capítulo | VI

Sistema tributário e discriminação de competências tributárias

1 Competência tributária

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional, a *competência legislativa plena*, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.

É corrente a lição de que a competência é matéria exclusivamente constitucional: o constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído matéria taxativa e imutável, parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passariam a exercer esse poder (competência) de modo exclusivo. A ideia, posto que atraente e largamente adotada, pode ser enfrentada quando se investiga o papel da lei complementar nesse âmbito. Neste capítulo, evidenciar-se-ão dificuldades que o raciocínio assim exposto enfrenta, propondo-se, a partir de uma visão tipológica, tratamento diverso da matéria.

1.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do artigo 7º, *caput*, e § 3º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência. É o que se extrai dos artigos 7º e 8º do Código Tributário Nacional:

> *Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.*
>
> *Art. 8º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.*

1.2 Competência tributária e competência legislativa

Tampouco se confunde a competência tributária com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Aquela, como afirmado, versa sobre a instituição de tributos, enquanto a última cogita normas gerais tributárias.

Afinal, o artigo 24 da Constituição Federal inclui no campo da competência concorrente a legislação sobre Direito Tributário. Neste campo, à União cabe editar normas gerais (no caso, mediante lei complementar, por força do artigo 146 da Constituição Federal), podendo os Estados e Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, eles exercem competência plena; sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei estadual ou do Distrito Federal.

2 Repartição de competências tributárias

Numa primeira aproximação, não haveria razão para o constituinte ter repartido as competências tributárias. A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal[1]. Este exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.

Nos Estados Unidos, por exemplo, encontra-se a convivência de tributos federais e locais (com a mera reserva de poucos), sem que de tal bitributação se extraia qualquer inconveniência ao funcionamento da federação. O que importa é assegurar que os integrantes da federação tenham autonomia financeira, i.e., que tenham orçamentos próprios, com recursos assegurados independentemente de repasses de outros entes. Não é sem razão, neste sentido, que já se disse que "foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal"[2].

Entretanto, não há como ter dúvida de que o constituinte brasileiro optou pela repartição de competências. É bem verdade que o texto constitucional não tem um mandamento expresso vedando a cumulação de competências; o regime de repartição de competências se extrai, ao contrário, quando se nota, da leitura dos artigos 153, 155 e 156, que o constituinte conferiu respectivamente à União, aos Estados e aos Municípios, alguns campos para instituírem impostos enquanto o 147 diz em que casos a União pode cobrar tributos dos estados e municípios, bem como dispõe sobre a extensão da competência do Distrito Federal[3]. Esse cuidado do constituinte mostra que, *a princípio*, o texto de 1988 introduziu campos de competência privativa: são excepcionais os casos em que os impostos atribuídos primeiro a uma pessoa jurídica de direito público podem ser cobrados por outra. Ou seja: excetuadas as situações de iminência ou efetiva guerra externa (artigo 154, II), ficará reservado a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo de competência, sem sobreposição. Não sendo o caso da guerra externa ou sua iminência, a sobreposição implicará invasão de competência.

1 Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

2 Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1955, p. 292.

3 "Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais."

Pois bem. Se o constituinte não precisaria, em nome do princípio federativo, prever competências tributárias privativas mas decidiu fazê-lo, importa buscar compreender quais foram os critérios que ele adotou.

3 Repartição de competências: em busca de uma visão sistemática

A chave para a compreensão sistemática da repartição de competências está na diferenciação dos tributos segundo sejam vinculados ou não.

Afinal, para os tributos vinculados, cuja justificação está no sinalagma, como se verá abaixo, o tema da competência tributária confunde-se com a própria atribuição constitucional de competências materiais. Se o tributo se justifica e é devido em virtude de uma atuação estatal que pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, a competência tributária não pode ser desvinculada da atribuição constitucional para a atuação que justificou a tributação.

> Por essa razão é que para as taxas surgiu, na doutrina alemã, o conceito de competência anexa. Naquele país, o texto constitucional sequer cogita competência para instituir taxas. Refere-se apenas aos impostos. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência entenderam que a competência para instituir taxas está vinculada (anexa) à competência material: se o constituinte atribuiu a uma pessoa jurídica de direito público determinada tarefa, estaria implícita a possibilidade de o Poder Público ressarcir-se dos gastos incorridos. Assim, quem tem competência material para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários; a consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo[4].
>
> Luciano Amaro também explica que "para os tributos cuja exigência depende de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte, o *critério de partilha* se conecta com essa atuação: quem estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo"[5].

No caso dos tributos não vinculados, voltados a satisfazer às necessidades gerais da sociedade, entretanto, não há uma relação imediata entre a hipótese tributária e os encargos públicos.

> Não há nenhuma ligação entre o antecedente e o consequente da norma que institui um imposto; seu vínculo dá-se exclusivamente pela lei. Diverge, nesse ponto, de uma norma de direito privado, em que não é difícil encontrar um vínculo entre o antecedente e o consequente. Por exemplo, se o antecedente se refere a causar dano a bem de outrem e o consequente aponta para o dever de indenizar, pode-se verificar a relação entre os dois elementos da norma. Já na matéria tributária essa relação é mais fluida. O fato de alguém possuir um automóvel não implica, por raciocínio lógico, algum consequente, como o de pagar um imposto sobre aquela propriedade. É o legislador que escolhe as hipóteses tributárias e as vincula ao dever de pagar impostos.

4 Cf. WENDT, Rudolf. *Die Gebühr als Lenkungsmittel*. Hamburg: Hansischer Gildenverlag, Joachim Heitmann & Co., 1975, p. 32-36.

5 Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 96.

Como visto no estudo das espécies tributárias, no caso dos tributos não vinculados, a justificação está na solidariedade, que se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva: as situações que darão ensejo à tributação deverão ser suficientes para identificar aqueles, dentro da comunidade, que têm condições de arcar com os gastos de interesse de todos, dentro da máxima de que todos devem contribuir, mas cada qual conforme suas posses.

O problema é que são muitos os fenômenos econômicos passíveis de tornar alvos da incidência tributária.

No Capítulo I, já foi mostrado que, na verdade, a tributação sempre se dá sobre a renda; evidenciou-se, entretanto, que são vários os momentos em que a renda pode ser atingida, decorrendo daí a variedade de tributos que podem ser criados.

Sendo diversos os fenômenos que revelam – cada um a seu modo – um aspecto de capacidade contributiva, reaparece a questão do porquê da repartição de competências. O que estaria por trás da decisão constitucional de repartir rigidamente as competências tributárias?

A resposta passa pela capacidade contributiva, que justifica tais tributos. Se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não menos correto é afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem um mesmo fenômeno, então haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada.

Na segunda edição de seu manual do Direito Tributário, Albert Hensel sustentou que os impostos extrairiam sua característica predominante a partir de seu efeito econômico (*Wirtschaftliche Wirkung der Steuer*)[6]. A ideia do efeito econômico influenciou, também, a corte fiscal do *Reich* alemão (*Reichsfinanzhof*), destacando-se, neste sentido, decisão proferida em 17.11.23, quando a corte se viu diante da necessidade de interpretar dispositivo constitucional de então que vedava aos estados instituírem impostos semelhantes (*gleichartig*) àqueles federais. A questão que se apresentava era saber quando um imposto era semelhante aos já existentes, ou quando se tratava de algo novo.

Decidiu a corte que o dispositivo constitucional – seguindo o texto constitucional que o antecedera – visava garantir uma exclusividade ao *Reich* sobre os seus impostos. Tal exclusividade implicaria uma consideração econômica: todo imposto visa sugar de determinada manifestação da vida econômica parte de sua força para o fim de atender às necessidades do estado. Os estados e comunidades não podem sugar de onde o *Reich* já está sugando (*Wo das Reich schöpft, sollen nicht auch die Länder und Gemeinden schöpfen dürfen*)[7].

Eis, portanto, a chave para a compreensão da discriminação de competências, no caso de tributos não vinculados: por meio deste mecanismo de rígida repartição, protege-se o contribuinte contra o exagero de tributação (*Überbesteuerung*)[8]. Se a União já tributa, não devem outras pessoas jurídicas de direito público instituir tributos e vice-versa.

---

6 Cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. 2. ed., 1927, p. 22 apud CZISNIK, Marianne. *Die Gleichartigkeit von Steuern im System der Finanzverfassung*. In *Die Öffentliche Verwaltung*, caderno 24, dez. 1989, p. 1065-1072.

7 Apud MARKULL, Wilhelm. Gleichartige Steuern. *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, ano 4, 1930, p. 535 (544-545).

8 Cf. TIPKE, Klaus. Über die Gleichartigkeit von Steuern. *Steuer und Wirtschaft*, 3/1975, p. 242-251.

Na verdade, esse raciocínio apresenta uma falha que se extrai da compreensão econômica dos tributos. Como visto com vagar no capítulo I, não é exata a afirmação de que haveria diversas fontes de tributação: o tributo incide, sempre, sobre a renda. O que há, sim, são diversas manifestações da renda (auferida, poupada, consumida) ou, mais exatamente, diversos momentos em que se pode tributar a renda.

Daí que a repartição constitucional de rendas tributárias não se dá por conta de diversas fontes mas, retomando a ideia de Hensel, por seu efeito econômico. Ou seja: repartem-se as ocasiões em que se dará a tributação para que todas as pessoas jurídicas de direito público não se vejam intituladas a tributar, simultaneamente, a renda.

Excesso de tributação, daí, já não mais aparece vinculado ao *quantum*, mas ao momento. O que o constituinte quis evitar foi uma concentração de incidências tributárias em uma única manifestação da capacidade contributiva.

Efetivamente, a ideia de capacidade contributiva como índice para saber quem, dentro de uma comunidade, tem maior capacidade de contribuir para os gastos de interesse de todos (solidariedade) ganha em complexidade num Estado federal, com múltiplas incidências. Afinal, é razoável esperar que um legislador, ao instituir um novo tributo, leve em consideração quanto o fenômeno econômico é adequado para revelar capacidade contributiva e assim apenas esta seja atingida. O legislador, diante das circunstâncias em que a manifestação da capacidade contributiva ocorre, decidirá como deve ser atingido o contribuinte. Ou seja: espera-se que um legislador não atue com excesso, tendo em conta o momento em que se dá a tributação. Agora, se duas pessoas jurídicas de direito público, simultaneamente, instituírem imposto sobre o mesmo fenômeno econômico (uma mesma manifestação da renda), haverá o risco de a somatória dos impostos ultrapassar a própria capacidade do contribuinte.

Vê-se, pois, na visão sistemática ora proposta, que o tema da repartição de competências foi resolvido, pelo constituinte, conforme as seguintes diretrizes:

- Para os tributos vinculados, justificados pelo sinalagma, a competência se resolve a partir do conceito de competência anexa: quem tem a atribuição para a atividade estatal terá, igualmente, competência tributária;
- Para os tributos não vinculados, justificados pela capacidade contributiva, o próprio constituinte trata de atribuir as competências tributárias, tomando o cuidado de afastar a cumulação de competências, distribuindo, daí, o poder tributário entre as diversas ocasiões em que se manifesta aquela capacidade.

4 A repartição de competências segundo as espécies tributárias

É na Constituição Federal que se encontra positivada a repartição de competências tributárias.

A partir do artigo 145, desenha-se um sistema em que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoas jurídicas de direito público, conforme se vê na seguinte tabela:

Espécie Tributária	Dispositivo Constitucional	Competência
Imposto	145, 147, 153, 154, 155 e 156	Privativa: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (*vide* tabela abaixo para ver os tributos que podem ser instituídos por ente da Federação). Cumulativa: União (territórios) e Distrito Federal (tributos municipais). Extraordinária: União (em caso de guerra externa ou sua iminência). Residual: União.
Taxa	145	Comum: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (competência anexa).
Contribuição de melhoria	145	Comum: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (competência anexa).
Empréstimo compulsório	148	Privativa: União.
Contribuição social	149, 195	Privativa: União, cobrada: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada; incidente sobre: a) Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) Receita ou faturamento; c) Lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social (excepcionalmente, as demais pessoas jurídicas de direito público, para custeio de seus sistemas de previdência, têm competência para cobrar tal contribuição de seus funcionários); III – sobre receita de concursos de prognósticos; IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Residual: União.
Contribuições especiais (intervenção no domínio econômico e interesse de categoria profissional ou econômica)	149	Privativa: União.
Contribuição de iluminação pública	149-A	Privativa: Municípios. Cumulativa: União (territórios não divididos em municípios) e Distrito Federal.

Impostos de competência privativa da União	importação de produtos estrangeiros;
	exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
	renda e proventos de qualquer natureza;
	produtos industrializados;
	operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
	propriedade territorial rural;
	grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
Impostos de competência privativa dos Estados	transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;
	operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
	propriedade de veículos automotores.
Impostos de competência privativa dos Municípios	propriedade predial e territorial urbana;
	transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
	serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

4.1 Impostos, taxas e contribuições de melhoria

No caso dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, todas as pessoas jurídicas de direito público detêm competência para sua instituição, conforme se extrai do artigo 145 do texto constitucional:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> I – impostos;
>
> II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
>
> III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

4.1.1 Taxas

Para as taxas, já foi mencionado que o artigo 80 do Código Tributário Nacional positiva o conceito de *competência anexa*, oriunda do direito germânico, ao dispor:

> Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos

> Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Afinal, não é porque o artigo 145 da Constituição Federal admite que qualquer ente federal as institua que se deve entender possível uma múltipla incidência sobre uma única hipótese tributária, já que esta será, sempre, uma atuação estatal.

Assim é que se encontra a competência para a instituição estatal quando se investiga a *quem* é atribuído o exercício do poder de polícia ou o serviço público: se o constituinte conferiu a competência para tal atividade a determinado ente federal, tacitamente admitiu que este obtivesse recursos financeiros para a atividade.

4.1.2 *Contribuição de melhoria*

A competência para a instituição da contribuição de melhoria, semelhante ao caso das taxas, decorre da materialidade hipótese tributária. Por isso é que o artigo 81 do Código Tributário Nacional se refere ao "âmbito de suas respectivas atribuições":

> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (grifos nossos)

É verdade que por meio de convênios obras vultosas podem ser assumidas por mais de uma pessoa jurídica de direito público. Para tais casos, não é imediato o que seria o âmbito da atribuição de cada uma. Entretanto, voltando à ideia de sinalagma, que justifica as contribuições de melhoria, parece certo que em tal situação todas as pessoas jurídicas de direito público poderiam instituir contribuições, desde que cada uma limitada ao custo da respectiva participação.

Problemática a questão da valorização: o que fazer se a somatória das participações no custo ultrapassar o total do benefício? Parece ser a solução mais adequada entender que a contribuição de melhoria é fator redutor do benefício. Assim, a totalidade das contribuições não poderá ultrapassar o benefício do contribuinte. Se várias pessoas jurídicas de direito público operaram para a melhoria, parece razoável admitir que cada qual terá sua participação na tributação, proporcional a seu quinhão na própria obra. Ou seja: quem atuou mais na obra deve ter maior compensação por seu resultado, sempre mantida a justificação baseada no sinalagma.

4.2 Impostos

Possivelmente é na matéria de impostos que o tema da competência ganha maior relevo. Afinal, se para taxas e contribuições de melhoria, como visto, a competência se torna imediata a partir da hipótese tributária, nos impostos o raciocínio não é tão simples. Não sendo a receita de impostos afetada a alguma despesa, não fica óbvio o critério de distribuição de competências.

Em alguns casos, pode-se especular acerca da vocação de determinado imposto. Por exemplo, nos primeiros anos da República, os Estados tributavam as exportações, o que, além de gerar

questionamentos quanto à possibilidade de se tributarem "exportações" de um Estado para outro, ainda implicava a impossibilidade de se adotar uma política nacional de comércio exterior. Também parece razoável que a tributação da propriedade predial e territorial fique no âmbito municipal, já que é mais fácil a avaliação local de imóveis. Outros casos apresentam maiores dificuldades.

Realmente, não há uma razão natural para o Imposto de Renda ser cobrado pela União e não pelos Estados. É certo que em 1965 houve uma ampla reforma tributária, por meio da Emenda Constitucional n. 18, mas nem naquele momento se criou sistema plenamente racional. A hipótese tributária do imposto (isso se extrai do artigo 16 do Código Tributário Nacional) independe de qualquer atividade do Estado.

No Brasil, foi apenas no período republicano que se encontrou, constitucionalmente, a temática da repartição de competências, que surgiu, destarte, com o próprio regime federal brasileiro, embora até mesmo no Império já se houvesse ensaiado algum tipo de competência tributária às Assembleias Legislativas Provinciais, às quais fora dada, pelo Ato Adicional da Lei n. 16, de 12 de agosto de 1834, a competência para legislar "sobre a fixação das despezas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado" (artigo 10, § 5º)[9].

No texto de 1891, embora se definissem competências tributárias privativas à União (importação e direitos de entrada, saída e estada de navios, bem como taxas de selo e de correios e telégrafos – artigo 7º) e aos Estados (exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedades, indústrias e profissões, além da taxa de selo e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios – artigo 9º), a bitributação não se afastava, já que se admitia, no campo da competência residual (artigo 12), que a União e os Estados, cumulativamente ou não, criassem outras quaisquer fontes de receita.

Merece nota, no texto de 1891, o fato de que o constituinte, ao mesmo tempo em que não se opunha à tributação cumulativa, tomou o cuidado de fixar, no campo das competências privativas, fatos distintos, de modo a impedir a superposição de impostos sobre matéria substancialmente idêntica, conquanto formal e juridicamente diferençada[10].

4.2.1 Breve exposição das discriminações de competência previstas pelos textos constitucionais anteriores à Emenda Constitucional n. 18/65

A partir de 1934, com a substituição do chamado "federalismo financeiro centrífugo" pelo "centrípeto"[11], surgiu a necessidade de se arrolarem diversos impostos de competência privativa da União (artigo 6º), dentre os quais os de importação; de consumo; de renda e de transferência de fundos para o exterior. Reservaram-se aos Estados (artigo 8º) o da propriedade territorial (exceto a urbana); o da transmissão *causa mortis* e, no caso de bens imobiliários, *inter vivos*; consumo de combustíveis; exportações; vendas e consignações e indústrias e profissões. Aos municípios, incluídos pela primeira vez na discriminação de competências, cabiam (artigo 13) o imposto de licenças; o predial e territorial urbano; o sobre diversões públicas e o cedular sobre a renda de imóveis rurais, além da participação em impostos de outros entes tributantes.

9 A Lei n. 99, de 31 de outubro de 1935, arrolou 57 impostos que seriam identificados como imposições gerais, admitindo-se que as províncias tributassem outras situações. Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Op. cit. (nota 1), p. 48.

10 Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Op. cit. (nota 1), p. 65.

11 Denominação de DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Op. cit. (nota 1).

Finalmente, no que tocou à competência residual, o constituinte houve por bem conferi-la aos Estados e à União, concorrentemente (artigo 10, VII) mas dando-se preferência à última e vedando-se a bitributação, nos termos do artigo 11. Ou seja: se a União criasse um tributo no campo da competência residual, os Estados não poderiam instituir tributo equivalente.

A carta de 1937 não diferiu, neste particular, em muito do que dispusera sua anterior, com impostos de competência privativa da União (artigo 20), Estados (artigo 23) e Municípios (artigo 28). No que tange à competência residual, enquanto parte da doutrina entendia caber aos Estados[12], o entendimento dominante foi no sentido de ser ela concorrente, ainda que vedada a bitributação, com a preferência aos impostos federais (artigo 24)[13].

Também no texto de 1946, a solução foi um elenco de impostos de competência privativa da União (artigo 15), Estados (artigo 19) e Municípios (artigo 29), compartilhando a União e os Estados a competência residual, vedando-se, ainda uma vez, a bitributação, mas desta vez, em vez de se empregar o termo, optou o constituinte por assegurar que *o imposto federal excluirá o estadual idêntico* (artigo 21).

Em comum nos três diplomas constitucionais foi a figura da proibição da bitributação, como pedra de toque da competência residual, sempre exercida de forma concorrente com a preferência dos impostos federais. Enquanto os textos da década de 30 limitavam-se a proibir a bitributação, sem qualquer definição, o constituinte de 1946 conferiu ao dispositivo maiores contornos, já que não mais pressupunha uma definição doutrinária, proibindo, simplesmente, a existência de impostos **idênticos**.

O texto de 1946 revela a influência de um de seus principais redatores, Aliomar Baleeiro. Com efeito, o doutrinador relatou as críticas que mereceram os textos anteriores que, por não definirem o que se entendia por bitributação, acabavam por admitir interpretações mais largas[14].

Não obstante a crítica do tributarista, as vozes mais autorizadas tinham um conceito claro do que seria a bitributação. Neste sentido, em texto publicado na vigência do texto de 1934, Alcântara Machado já se manifestava acerca do entendimento que se deveria dar à proibição à bitributação, alertando o erro daqueles que poderiam entender que o que se vedava seria a acumulação "porque impostos acumulados sempre existirão no regime de multiplicidade". Alertava, assim, o professor, que não se compreendia na proibição o caso da bitributação, sendo o termo empregado para impedir *"a tributação do mesmo objeto por mais de um poder"*[15]. Noutra passagem, encontra-se texto doutrinário anterior a 1946 revelando que o entendimento majoritário era no sentido de que só se daria a bitributação, constitucionalmente vedada, quando "os tributos cumulativos são decretados por poderes diferentes"[16]. Também a jurisprudência se posicionou no sentido de que seriam requisitos para a bitributação a identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes[17].

Ao mesmo tempo, vários autores escrevendo após 1946 não hesitaram em ver no dispositivo do artigo 21 daquele texto constitucional mera conservação da solução que fora adotada nos textos anteriores, ainda que sem a referência à expressão "bitributação"[18].

---

12 Cf. PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho, *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 138-146.

13 Cf. MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição Federal de 10 de novembro de 1937*. Tomo I. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1938, p. 566.

14 Cf. BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. (nota 2), p. 299.

15 Cf. MACHADO, Alcantara. Bi-tributação (inteligência ao art. 11 da Constituição de 16 de julho). *Revista da Faculdade de Direito*, vol. XXXII, jan./abr. 1936, fasc. I, p. 35-40.

16 Cf. ANDRADE, Odilon de. Parecer. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 3, 1946, p. 433.

17 RE 6.595, Rel. Min. Lafaiete de Andrada, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 8, p. 159.

18 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, 1950, p. 351-356 (352).

Se o texto de 1946 foi feliz, por afastar o caso de *bis in idem* do conceito de bitributação, fazendo referência à identidade dos impostos para a sua caracterização, nem por isso se conseguiu determinar, com precisão, quando, afinal, um imposto federal seria idêntico ao estadual, eliminando a possibilidade de existência do último.

Amilcar de Araújo Falcão afirmava que no texto constitucional de 1946 haveria a opção pelo critério nominalista para a distribuição dos impostos. Explicando o que entendia por tal critério, entretanto, Falcão assim explicava: "Pela menção expressa do respectivo nomen juris, deu-se a cada uma das entidades federadas competência legislativa privativa para instituir certos e determinados impostos, entre si diferenciados pela natureza dos seus fatos geradores"[19]. Evidentemente, a referência à natureza das hipóteses tributárias revela que ao autor não bastavam, para a discriminação constitucional, apenas os nomes dos impostos. Do mesmo modo, ao referir-se à competência residual, Falcão ali incluía os "inominados", "ou seja, aqueles que se não podem classificar entre os de competência privativa de qualquer das entidades federadas: se se tratar de impostos cujo fato gerador coincida com o de impostos privativos de outras entidades federadas haverá invasão de competência e consequente inconstitucionalidade"[20]. Extrai-se dos trechos acima o entendimento de Falcão para a competência residual: esta se daria a partir da comparação das hipóteses tributárias dos impostos, tomados não por seu *nomen juris* mas por sua natureza. O autor não explicava, entretanto, o que entendia por "natureza" daquela hipótese.

4.2.2 Competência residual e discriminação de competências de impostos após a Emenda Constitucional 18/65

A Emenda Constitucional n. 18/65 trouxe as bases do sistema tributário de hoje. Contemporânea ao Código Tributário Nacional, tornou-se possível a divisão dos impostos, conforme sua natureza, nas categorias: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação e especiais. Esta classificação, no dizer da Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda, refletiu a primeira premissa básica dos trabalhos desenvolvidos: "a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir"[21].

A crença daquela Comissão no sentido de que a classificação dos impostos em categorias econômicas teria extinguido a possibilidade de criação de novos impostos se extrai do artigo 5º da Emenda Constitucional n. 18/65, que assim dispôs:

> *Art. 5º Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.*

O desaparecimento da competência residual foi breve, visto que já em 24 de janeiro de 1967 foi editado novo texto constitucional, mantendo, em grossas linhas, a discriminação anterior mas introduzindo, no artigo 19, § 6º, dispositivo permitindo à União, "desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os artigos 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual

19 Cf. FALCÃO, Amilcar de Araújo. Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 52, 1958, p. 469-491 (478).

20 FALCÃO, Amilcar de Araújo. Op. cit. (nota 19).

21 Cf. LOPES, Luiz Simões (Presidente da Comissão) et al. *Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto)*, publicação n. 6, Fundação Getulio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 6.

em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal". Texto análogo se fez inserir no § 5º do artigo 18 do texto da Emenda Constitucional n. 1/69 que, aliás, em matéria de discriminação de competências pouco mudou em relação a 1967. Curiosamente, o texto de 1969 fez repetir, no § 1º do artigo 21, a possibilidade da competência residual a que se referia aquele § 5º do artigo 18.

Da análise dos textos acima, verifica-se que o constituinte de 67/69 deixou de vez de empregar o termo "bitributação", optando por explicitar que o limite do exercício da competência residual estava na existência de "base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos" na Constituição. Ao mesmo tempo, a competência tributária residual se reservava, em princípio, à União, mas se permitia que esta, por lei federal, a transferisse, em relação a impostos específicos. Assim, não se permitia a delegação do exercício da competência residual *in abstracto*: apenas para os impostos cuja incidência fosse 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 deva ser vista como uma nova opção doutrinária 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 ambos os 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 tributantes[23], já que na identidade do "fato gerador" se compreendem todos os aspectos deste. Como se verá no Capítulo XII, 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 e noutro 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 desapercebidas 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 em 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 dezessete impostos diferentes sobre dezessete 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.

---

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.

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 o imposto. Criam-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 substitui 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.

Efetivamente, 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, para definir 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 discutirem a então recente reforma fiscal, observaram que os critérios tradicionalmente apontados pela doutrina e 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 clara[25].

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 mandatória 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

25 Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. *Kommentar zum Bonner Grundgesetz* (Bonner Kommentar). 2ª revisão do cometário 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'. *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971, p. 308-316.

possível atendê-las simultaneamente (a menos, é claro, que se exija mais do que o contribuinte possui). Foi, pois, mera opção do constituinte impedir a existência desta concorrência normativa[26].

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 histórica[27]. A análise da 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].

Consoante se verá no capítulo XVII, o Plenário do Supremo Tribunal Federal acolheu, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703[29], a tese, sustentada pelo Ministro Luiz Fux, de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos. Enquanto estes pressupõem uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que os compõem, permitindo a aplicação do método subsuntivo, aqueles não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura estão voltados à concretização de valores.

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 miudezas. 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", despindo-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, ainda assim, reunirá tantas características "típicas", que acabará por ser reconhecido como um aluno "típico". Por outro lado, ainda que não reúna tais características

26 VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. Op. cit. (nota 25), p. 50.

27 VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. Op. cit. (nota 25).

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

29 Cf. Recurso Extraordinário 651.703-PR, Plenário, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016.

"típicas", poderá ser seu aluno, do ponto de vista conceitual, bastando que preencha a característica incluída no conceito. Ou seja: uma pessoa é, ou não, aluno daquele professor, conforme encaixe-se ou não no conceito. Este, como visto, não se preocupa em descrever o aluno; basta-lhe apontar uma (ou mais) característica(s) cuja ausência seja suficiente para se afirmar não estar presente o conceito. Já o tipo se preocupa em arrolar diversas características, dando uma descrição de um todo. A ausência de uma ou outra dessas características não afasta se esteja, ainda, diante de fato típico. 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"[30].

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 possuir[31]. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo determinado ponto de vista, ou os "típicos"[32]. 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 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 sejam tomadas sempre como um todo, descabendo novas abstrações[33]. Retomando o exemplo acima, dir-se-ia 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 características[34]. 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 definido[35]. 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

30 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards - Zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlim: Duncker & Humblot, 1968.

31 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 32-33.

32 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 36.

33 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlim: Springer, 1995, p. 291.

34 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 41.

35 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 42.

primeiras[36]. 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 o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como "modelo" típico[37]. Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos "típicos" como um "sistema em movimento"[38]. Esta mobilidade, por sua vez, implica a possibilidade de se criarem sequências 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 outro[39].

Note-se que a evolução tipológica nada teve a ver com as normais imprecisões da linguagem; por conta destas, cogita-se indeterminação dos conceitos, não 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 falou nas 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 conclusão[40].

A doutrina brasileira, para quem a teoria dos tipos já não era desconhecida em campos tributários[41], deve a Misabel de Abreu Machado Derzi o aprofundamento e divulgação da ideia do "tipo" em

36 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 48.

37 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 55.

38 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. Op. cit. (nota 33), p. 298.

39 Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. Op. cit. (nota 33), p. 299.

40 Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit. (nota 30), p. 55-57.

41 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

nossa literatura especializada. Em trabalho de fôlego, para cuja elaboração ofereceu Brandão 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 germânica" "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 graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade"[42].

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 vige a relação de exclusão[43].

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.*
> *(...)*
> *Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.*
> *Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão 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... ou" e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados*[44].

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 referirá usando um tipo ou um conceito.

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

---

da tipicidade. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 141-160 (p. 154).

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

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

44 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit. (nota 42), p. 103.

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 políticas. 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 interpenetração[45], possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.

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.

---

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

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.

Daí 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 previra. À 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 desvirtua 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 o 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 divisar 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, tão somente, revelar os conceitos que o constituinte já contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido – e seria, neste caso, inócua – ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade.

Idêntico raciocínio caberá ao se examinar a questão dos tipos "imposto sobre a propriedade territorial urbana" e "imposto sobre a 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, o 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", o 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 compreenderem 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 abrange 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"[46].

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, criado há várias décadas, com a atual. Fossem 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 diversas. 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 evidencia 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 tributo 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, retomar-se-á 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

46 Recurso Extraordinário 116.121-3-SP, Plenário, Rel. para o Acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, D.J. 25.05.2001.

Superior Tribunal de Justiça entendeu que o ISS seria devido ao município onde fosse prestado o serviço, mesmo que a empresa estivesse estabelecida noutro município[47].

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 lei 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, vige 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 do 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 residia 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, vê-se 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 arrolamento[48]. 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

47 Recurso Especial 41.867, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 04.04.1994, D.J. 25.04.1994.

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

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 bitributação no âmbito nacional.

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

Versando a questão sobre doação de bens móveis, títulos e créditos, a possibilidade de ocorrência de bitributação exigirá que se indague, de princípio, se dois Estados podem alegar que o doador mantinha 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 afasta a bitributação que se daria se um Estado pretendesse tributar uma transmissão baseado no argumento de que o doador ali manteve domicílio no passado, ali amealhando 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 habituais[49].

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 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.*

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

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 ente os Estados (Votação unânime, ADI – 028, RE 136215, D.J. 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 raias 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 restituíveis.

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 acena 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.

7 Contribuições sociais e contribuições especiais

No caso das contribuições, importa diferenciar as sociais das especiais. Estas (intervenção no Domínio Econômico e de interesse de categoria profissional ou econômica) competem exclusivamente à União. Já no caso das contribuições sociais, embora igualmente sejam, de regra, de competência federal, excepcionalmente podem ser de competência de outro poder tributante.

7.1 Competência federal como regra

A regra é a competência federal para tais contribuições, conforme se lê no artigo 149 da Constituição Federal:

> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no Domínio Econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

7.2 Exceção: contribuições sociais estaduais, municipais ou distritais

Do dispositivo acima, poder-se-ia crer que aquelas contribuições seriam exclusivamente federais. Entretanto, vale notar que o próprio constituinte tratou de excepcionar a regra do *caput*, ao dispor:

> *§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.*

Há, pois, contribuições sociais estaduais, distritais ou municipais. É caso excepcional e condicionado a que a pessoa jurídica de direito público em questão tenha um sistema próprio de previdência. Assim, essa contribuição servirá para o custeio daquele regime, em clara referibilidade. Tal contribuição social, porque instituída *em benefício* dos próprios servidores, é clara contribuição, no sentido estrito do termo, diferenciando-se das demais contribuições sociais que, como visto, não passam de impostos cuja receita está afetada nos termos constitucionais.

7.3 Matéria sujeita às contribuições sociais e especiais

Quanto às matérias sobre as quais incidirão as contribuições sociais e de intervenção sobre o Domínio Econômico, a Constituição dá uma primeira ideia ao dispor, no artigo 149, § 2º, III, que tais contribuições:

> III – poderão ter alíquotas:
> a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
> b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Daí não se ter dúvida de que podem incidir sobre faturamento e receita bruta. Por outro lado, a expressão "valor da operação" é bastante ampla, abrindo-se a questão acerca das operações cobertas.

Com relação às contribuições sociais destinadas à seguridade social, o constituinte arrolou, no artigo 195, as materialidades possíveis:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Vê-se, então, que existem campos previstos constitucionalmente para contribuições sociais destinadas à seguridade social.

7.4 Competência residual para as contribuições sociais destinadas à seguridade social

Alerte-se, desde já, que estes não são os únicos campos sujeitos àquelas contribuições. Outras podem ser criadas, mas nesse caso o § 4º imporá que se faça por lei complementar:

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

O artigo 154, I, acima referido é mais amplo, impondo, além da lei complementar, uma limitação quanto à matéria que pode ser atingida e à não cumulatividade. Isso remete ao tema da competência residual para a instituição de impostos, acima examinado. Vale reproduzir o artigo 154, I, já que a remissão é expressa:

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.

Como se vê, o artigo 154, conquanto versando sobre impostos, impõe que o exercício da chamada competência residual atenda aos seguintes requisitos:

- Lei complementar;
- Impostos não previstos no artigo anterior (i.e.: que não sejam de competência originária da União);
- Não cumulativos;
- Não tenham "fato gerador" ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

A questão que surge é se a remissão do artigo 195, § 4º, ao 154, I, exige que também no caso das contribuições todos os quatro requisitos previstos no último sejam observados, ou não.

O assunto foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal[50], em caso de contribuição social, instituída pela Lei Complementar n. 84/96. Evidenciado que o primeiro requisito, instituição por lei complementar, fora preenchido, cabia ao Tribunal examinar se os demais requisitos também seriam aplicáveis, ou não.

Prevaleceu o entendimento literal: se o artigo 154, I, proíbe que novos *impostos* sejam não cumulativos e tenham base de cálculo e "fato gerador" próprios de outros *impostos*, o raciocínio não se estende às contribuições. Ou melhor: no caso de contribuições, bastaria que a nova contribuição não tivesse "fato gerador" ou base de cálculo próprios das existentes. Por isso, o único requisito aplicável seria a lei complementar.

Conquanto seja esta a posição jurisprudencial, não se pode deixar de mencionar que tal entendimento esvaziou o próprio texto constitucional, ao desprezar a técnica de remissão utilizada pelo constituinte. Afinal, se o constituinte, tratando de contribuições sociais (artigo 195) faz remissão ao artigo 154, parece óbvio que o constituinte quis que todo o artigo 154 se aplicasse às contribuições. Ou seja: enquanto o artigo 154 exige que novos impostos sejam não cumulativos, o 195 estende tal exigência, por remissão, às contribuições sociais destinadas à seguridade social.

Ademais, o argumento de que a nova contribuição apenas não poderia ter "fato gerador" próprio das anteriores despreza, por completo, a inteligência do texto. Afinal, o § 4º do artigo 195 da Constituição Federal trata justamente de "outras fontes" para a seguridade social. Se são outras, é óbvio que não são aquelas já previstas pelo constituinte. Ou seja: toda vez que se aplica o § 4º do artigo 195, a situação é daquelas em que não há "fato gerador" próprio das contribuições já existentes. Assim, a remissão ao artigo 154 seria mera tolice do constituinte. Dado que não se deve desprezar o constituinte, parece mais acertado entender que o objetivo do constituinte foi exatamente impedir que a União, por meio de contribuições sociais, invadisse campo econômico reservado para a competência dos Estados.

Efetivamente, o sistema constitucional é um todo coerente, que visa assegurar que cada pessoa de direito público tenha para si reservado campo para a instituição de impostos.

Ora, ausente a reciprocidade na contribuição social, outra não pode ser a base de cálculo senão algum índice de capacidade contributiva. Aplica-se aqui o mesmo raciocínio dos impostos ou dos empréstimos compulsórios: sendo gastos no interesse de toda a sociedade, todos devem contribuir, na medida de sua capacidade. Por isso mesmo é que já se disse acima que as contribuições sociais nada mais são que impostos cuja receita está afetada para a destinação específica. Se assim o é, mais razão se tem para impedir que a União, por meio de contribuições sociais que não passam de impostos com destinação específica, invada campos econômicos reservados para os Estados.

Assim como já se concluiu para os empréstimos compulsórios, também para as contribuições se deve entender que não devem elas, com força no § 4º do artigo 195, incidir sobre campos materialmente reservados para os impostos estaduais e municipais.

Há quem, por outro raciocínio, chega a resultado semelhante[51]. Como se viu, a razão para o Judiciário ter negado a aplicação inteira do artigo 154 à hipótese do artigo 195, § 4º, estaria no fato de aquele dispositivo se referir a "impostos" e não a contribuições.

---

50 Cf. Recurso Extraordinário 228.321-0-RS, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.10.1988, D.J. 20.05.2003.

51 O raciocínio foi exposto ao autor por Hamilton Dias de Souza, em discussão acerca dos manuscritos desta obra. Daí o registro.

Pois bem: será necessário que se leia naquele último dispositivo uma referência a uma contribuição, não a um imposto? Seria possível que o artigo 195, § 4º, estivesse se referindo a um imposto com destinação vinculada à seguridade social?

A resposta pela negativa seria imediata. Afinal, o artigo 195 trata de contribuições sociais e estas foram definidas, exatamente, a partir de sua destinação. Entretanto, uma leitura cuidadosa do artigo 195 pode mostrar que, embora o *caput* faça menção a contribuições, o citado § 4º se refere a "outras fontes". Poderiam estas ser impostos? A favor deste argumento está a remissão ao artigo 154, I. Este versa sobre impostos na competência residual. Seria, então, o caso de se dizer que a outra fonte seria um imposto, com destinação específica?

Embora bem elaborada a argumentação, não resiste ao fato de que o artigo 167 da Constituição veda a afetação da receita de impostos. O constituinte teve o cuidado de arrolar, no artigo 167, os diversos dispositivos do texto constitucional que excepcionam tal regra e ali não se incluiu o caso do § 4º do artigo 195. Assim, não parece acertado afirmar que o último dispositivo se refira a um imposto com afetação, mas àquilo que o constituinte chamou contribuição social. Uma contribuição social na competência residual da União, sujeita ao artigo 154, I, em sua inteireza.

8 Custeio da iluminação pública

Ainda com relação a contribuições, cabe lembrar aquelas para o custeio da iluminação pública, tributo esdrúxulo atualmente previsto no artigo 149-A da Constituição Federal.

> *Art. 149. A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.*

Não passam de impostos cuja receita está afetada ao custeio daquele serviço. A competência municipal (ou distrital) decorre da dicção constitucional expressa que, entretanto, silencia sobre o aspecto material da incidência.

Valem aqui as considerações acima expostas sobre cumulação de competências: pretendendo os municípios ou o Distrito Federal alcançar situação que revele manifestação de capacidade contributiva que não lhe foi reservada pelo texto constitucional, atingirão situação que foi reservada a outra pessoa jurídica de Direito Público. Admitir a cumulação de incidências é conviver com a possibilidade de excesso de tributação, já que uma única manifestação de capacidade contributiva será alcançada por dois poderes tributantes. Dada a acolhida constitucional do princípio da capacidade contributiva e de seus corolários, merece repulsa tal bitributação.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP

Direito Tributário

8ª edição
2ª tiragem
2018

saraiva jur

ISBN 978-85-472-2340-3

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Schoueri, Luís Eduardo
Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

17-1359 CDU 34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:
1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

somos educação | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Vice-presidente Claudio Lensing
Diretora editorial Flávia Alves Bravin

Conselho editorial
Consultor acadêmico Murilo Angeli Dias dos Santos

Gerência
Planejamento e novos projetos Renata Pascual Müller
Editorial Roberto Navarro

Edição Iris Ferrão

Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Luciana Cordeiro Shirakawa
Rosana Peroni Fazolari

Arte e digital Mônica Landi (coord.)
Claudirene de Moura Santos Silva
Guilherme H. M. Salvador
Tiago Dela Rosa
Verônica Pivisan Reis

Planejamento e processos Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Juliana Bojczuk Fermino
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Fernando Penteado
Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos Laura Paraiso Buldrini Filogônio

Diagramação e revisão Fabricando Ideias Design Gráfico

Comunicação e MKT Carolina Bastos
Elaine Cristina da Silva

Capa Casa de Ideias / Daniel Rampazzo

Produção gráfica Marli Rampim

Impressão e acabamento Bartira

Data de fechamento da edição: 29-11-2017

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 604537 CAE 623061

Aos Mestres que conduziram a cátedra de Direito Tributário da
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo:
Ruy Barbosa Nogueira (*in memoriam*)
Alcides Jorge Costa (*in memoriam*)
Paulo de Barros Carvalho.
Possa esta obra honrar o legado que deixaram.

*

A Denise, Ana Carolina e Luís Roberto,
cujo amor, compreensão, apoio e entusiasmo me motivam:
seja esta obra um convite a persistirem em seus ideais.

*

A meus alunos,
porque incentivam minha pesquisa e me alegram com seu aprendizado.

Sumário

Nota à Oitava Edição 9
Introdução 11
Capítulo I Estado fiscal, liberdade e tributação 17
Capítulo II Fontes do Direito Tributário 69
Capítulo III Tributo 129
Capítulo IV Espécies tributárias 167
Capítulo V Sistematização das categorias técnicas de tributação 239
Capítulo VI Sistema tributário e discriminação de competências tributárias 257
Capítulo VII Princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar . 287
Capítulo VIII Princípios específicos em matéria tributária 395
Capítulo IX Imunidades 425
Capítulo X A relação jurídico-tributária: sua natureza e estrutura ... 497
Capítulo XI O antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária 515
Capítulo XII O consequente normativo da regra matriz de incidência tributária 545
Capítulo XIII Crédito tributário e lançamento 625
Capítulo XIV Suspensão da exigibilidade do crédito tributário 653
Capítulo XV Extinção da obrigação tributária 665
Capítulo XVI Exclusão do crédito tributário 705
Capítulo XVII Interpretação e integração da lei tributária 731
Capítulo XVIII Vigência e aplicação da lei tributária 819
Capítulo XIX Infrações em matéria tributária 839
Capítulo XX Garantias e privilégios do crédito tributário. Administração Tributária 877
Índice alfabético-remissivo 907
Índice de dispositivos da Constituição Federal citados 915
Índice de dispositivos do Código Tributário Nacional citados 917
Índice analítico 919
Referências 927