



LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.

Direito Tributário

3ª edição

2013



definida por lei federal e cujas hipóteses tributárias e bases de cálculo não fossem idênticas às preexistentes é que se concebia a competência residual.

Novamente, a falta de referência à bitributação não parece devida ser vista como uma nova interpretação da doutrina do constituinte, mas, antes, uma mera explicitação do que já antes vigia. Em vez da referência aos impostos "idênticos", passou-se a falar em "fatos geradores e bases de cálculo idênticos". Em outros textos, surge sempre o conceito de bitributação: "a tributação do mesmo objeto por mais de um poder"²². Não se diga que o conceito de bitributação é mais amplo, já que exige, a par da identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes²³, já que a identidade do "fato gerador" se compreendem todos os aspectos deste. Como se verá no Capítulo XI, a sujeição passiva reflete um dos critérios pessoais do consequente normativo da hipótese tributária. Assim, a referência ao "fato gerador" idêntico já compreende a identidade passiva.

Portanto, os textos de 1967/69 apenas explicitaram o mandamento anterior, já que, ao falar em base de cálculo e "fatos geradores idênticos", de nada mais se cogita senão de impostos "idênticos". Num outro caso, encontra-se por trás a ideia de "bitributação", em seu sentido formalístico: basta que se afaste a identidade de tais elementos, para que se admita a coexistência de impostos, ainda que sobre idêntico substrato econômico.

Aliás, as limitações inerentes ao critério formalístico não passaram desapercibidas por Sampaio Dória, que notava que o aparente crescimento numérico de impostos, a partir de 1934, poderia ser bastante reduzido, se se tentasse reunir sob uma única rubrica a dispersão de incidências sobre idêntico fundamento econômico em dois ou mais tipos de impostos nominalmente diferenciados (consumo geral e consumo de combustíveis, licença e diversões públicas, renda e renda cedular de imóveis rurais e prediais urbanos etc.). Nas palavras do autor, a solução do constituinte de 1934, seguida nas subsequentes partilhas do poder tributário fora formalística "no sentido de que é inviável criarem-se dezesseis impostos diferentes sobre dezesseis superfícies econômicas essencialmente diversas"²⁴.

4.2.3 Discriminação de competências de impostos na Constituição em vigor

A Constituição em vigor seguiu o exemplo das que a antecederam na temática da discriminação de competências, optando por elencos rígidos para cada ente tributante.

A mera leitura dos elencos dos artigos 153, 155 e 156 revela que o constituinte pouco inovou, i.e., não procurou novas "fontes" de capacidade contributiva de onde extrair sua participação. Apenas redistribuiu impostos preexistentes, fundindo alguns deles e eliminando outros.

A discriminação de competências de 1988 não decorreu de uma análise lógico-racional da realidade econômica, consistindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos a partir de aspectos históricos e políticos. Distribuiu os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, tendo diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos no sistema tributário. Daí o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156. Apenas a título exemplificativo, cita-se o ISS que, já na época, se pretendia fundir ao ICM para a criação do IVA o que encontrou forte oposição dos municípios, que se consideravam com "direitos históricos" sobre:

22 Cf. MACHADO, Alcantara. Op. cit. (nota 15), p. 38.

23 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit. (nota 18), p. 357; RE 6.595 (cit. nota 17).

24 Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Op. cit. (nota 1), p. 79.

imposto. Cria-se, assim, figuras juridicamente distintas sobre fenômenos econômicos inseparáveis. Exemplos como esse se multiplicam no texto constitucional.

4.2.4 Competência residual

No que concerne à competência residual, no artigo 154, I, vê-se, de um lado, que esta, agora objeto de lei complementar, se tornou privativa da União (sem qualquer delegação, ainda que por lei federal específica) e, por outro, que o constituinte substituiu a expressão "idênticos" do texto anterior pelo termo "próprios", além de impor a não cumulatividade dos impostos. O constituinte elegeu como fatores não só para a competência residual, como até mesmo para a discriminação de competência entre os entes tributantes, as hipóteses tributárias ou bases de cálculo:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

O problema é que o constituinte não disse exatamente qual é a hipótese tributária "própria" de determinado imposto e que, por isso mesmo, não é "própria" de outro, ou, ainda, está na competência residual.

Elevadamente, quando se tomam, mais uma vez, os artigos 153, 155 e 156, nota-se que o constituinte não foi preciso com relação aos contornos dos tributos que ele contemplou. Referiu-se, por certo, a certos fenômenos, com conteúdo econômico e que, por revelarem capacidade contributiva, poderiam ser objeto de impostos.

Esta técnica de distribuição a partir de meras referências a fenômenos econômicos, tendo como pano de fundo tributos preexistentes, sugere que o constituinte não necessariamente pretendeu estabelecer, ele mesmo, os rígidos limites para as competências. Apresentou, antes, algumas situações típicas e a partir daí tratou de repartir os impostos. Este tema será retomado no Capítulo XII.

5 O papel da lei complementar em matéria de competências

Surge, assim, o relevante papel da lei complementar para trazer os contornos definitivos da competência tributária.

Para que se compreenda a importância da lei complementar nessa matéria, cabe ver que a Constituição brasileira nem sempre se valeu de conceitos ao distribuir competências tributárias.

É certo que, em alguns casos, o constituinte se valeu de conceitos de direito privado, deixando pouquíssimo espaço para questionamentos quanto aos limites da competência de uma pessoa jurídica de direito público.

Se o constituinte, na distribuição de uma competência tributária, emprega um conceito de direito privado, então já se conhecem os limites daquela competência, cabendo ao legislador instituir o imposto dentro daquela competência. Não pode ir além. Não pode "redefinir" aquele conceito, sob pena de, com a "redefinição", acabar por ultrapassar os limites que o próprio constituinte impôs. Acerta, neste passo, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 110 assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, poderão ou limitar competências tributárias.

A importância do dispositivo acima é tão grande que a ele se voltará no Capítulo XVII. Neste momento, importa mencionar que o mero fato de uma expressão empregada pelo Constituinte existir no Direito Privado não implica necessariamente que o *instituto* de Direito Privado que com ela se designa tenha sido acatado pelo constituinte. A Constituição – diga-se desde já – há de ser lida em seu contexto e é neste que se investigará se houve, ou não, a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte, na discriminação de competências. Ademais, nem sempre se extrai, do próprio texto constitucional, um conceito. Muitas vezes, o constituinte apenas se referiu aos impostos a partir de uma aproximação tipológica.

5.1 Utilização de tipos pelo constituinte

A possibilidade de um texto constitucional, na matéria de repartição de competências, valer-se de tipos foi levantada, na Alemanha, por Klaus Vogel e Hannfried Walter, em 1971, quando, ao discutir a então recente reforma fiscal, observaram que os critérios tradicionalmente apontados pela doutrina pela jurisprudência para a comparação de impostos – hipótese tributária, “circunstância do imposto”, base de cálculo e efeito econômico – não resolviam, de fato, o tema, seja por serem critérios cujos conteúdos não eram exatos, seja porque a jurisprudência vez por outra privilegiava um ou outro critério, sem qualquer razão clara²⁵.

Os referidos autores sugerem que a repartição de competências tributárias não é, essencialmente, diferente daquela que se encontra em qualquer ramo do direito, quando se encara conflito de normas. Assim, por exemplo, quando se quer saber se uma norma do direito interno está em conflito com norma “semelhante” do direito internacional, ou quando se quer saber se é o caso de uma lei posterior, tratando de matéria “semelhante” a lei anterior, ou, no direito penal, nos casos de concorrência ideal (o mesmo ato se enquadra em diversas normas penais), ou real (diversos atos concretizam a mesma norma penal).

A lição dos tributaristas vai além, quando investigam por que razão o fenômeno parece ser diferente. Explicam eles que a colisão de normas de comportamento implica uma contradição, fazendo-se matadora a solução do conflito. De igual modo, se duas normas preveem sanções diversas para a mesma conduta, não podem ambas conviver no sistema. Já no campo tributário, **nunca** ocorre uma incompatibilidade de normas naquele sentido. **Sempre**, no entender dos juristas citados, é possível atender simultaneamente (a menos, é claro, que se exija mais do que o contribuinte possui). Foi, pois, meta do constituinte impedir a existência desta concorrência normativa²⁶.

Sendo a repartição de competências mera opção do constituinte, entendem os juristas que aquele não se viu obrigado a seguir uma lógica, um sistema: simplesmente distribuiu as competências a partir dos nomes dos impostos, sem qualquer coerência, partindo, antes, de uma visão histórica²⁷. A análise de

repartição de competências, promovida acima, permite dizer que tampouco no Brasil a repartição de competências se move por critérios lógico-racionais.

Diante de tal constatação, sugerem os autores que os impostos discriminados no texto constitucional não constituem conceitos, mas tipos, e como tal devem ser tratados.

A teoria foi aceita por Kruse, que, em seu manual de Direito Tributário, assim se manifesta: “Para a distribuição dos impostos, são suficientes as características típicas relevantes. A circunstância do imposto não se define, descreve-se. Esta descrição deve referir-se a características concretas de um imposto”²⁸.

5.1.1 Tipos e conceitos

Quando o legislador prevê uma hipótese, ele efetua certa forma de abstração: o fenômeno social é muito complexo e seria impossível o legislador prever todas as suas nuances. Em vez disso, ele escolhe algumas características e as inclui no texto legal. Ao fazê-lo, ele abstrai da realidade algumas de suas características, positivando-as. A abstração, por sua vez, pode dar-se por meio de tipos ou de conceitos.

Para uma primeira aproximação da teoria dos tipos, diferenciando o tipo do conceito, imagine-se que um professor queira se referir a uma realidade que ele conhece: seus alunos. Ele pode fazê-lo de um modo tipológico ou conceitual. Pela última aproximação, ele dirá: “meus alunos são aqueles que, neste semestre, estão regularmente matriculados na turma X, excluídos aqueles que porventura tenham sido reprovados nas disciplinas que sejam pré-requisito para a minha disciplina”. A aproximação tipológica será diferente: “meus alunos são aqueles que já adotaram um conhecimento dos fundamentos da minha disciplina: são jovens de 20 anos que se interessam por tributos em todas as suas feições; jurídica, econômica, política e social”. No último caso, o professor terá descrito um aluno “típico”, despidendo-o do aspecto espacial ou temporal. Tal tipo formou-se em sua mente a partir de uma observação dos diversos alunos que passaram por sua turma ao longo do tempo. Ele apresenta as características essenciais, que costumam – tipicamente – ocorrer. Haverá quem não tenha uma ou outra dessas feições mas nem por isso deixará de ser seu aluno, do ponto de vista conceitual. Ou seja: uma pessoa é, ou não, aluno daquele professor, conforme encaixe-se ou não no conceito. A aproximação tipológica não exclui a possibilidade de novas características virem a agregar-se ao tipo, uma evolução dinâmica. Basta imaginar que, por conta de reforma do ensino, os jovens tipicamente cheguem àquela disciplina aos 22 anos, não mais aos 20, como era comum antes.

A ideia de “tipo” foi sistematizada por Strache, que coloca o “tipo” em oposição a “conceito”²⁹.

Para Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir³⁰. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo determinado ponto de vista, ou os “típicos”³¹. É neste sentido que cabe a lição de Larenz e Canaris, que ensinam que os pensamentos por tipos e o por conceitos têm em comum o fato de implicarem uma abstração da realidade: eles, tomam algumas propriedades, relações ou proporções

25 Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. In *Kommentar zum Bonner Grundgesetz* (Bonner Kommentar), 2. revisão do comentário ao art. 105 da Lei Fundamental, p. 47. No mesmo sentido e mais completo, v. VOGEL, Klaus. *Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz* – Über das ‘Anzapfen von Steuerquellen’. In *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971, p. 308-316.

26 Cf. Op. cit. (nota 25), p. 50.

27 Cf. Op. loc. cit. supra (nota 26).

28 Cf. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. 1, parte geral. Munique: Beck, 1991, p. 71.

29 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologie*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968.

30 Cf. STRACHE, op. cit. (nota 29), p. 32-33.

31 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 36.

comuns e dão um nome ao conjunto. Enquanto, entretanto, o pensamento por conceitos procura sempre por uma nova abstração, por meio da eleição de algumas daquelas características antes escolhidas, gerando um conceito ainda mais geral, o pensamento em tipos impõe que as características semânticas sempre como um todo, descobrindo novas abstrações³². Retomando o exemplo acima, direi que a realidade – a turma de alunos – é a mesma, mas o fenômeno de abstração tipológico e conceitual implicam a eleição de critérios diferentes para sua representação.

Ao mesmo tempo, sustenta Strache que não é necessário, na definição de um conceito, apresentar todas as suas características, bastando a menção daquelas que permitam a diferenciação de outros conceitos de que se poderia cogitar; diz-se, assim, que a definição implica uma escolha de algumas das características³³. Tanto o conceito como o tipo têm em comum serem abstratos. Enquanto o tipo exige em sua descrição, que se consiga reunir o maior número possível de características, o conceito permite por um lado, que se desprezem algumas delas impondo, outrossim, que se olhe para o lado, i.e. que se examinem outros objetos para compará-los com aquele a ser definido³⁴. Por isso é que no exemplo dado o professor conceituou a partir do critério da matrícula (quem não está matriculado não é da turma), sem se preocupar em descrever as características dos alunos.

Por não apresentar limites em sua descrição, entende Strache que o tipo, diferentemente do conceito, permite uma evolução: com o correr do tempo, é possível que algumas características típicas passem a predominar sobre outras, que podem perder sua força ou até desaparecer, sendo substituídas por outras que, naturalmente, também podem se fortalecer a ponto de substituir as primeiras³⁵. A consequência do que se afirma é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, o próprio tipo é modificado, vez que passa a admitir novas características que possibilitarão fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como “modelo” típico³⁶. Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos “típicos” como um “sistema em movimento”³⁷. Esta mobilidade, por sua vez, implica a possibilidade de se criarem seqüências típicas (*Typenreihen*), já que em virtude da variabilidade de seus elementos os tipos vão se sucedendo, de modo que uma característica desaparece e outra entra, tornando fluida a passagem de um tipo para outro³⁸.

Note-se que a evolução tipológica nada teve a ver com as normais imprecisões da linguagem, por conta destas, cogita-se da indeterminação dos conceitos, não de tipos. Ou seja: embora se volte a um conceito preciso, o legislador pode ainda assim gerar certa vagueza, porque os termos de que se vale são imprecisos. Nesse caso, cabe ao aplicador da lei determinar, em cada caso, o conceito. Este tende nesse sentido, a solidificar-se pela experiência de sua aplicação constante. No caso dos tipos, sua aplicação não tem a função de estreitamento, mas, ao contrário, amplia o próprio tipo, já que mais uma situação “típica” vem agregar-se às anteriores.

No exemplo do professor, poder-se-ia apontar para uma imprecisão conceitual quando se fala em disciplinas que seriam pré-requisito para aquela a ser ministrada pelo professor. Pode-se mesmo admitir que novas disciplinas surjam, dando-se a necessidade de se aferir se também elas são ou não.

pré-requisitos. Evidencia-se que se tem um conceito claro, mas as circunstâncias fáticas podem exigir um esforço do aplicador da norma, para definir o caso concreto. De qualquer modo, cada disciplina será, ou não, pré-requisito, não sendo cabível cogitar uma disciplina, ao mesmo tempo, ser ou não ser pré-requisito. Em síntese, exige-se uma definição.

Quando se toma uma aproximação tipológica, por outro lado, o fato de alunos mais velhos passarem a integrar as turmas vai mudando a caracterização do aluno típico. Afinal, cada aluno mais velho que ingressa na aula passa a ser mais um aluno típico. Com os anos, o aluno típico já não mais será o jovem, mas o mais velho, ou, pelo menos, tanto os jovens quanto os velhos serão igualmente típicos, já não servindo a idade como critério para sua identificação, cabendo, então, buscar outras características típicas que possam caracterizar o grupo.

Outra conclusão interessante de Strache é que no tipo, fala-se em “inclusão” e “exclusão”, conforme o objeto se enquadre, ou não, no tipo. Diferencia-se, assim, do conceito, onde cabe a subsunção. Tanto a inclusão como a subsunção pressupõem uma comparação entre, de um lado, o objeto e, de outro, o tipo ou o conceito, respectivamente. Entretanto, enquanto no fenômeno da subsunção é possível encontrar uma identidade exata do objeto com o conceito, i.e., o objeto se encontra nos limites do conceito, no tipo conclui-se por uma semelhança do objeto com o modelo “típico”. Assim, inclusão pode ser facilitada quanto maior for o número de modelos “típicos” à disposição, já que por depender de um raciocínio por semelhança, os modelos nada mais são que diretrizes para a conclusão³⁹.

A doutrina brasileira, para quem a teoria dos tipos já não era desconhecida em campos tributários⁴⁰, deve a Misabel de Abreu Machado Derzi o aprofundamento e divulgação da ideia do “tipo” em nossa literatura especializada. Em trabalho de fôlego, para cuja elaboração ofereceu Brândão Machado textos e livros sobre o tipo, Misabel soube mostrar a confusão terminológica decorrente de vários usos de tipo no direito, uns “próprios”, outros “impróprios”, sendo os primeiros aqueles a que se refere a doutrina germanica⁴¹ além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentais ao tipo, a abertura, a gradualidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade⁴².

Misabel soube ver, entre o tipo e o conceito, movimentos em conflito no direito, manifestados na estrutura aparente do ordenamento mas que, na realidade, correspondem a tensões internas mais profundas: Misabel testemunha a coexistência, no direito, do tipo, como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade e dos conceitos, que denotam o objeto por suas notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual vigia a relação de exclusão⁴³.

Quando, entretanto, Misabel se vê diante da questão da existência de um tipo na discriminação constitucional de competências, sua repulsa é imediata. Assim sustenta a autora seu ponto de vista:

No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.

32 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995, p. 20.

33 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 41.

34 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 42.

35 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 48.

36 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 55.

37 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. Op. cit. (nota 32), p. 298.

38 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. Op. cit. (nota 32), p. 299.

39 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 29), p. 55-57.

40 Neste sentido, cf. o trabalho de OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980; ver também, da mesma autora, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios da legalidade e da tipicidade*. In *Curso de Direito Tributário*, 2. ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 141-160 (p. 154).

41 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

42 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit. (nota 41), p. 83-84.

(...)

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renúnciais que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constituinte de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mala mestra do sistema, o qual repete tributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como tributação, inovação de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do "mais ou menos..." ou "tanto mais..." quanto menos" inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes "ou..." e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados⁴³.

Os argumentos trazidos por Misabel, conquanto todos pertinentes, não excluem a possibilidade de existência de tipos na discriminação de competências tributárias.

Com efeito, tipo e conceito não podem ser entendidos senão como formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade. O objeto visado pela norma é único, mas a norma, por implicar abstração, a ele se refere usando um tipo ou um conceito.

Toda a linha argumentativa de Misabel leva a entender que a discriminação de competências, tratando-se de corolário do federalismo, exige a existência de conceitos, i.e., de limites rígidos.

Ocorre que, como bem lembrou Misabel, conceitos e tipos convivem, em tensão permanente, no direito. Nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito.

5.2 Os tipos da Constituição de 1988

Voltando ao texto constitucional de 1988, vê-se que o legislador, ao distribuir os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, tinha diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos em nosso sistema tributário. Seu papel foi distribuir aqueles impostos entre as três esferas política. Daí o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156.

Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte, ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito.

O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração⁴⁴, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.

43 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit. (nota 41), p. 103.

44 José Nabantino Ramos, valendo-se do direito de vizinhança, refere-se a "fatos geradores confrontantes" por serem "contíguos uns dos outros, guardando relação espacial ou temporal, de sucesso, paralelismo ou simultaneidade". Cf. *Curso de Direito Constitucional Tributário – fatos geradores confrontantes*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Editora Resenha Tributária, 1975, p. 2.

5.3 O papel da lei complementar na conceituação dos campos de competência

Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar "dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios". Fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar.

É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para a sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade, que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.

Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.

Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos.

Esta função da lei complementar se extrai em vários momentos na Constituição Federal.

Começa-se pelo artigo 146, I, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Dai já concluir que o constituinte previu a possibilidade de haver conflitos de competência, cabendo à lei complementar resolvê-los.

Tivesse o constituinte apresentado conceitos na repartição de competências, então seria inútil este dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos, não havendo espaço para conflitos. Estes surgem, potencialmente, da fluidez dos tipos.

O mesmo artigo 146, noutra oportunidade, revela o importante papel na matéria da definição dos tipos constitucionais. Veja-se seu inciso III, "a":

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Eis a confirmação do papel da lei complementar na *definição* dos “fatos geradores”, bases de cálculo e contribuintes: o constituinte tinha consciência de que ele próprio não definira (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previa. A lei complementar é que caberá tal tarefa.

Finalmente, evidenciando o papel da lei complementar nessa definição, vale examinar a competência residual, prevista no artigo 154, I, do texto constitucional:

Art. 154. A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Ganha contornos de lógica, daí, a decisão do constituinte de exigir lei complementar para que a União exerça sua competência residual. Afinal, esta se dará em campos que não estejam na competência de outras pessoas jurídicas de direito público. Ora, se estas competências se definem por lei complementar, acerta o constituinte ao exigir instrumento equivalente para a competência residual.

Previne o constituinte, por meio desse expediente, eventuais alegações de que a União, no exercício da competência residual, teria invadido competências dos Estados e Municípios. Afinal, estas se definem por lei complementar, observados os tipos constitucionais. A lei complementar que institua um novo imposto na competência residual poderá, assim, modificar os limites antes estabelecidos, desvendando o espaço para a competência residual, desde que não desvirtue os tipos constitucionalmente previstos.

Por todos os dispositivos citados, fica a conclusão de que a repartição de competências em matéria de impostos se faz a partir da Constituição. À lei complementar, entretanto, é reservado o papel de definir (estipular os limites) daquelas competências afastando os conflitos.

Tome-se, exemplificativamente, o já clássico conflito entre o ISS, de competência municipal e ICMS, instituídos pelos estados.

Tratando-se de dois tipos, o constituinte tinha em mente um conjunto de características para cada um dos impostos que lhe permitia dividir duas realidades econômicas que — enquanto tipos — não se confundiam. A prática do imposto revelaria, entretanto, que grande parte das operações relativas à prestação de serviço envolveria, em maior ou menor grau, uma operação relativa à circulação de mercadorias. O constituinte optou por não definir (impor limites) a questão, deixando tal papel à lei complementar, o que se fez por meio da Lei Complementar 116, que define serviços sujeitos ao ISS e, portanto, não contemplados na incidência do ICMS).

Se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então o papel da lei complementar teria sido, lá somente, revelar os conceitos que o constituinte já contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido — e seria, neste caso, inócuo — ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade. Idêntico raciocínio caberia ao se examinar a questão dos tipos “propriedade territorial urbana” e “propriedade territorial rural”, para fins de delimitar as competências dos municípios e da União, respectivamente. Seus limites não se encontram no texto constitucional, mas no Código Tributário Nacional, qual, enquanto lei complementar, apresenta a localização do imóvel fora ou dentro da zona urbana, como critério de discriminação (artigos 29 e 32). Dada, ainda, a fluidez da expressão “zona urbana”,

legislador complementar se vê forçado a detalhar-lhe as características, apresentando, no § 1º do artigo 32, um conceito para aquela expressão, a partir da presença de pelo menos dois melhoramentos públicos ali indicados. Eventual mudança naquele dispositivo, arrolando novos melhoramentos que já serviriam a indicar uma “zona urbana”, modificaria, por certo, o conceito anterior, desde que enquadrado no tipo, entretanto, nenhuma inconstitucionalidade decorreria da inovação.

Em ambos os casos, verifica-se que, enquanto os conceitos nascidos da lei complementar se compreendem nos tipos constitucionais, não há que se falar em exorbitação, por parte da primeira. Dada a interpenetração própria da fluidez das figuras típicas, nada impede que uma mesma realidade econômica seja compreendida em mais de um tipo e, neste caso, apenas com o nascimento de conceitos é que se terá satisfeita a discriminação de competências exigida pelo sistema federal.

A liberdade do legislador complementar terminará, outrossim, quando ficar patente que foi contrariado o objeto do tipo.

Note-se, aqui, que a contestação do conceito da lei complementar será a partir da teoria dos tipos. Dir-se-á este conceito abrangente situação que não é típica daquela figura constitucional. Tal foi o caso do ISS, sobre locação de bens móveis, quando o Supremo Tribunal Federal entendeu por sua inconstitucionalidade. Nas palavras do Relator, Min. Marco Aurélio, “falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços”.

Ao mesmo tempo, essa conclusão permite afirmar que, em termos constitucionais, a existência do tipo implica a possibilidade de sua evolução: a cada vez que se aceita um imposto como pertencente ao tipo, este pode estar adquirindo novas características e deixando de relevar outras que no passado eram importantes. Caberá ao aplicador da lei, sempre, examinar se o conceito dado pela legislação complementar reflete — no momento da aplicação — o objeto contemplado pelo tipo constitucional, para daí concluir por sua constitucionalidade.

Compare-se a legislação de um imposto, criada há várias décadas, com a atual. Fosse comparadas ambas as legislações, seria necessário um grande esforço para se afirmar que se tratava de um mesmo imposto. Contribuintes, abrangência territorial, base de cálculo e alíquota possivelmente serão diversos. Mesmo a hipótese tributária dificilmente será idêntica ou próxima. Tivéssemos em mãos, por exemplo, a legislação do imposto de renda, de 1926 e a atual, então provavelmente nada se encontraria de semelhante, senão o nome do imposto. Isso é completamente natural, já que os fenômenos econômicos evoluem, exigindo do legislador novas medidas para alcançá-los. Ora, se há evolução de fenômenos econômicos, por que negar a evolução dos tipos?

Na ideia do tipo, não se tem mais a comparação estática, acima apontada. Ao contrário, tem-se um *continuum*: agregam-se ao imposto preexistente, paulatinamente, novas características, deixando por vezes outras de lado. É possível traçar-se uma linha que evidencie a evolução do próprio tipo.

O tipo ganha, assim, característica histórica. O que o constituinte fez foi referir-se aos impostos que ele conhecia, redistribuindo-os ou reagrupando-os, mas sempre partindo de uma realidade preexistente. Não há, aqui, qualquer congelamento, já que os próprios tipos podem evoluir. Reconhecer um tipo é identificar características que lhe são típicas.

Esta ideia da evolução dos tipos — implicando interpretação dinâmica dos termos constitucionais — ainda sofre resistência, não se podendo afirmar seja ela acolhida pelos Tribunais. No Capítulo XVII, retomará-se o tema ao tratar da interpretação, quando se verificará serem minoritários os julgadores que acatam este posicionamento.

5.4 Ainda sobre conflitos de competência

Os exemplos até agora citados de conflitos de competência se inserem na categoria dos conflitos verticais, i.e., conflito entre União, Estados e Municípios. Não se deve deixar de lado a possibilidade de o conflito dar-se horizontalmente (conflito entre Estados ou entre Municípios), quando, mais uma vez, será a lei complementar o instrumento hábil para sua solução.

Exemplo eloquente desse conflito foi o do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos casos em que empresa, estabelecida em um município, prestasse serviço em outro município. O Superior Tribunal de Justiça entendeu que o ISS seria devido ao município onde fosse prestado o serviço, mesmo que a empresa estivesse estabelecida noutro município⁴⁶.

Não é o caso de se examinar o acerto dessa decisão. O fato é que, a partir dali, surgiram frequentes dúvidas, da parte dos contribuintes, quanto ao local em que deveria ser recolhido o imposto, já que tanto o município onde estava estabelecida a empresa quanto aquele onde teria sido prestado o serviço julgavam-se competentes para sua instituição.

Foi somente com a edição da Lei Complementar n. 116 que o tema se resolveu, já que aquela arrolou os casos em que o imposto seria devido no local da efetiva prestação, determinando, nos demais casos, que o imposto fosse recolhido no município onde estivesse situado o estabelecimento prestador, que para todos os efeitos seria considerado local da prestação dos serviços.

5.4.1 O exemplo do imposto sobre heranças e doações

Interessante material para a análise do conflito horizontal de competências e sua solução pelo Ordenamento, inclusive para a importância da lei complementar, oferece o tema do imposto sobre heranças e doações, de competência estadual.

Da leitura dos dois primeiros incisos do artigo 155, § 1º, constata-se que o constituinte adotou, no que tange à transmissão de bens imóveis, o critério real, enquanto para os bens móveis, títulos e créditos, age o critério pessoal. Finalmente o terceiro inciso do mesmo dispositivo constitucional exige lei complementar para regular sua instituição, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Claro que nem sempre caberá a lei complementar, se os incisos anteriores já resolverem o tema de conflito de competência. Por exemplo, considere-se o caso de uma sucessão envolvendo dois bens - um imóvel, situado em Pernambuco e uma conta bancária, na Suíça. Admita-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde reside o *de cujus*. Será necessária lei complementar? A resposta é negativa, já que as normas dos dois primeiros incisos do § 1º do artigo 155 do texto constitucional já resolvem, por completo o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior. Diversa seria a situação no exemplo inverso: sucessão envolvendo imóvel na Suíça e conta bancária em Alagoas; *de cujus* residia na Suíça, onde se processou seu inventário. Neste caso, já que as duas primeiras normas não resolvem a competência, fazendo-se necessária lei complementar.

A partir de tais exemplos, fica mais fácil ver que, no que tange a bens imóveis, o próprio constituinte optou pela territorialidade real: o Estado onde se situar o bem será competente para a tributação

independentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento⁴⁷. De igual modo, para bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no Estado ou ali se processe o inventário ou arrolamento, para que este Estado seja competente para a tributação. Havendo bem imóvel no exterior, ou processando-se no exterior o inventário pelo qual se transmitem bens móveis, direitos e créditos, ou ali residindo seu doador, caberá à lei complementar definir a competência para a tributação.

Na verdade, não é esse o único caso em que se faz necessária a lei complementar. Se, de um lado, o critério da localização do bem, quando se trata de imóvel, praticamente não oferece possibilidade de dois Estados-membros pretenderem exercer sua pretensão tributária sobre uma mesma transmissão, dado que, com relação a bens imóveis, parece valer a regra de que não pode estar situado simultaneamente em mais de um lugar, o mesmo não se pode dizer sem maior estudo com relação aos bens móveis, títulos e créditos. Com relação a estes, o Constituinte, tendo em vista as evidentes dificuldades para se fixar a competência a partir do critério *locus rei sitae*, houve por bem eleger o local onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Nestes casos, pode sobrar margem para a tributação no âmbito nacional.

No que tange aos inventários, não há espaço para tributação, dada a impossibilidade de dois inventários se processarem paralelamente (se duas partes legitimamente derem início a inventários, acabar-se-á por verificar a litigiosidade, implicando, afinal, apenas um processo).

Versando a questão sobre doação de bens móveis, títulos e créditos, a possibilidade de ocorrência de tributação exigirá que se indague, de princípio, se dois Estados podem alegar que o doador mantém domicílio em seus territórios. Conquanto o texto constitucional não seja expresso, parece que a regra contempla o domicílio do doador *no momento da transmissão*. Tal entendimento alasta a tributação que se daria se um Estado pretendesse tributar uma transmissão baseada no argumento de que o doador ali manteve domicílio no passado, ali arrolando o patrimônio ora transmitido.

Com relação às doações feitas por pessoas jurídicas, a regra adotada pelo constituinte não parece oferecer maior dificuldade: posto que para elas se admita a pluralidade de domicílios, o § 1º do artigo 75 do Código Civil estatui que "tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados", donde se conclui que, para essas pessoas, vale o princípio da unicidade de domicílio, desde que, por óbvio, se possa estabelecer em qual estabelecimento se praticou a doação; não sendo possível tal identificação, valerá a regra do inciso IV do artigo 75 (o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem domicílio especial nos seus estatutos ou atos constitutivos).

Dificuldade diversa se encontra no que tange às doações feitas por pessoas físicas. Diferentemente do sistema francês e seguindo a linha alemã, nosso legislador civil não adotou o sistema da unicidade do domicílio, contemplando o artigo 71 do Código Civil a possibilidade de pluralidade de domicílios de pessoas físicas, quando essas tiverem diversas residências onde alternativamente vivam, ou vários centros de ocupações habituais⁴⁸.

Constatada a pluralidade de domicílios, exsurge o papel da lei complementar, desta vez não com fundamento no inciso III do § 1º do artigo 155, mas no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, dado o claro conflito de competência em matéria tributária.

A falta de lei complementar disciplinando este conflito é suficiente para a invalidade de toda a tributação que ora se presencia nos diversos Estados quando, versando sobre a doação de bens móveis, títulos e créditos, adotam os legisladores estaduais o critério constitucional do domicílio do doador. Tal

⁴⁷ Por outro raciocínio, mas no mesmo sentido, cf. PIRAIÑO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: *Revista dos Tribunais*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 11, p. 75-101 (96-97).

⁴⁸ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 48.

tributação, por implicar – ainda que potencialmente – conflito de competência, depende de lei complementar. Pelo menos, foi essa a linha já adotada pelo Supremo Tribunal Federal que, versando sobre a exigência do Adicional do Imposto de Renda, cobrado pelos Estados-membros, vislumbrou no conflito de competência razão suficiente para exigir a lei complementar para a questão, nos seguintes termos:

Adicional de Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Instituição. Lei Estadual Inconstitucionalidade.

O Plenário desta Corte julgou inconstitucional a instituição do referido imposto, ante a inexistência de prévia edição de Lei Complementar, indispensável a dirimência de conflitos de competência entre Estados (Votação unânime, ADI – 028, RE 136215, DJ de 20-05-94, p. 12266).

No que tange às sucessões, a inexistência de conflito possível dispensa a lei complementar.

Para que se esgote a análise de conflitos, resta considerar aquele possível entre o domicílio civil e o domicílio tributário. Sendo o domicílio, para fins tributários, matéria que se aceita possa ser até mesmo eleito pelo contribuinte (artigo 127 do Código Tributário Nacional), poderia ocorrer de o contribuinte eleger, para fins do imposto ora examinado, domicílio fiscal diverso de seu domicílio civil. À primeira vista, poder-se-ia crer ocorrer, aqui, hipótese de bitributação admitida.

É o contexto, entretanto, que dará uma resposta. Afinal, uma solução que levasse à bitributação contrariaria todo o esforço do constituinte em repartir e delimitar competências. Daí por que há de se privilegiar o domicílio civil, não o tributário. Nesse caso, parece aplicável o artigo 110 do Código Tributário Nacional: sendo o domicílio critério utilizado expressamente pelo constituinte para definir a competência tributária dos Estados, não pode aquele ser modificado pela lei tributária. Destarte, se a “legislação aplicável” a que se refere o artigo 127 do Código Tributário Nacional contemplasse regra de eleição de domicílio para o imposto sobre as heranças e doações, haveria clara afronta ao mandamento acima. Não é, pois, o domicílio fiscal, eleito pelo contribuinte, o hábil a fixar a competência tributária. Assim, se no Direito Privado se concluir qual o domicílio, este se estende às raíais do Direito Tributário, verificando-se, afinal, a impossibilidade de dois Estados pretenderem tributar a mesma transmissão de bens móveis, direitos e créditos.

6 Empréstimo compulsório

Identificado um empréstimo compulsório, não há como ter dúvida acerca de qual a pessoa jurídica de direito público competente para sua instituição. Eis a clara dicção do artigo 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios (...).

É imediata a ilação de que somente a União pode instituir empréstimos compulsórios. Não há, no sistema brasileiro, empréstimos compulsórios estaduais ou municipais.

Questão diversa é saber qual a matéria que poderá ser objeto de um empréstimo compulsório.

Já se viu que os empréstimos compulsórios podem incidir sobre manifestações de capacidade contributiva, diferenciando-se dos impostos por sua fundamentação e pela restituição do montante arrecadado. São impostos restituintes.

Desse modo, surge a questão se um empréstimo compulsório, instituído pela União, poderia incidir materialmente sobre campo que, em caso de impostos, teria sido reservado para Estados ou Municípios.

Embora o constituinte silencie a respeito, a análise sistemática proposta acima já aena para a resposta negativa.

Deve-se ter em conta o que já se mencionou sobre o cuidado do constituinte, na repartição de competências para impostos, assegurando que uma mesma ocasião em que se manifestasse capacidade contributiva não ficasse nas mãos de mais de uma pessoa jurídica de direito público. Embora se tenha negado que esta decisão constitucional seja exigência do princípio federativo, sustentou-se que ela decorre do princípio da proibição do exagero. Evita-se, com isso, que dois poderes tributantes autônomos se sirvam, ao mesmo tempo, de uma mesma base de tributação.

Ora, seria menosprezar a coerência do sistema imaginar que o constituinte, em matéria de impostos, tivesse tido todo o cuidado para assegurar que não houvesse dois entes tributantes instituindo impostos na mesma oportunidade, mas ao mesmo tempo, nada obstasse a que a União, por meio de empréstimo compulsório, atingisse fato econômico que lhe ficou subtraído para a incidência de impostos.

Impostos e empréstimos compulsórios em nada diferem enquanto instrumentos para captação de capacidade contributiva. É a motivação constitucional e a possibilidade de restituição, apenas, que diferenciam ambas as espécies.

Assim, parece correto afirmar que os empréstimos compulsórios não podem incidir sobre fatos econômicos que tenham sido reservados, para o constituinte, para a instituição de impostos estaduais e municipais. Não pode o empréstimo compulsório afetar os “núcleos duros” dos impostos afetados aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Por óbvio, no caso de guerra externa, nada há que cogitar de invasão de competência já que em idêntica hipótese o artigo 154, I, libera a União para tributar qualquer fenômeno econômico.

Para as demais hipóteses, entretanto, o empréstimo compulsório há de seguir os limites da competência da União.

Cabe mencionar que esta questão ainda não foi examinada pela jurisprudência, mesmo porque desde 1988 não há registro de qualquer empréstimo compulsório instituído por uma lei complementar.

A equiparação, enquanto instrumento de captação de riqueza, feita entre o imposto e o empréstimo compulsório, auxilia, também, a compreender a razão de o constituinte ter exigido lei complementar para sua instituição.

Ao lado de uma fundamentação histórica, tendo em vista o abuso de empréstimos compulsórios no regime constitucional anterior, aquela exigência serve para confirmar o cuidado que o constituinte teve para controlar a atuação da União, em casos em que poderia ela invadir competência de impostos estaduais e municipais.

Não é demais insistir no relevante papel da lei complementar em matéria de competência tributária, revelado nos artigos 146, I e III, “a”, e 154, I. A lei complementar, prevista no artigo 148, tem, tal qual aquela prevista no artigo 154, I, a finalidade de prevenir conflitos de competência em matéria tributária.