supradescrito e onde a própria Constituição delimita as atribuições tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, que, se se tratar de tributo federal, só a lei federal poderá criá-lo, se de tributo estadual, só a lei estadual; o mesmo, relativamente aos tributos municipais.

É intuitivo, pois, que a norma geral de Direito Tributário, substancial e for-

malmente lei complementar da Constituição, dotada de função específica e vocação típica, não pode criar qualquer tributo. Não é sua atribuição fazê-lo, nem mesmo na esfera federal. A lei complementar, norma geral de Direito Tributário, é lei nacional da ordem global, e não lei federal, como já suficientemente demonstrado. Não lhe cabe, por isso, instituir tributo algum, o que é próprio das ordens parciais.

Embora, no nosso sistema, o legislador nacional seja o mesmo que o federal; não obstante confundam-se no Congresso Nacional as funções de legislativo da União e do Estado federal, os instrumentos de que dispõe são radicalmente diversos em qualidade, cada qual precipuamente voltado a uma função e destinado a produzir efeitos em um círculo jurídico distinto, inseridos que estão na ordem global, ou parcial central, conforme o caso.

A lei complementar, norma geral de Direito Tributário, incumbe *complementar* a constituição, preenchendo suas eventuais lacunas — onde não seja possível fazê-lo por iniciativa das ordens parciais, nas respectivas esferas de competência — ou ditar critérios para prevenção de atritos entre os tributantes. Cabe-lhe, pois, precisar melhor, onde necessário, as áreas de competência das ordens parciais ou fixar balizas obvias de conflitos.

À semelhança da norma constitucional cujo papel é repartir competências e distribuir atribuições, em nível superior, genérico e abstrato, cabe à norma geral de Direito Tributário complementar tais ditames, precisá-los, desenvolvê-los e, eventualmente, supri-los.

A insistência que vimos manifestando em afirmar estes princípios, tão claros e evidentes e já cediços — e anteriormente tão magnificamente expostos pelo gênio didático de Amílcar Falcão — se explica pela inadvertência e açodamento que já uma vez revelou o legislador federal, em matéria de altíssima gravidade, quando elaborou a malfadada lei n. 854 de 1949, que pre-

tendeu *instituir* a contribuição de melhoria, concomitantemente, para União, Estados e Municípios.

Esse, por todos os títulos, desafortunado diploma legal, editado exatamente a título de norma geral, ensejava entender que pretendia ser aplicável, imediatamente, às três pessoas políticas e constitucionais. Não só feriu de diversas maneiras a autonomia de Estados e Municípios, como ignorou completamente a função própria da norma geral, desmandando-se e confundindo o caráter próprio desta lei com o das leis ordinárias. E o que parece muito grave é que a própria justificação com que o projeto foi submetido ao Congresso já anunciava pretender-se serem as normas nêle contidas imediatamente aplicáveis às três entidades tributantes.

Lei teticamente sofrível — constitucional, na Itália ou na França e, por isso mesmo, rigorosamente adequada a êsses países — feria tão brutalmente a nossa Constituição e violentava tão acintosamente o nosso sistema jurídico que não poderia servir — como não serviu a ninguém.

Esta dolorosa e triste experiência bem demonstra os motivos abundantes que temos, para insistir — como vimos fazendo — na argumentação supra desenvolvida. E bem demonstra como toda vez que o Congresso usa mal de sua competência para fazer normas gerais, gera desconcertos, perplexidade, confusão, insegurança e outros males de difícil reparação.

Praticamente, o que o aplicador deve fazer em casos tais é reconhecer a inconstitucionalidade da norma geral, por excesso de competência, ignorá-la e aplicar a legislação comum.

f) *Definição dos impostos municipais sobre serviços, pela lei complementar (art. 24, n. II e § 4º)*

Caso típico de norma geral de Direito Tributário exigida expressamente pela Carta Constitucional é aquela definido-

ra dos impostos de serviços a que se refere o n. II do art. 24.

Contrariando a tradição de se conferir um setor econômico determinado ao Município (como aos Estados e à própria União), para sua livre exploração, dentro dos limites constitucionalmente fixados, implícita e explicitamente, a Carta vigente outorga ao Município a faculdade de "decretar" — vale dizer: instituir, criar — o imposto sobre serviços "definidos em lei complementar".

É nítido e transparente que não se trata de lei federal; não é a simples norma da ordem jurídica parcial central que é aqui contemplada, mas, a própria norma geral de Direito Tributário lei nacional, lei complementar, emanção da ordem jurídica global.

Esta lei efetivamente completa a Constituição, ditando norma genérica e abstrata de validade universal, voltada para todos os Municípios e obrigatória para a União e os Estados.

São limites constitucionais que não podem ser ultrapassados pelo Congresso ao editá-la, o conceito de serviço, que não pode ser ampliado para atingir outras formas de atividade econômica e aqueles específicos serviços "não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados".

A referência aqui a "Estados" parece inócua. Na verdade, estes não têm competência para instituir imposto que possa ser reputado similar ao imposto de serviços, não se colocando o problema de concorrer sua competência tributária, mesmo em tese, com a dos Municípios. Na verdade os impostos estaduais são os de transmissão de imóveis e o de circulação de mercadorias. Nesta última hipótese, o que se grava é a própria movimentação das mercadorias e não as condições e meios pelos quais ela se processa. Não cabe, pois, estabelecer qualquer cotejo entre as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

Quanto à ressalva feita à União, é bem propositada e oportuna. Com efeito, é de sua competência criar impostos

sobre "serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal" (art. 21, n. VII).

Estes impostos são, portanto, privativos da União. Outros gravando serviços, podem ser, a critério do Congresso, mediante lei complementar, entregues ao Município. A contrário senso entende-se que podem ser instituídos por estes os impostos sobre *transportes e comunicações* de natureza estritamente municipal.

Entende-se por serviço de natureza municipal aquele produzido e consumido, vale dizer, integral ou preponderantemente prestado na área do Município, por empresas, entidades ou pessoas vinculadas ao Município, de qualquer forma; assim também, aqueles serviços inseridos, por sua natureza, na cláusula do *peculiar interesse local*, abundantemente conhecido da nossa tradição constitucional.

Logo, os serviços de comunicação e transporte que se enquadrem nestes requisitos *não podem ser objeto* de tributação federal. Podem, pelo contrário, dependendo de lei complementar — norma geral de Direito Tributário — ser objeto de tributação municipal.

Dêsse raciocínio se vê que as regras negativas ou proibitivas são imediatamente dedutíveis, do próprio texto constitucional. Têm elas força inibitória automática, independentemente de qualquer regulamentação. Impõem-se por si mesmas ao intérprete, dispensando qualquer esclarecimento ou complementação, como aliás é próprio das normas proibitivas, sempre de eficácia plena e aplicabilidade imediata, segundo a lição de José Afonso da Silva.

São regras negativas e, pois, peremptoriamente proibitivas:

a) à União: instituir imposto sobre serviços de transporte ou comunicações intramunicipais ou inseridos na cláusula do peculiar interesse do Município;

b) ao Município: instituir imposto sobre serviço de transporte ou comunicação inter-municipal ou extravasante da área de sua competência territorial.

Tão categórica é a vedação constitucional que nem mesmo recorrendo à disposição permissiva do § 1º do art. 21 — que lhe faculta instituir impostos novos, ou não expressamente previstos — pode a União explorar o campo dos serviços, salvo aquêles sôbre transportes e comunicações.

Ainda que a lei complementar, a que se refere o n. II do art. 24, não preencha totalmente o campo dos serviços — deixando de lado hipóteses constitucionalmente toleradas — ainda assim, à União não será lícito criar impostos sôbre serviços senão os expressamente previstos como próprios seus (art. 21, n. VII).

E não lhe é permitido lançar mão do poder de instituir impostos novos (§ 1º do art. 21), como meio de contornar a expressa limitação que lhe impõe — interpretada a contrário senso — a cláusula constitucional que lhe confere estritos, limitados e circunscritos poderes tributários nesta matéria. Se o texto de Carta Constitucional lhe atribui explicitamente a faculdade de exigir impostos sôbre determinado tipo de serviços, conferindo genêricamente os demais ao Município (art. 24, n. II), dependendo unicamente da lei complementar especificar quais sejam êstes, evidentemente vedou-lhe qualquer outra liberdade nesta área.

A isto conduz a interpretação sistemática do capítulo tributário da Carta. Porque é meridiano, se se pretendesse outra coisa; se o objetivo da Constituição fosse franquear os impostos sôbre serviços concomitantemente — ou concorrentemente — à União e aos Municípios, certamente teria usado linguagem mais direta e expressões mais idôneas conducentes a tal inteligência.

g) A lei complementar não institui impostos municipais sôbre serviços

É oportuno repisar aqui aquilo que foi dito genêricamente sôbre a lei complementar veiculadora de normas gerais de Direito Tributário: não é próprio da lei nacional criar impostos. No nosso

sistema, a lei complementar, de maneira geral, precisa, quando couber, os confins das competências tributárias objeto da discriminação de rendas. No caso de expressa previsão do art. 24, n. III, ainda, *define* quais os serviços passíveis de tributação pelos Municípios. Como lei complementar — entendida em sua acepção técnica mais lúdima completa a Constituição, exercendo a mesma função técnica que esta; vale dizer: descreve a área passível de ser explorada tributariamente: delimita o campo econômico sôbre que o Município pode exercitar sua competência constitucional tributária.

Da mesma forma que a norma constitucional, a lei complementar, aqui, não cria impostos; apenas diz de que forma e em quais limites será exercitada pelo Município a competência para a sua instituição.

A lei municipal é que, nos limites da lei complementar — posta como intermediário necessário entre a norma permissiva constitucional e ela própria — irá instituir ou criar o tributo, descrevendo as hipóteses de incidência, condição “sine qua non” do nascimento das obrigações tributárias concretas.

h) Código Tributário Nacional

A norma geral de Direito Tributário que temos em vigor é o Código Tributário Nacional (CTN), magnífico monumento que honra a cultura jurídica brasileira e testemunha o grau de adiantamento das meditações e estudos sôbre a Ciência do Direito Tributário, entre nós.

O anteprojeto que se transformou no CTN foi elaborado por Rubens Gomes de Sousa, pioneiro dêstes estudos, entre nós e nossa maior autoridade em Direito Tributário.

Por uma série de razões, que não importa aqui discutir, o CTN, em seus 217 artigos, viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios.

O CTN não se limitou a perseguir as finalidades que lhe são constitucionalmente assinaladas; mas foi muito além.

Movido pela melhor das intenções, o legislador — animado pelo gênio extraordinário de Rubens Gomes de Sousa — sistematizou os principais conceitos e institutos de Direito Tributário. enunciou definições e erigiu um magnífico monumento didático e pedagógico.

O espírito que informa o Código é excelente. Esbarra êle com a Constituição, entretanto, reiteradas vêzes.

4) *Conteúdo do CTN*

O CTN, quanto aos conflitos de competência tributária, disciplinou a tributação interestadual e intermunicipal. Fixou normas sobre a circulação de bens e resolveu alguns casos de atrito, pela circunstância do contribuinte residir num Estado e dever pagar tributo em outro. Ditou os critérios para obviar a bitributação, as invasões de competência e a concorrência das pessoas tributantes.

Muitas vêzes, excedeu-se, ao pretender cercear, sem fundamento na Constituição, a autonomia dos Estados e Municípios.

Foi frontalmente contra o texto constitucional, quando tratou da contribuição de melhoria (art. 81).

Não atentou o legislador para que a expressão *lei*, contida no § 3º do art. 19 da Carta Constitucional, se referiu à lei federal, estadual ou municipal, conforme o caso.

Ressalvadas estas restrições, é o CTN um excelente instrumento de realização do direito, promoção da ordem jurídica, da harmonia entre as pessoas tributantes e garantia de objetividade para os contribuintes.

Não se pode fugir à conclusão no sentido de que foi flagrantemente inconstitucional o CTN quando tratou de suspensão e extinção do crédito tributário, lançamento, isenções (não gerais) e fiscalização.

Estas matérias são inteiramente inseridas na autonomia constitucional de Estados e Municípios. Não podem ser objeto de lei nacional.

Como matérias de Direito Administrativo — “de aplicação exclusiva”, como ensina Cirne Lima — só podem ser reguladas pelo legislador estadual ou municipal conforme o caso.

APONTAMENTOS DE CIÊNCIA DAS FINANÇAS, DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

GERALDO ATALIBA

324 págs. — brochura — 1969

Preleções organizadas com clareza e objetividade, nas quais é feito um estudo completo dos temas abordados, em que se encontram soluções para um sem-número de questões relacionadas com os assuntos versados.



EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS

LIVRARIA REVISTA DOS TRIBUNAIS
Rua Conde do Pinhal, 78 — São Paulo