

# TEORIA DAS COMPETÊNCIAS – ENTRE SISTEMA TRIBUTÁRIO E CONTROLE DE CONFLITOS

*Heleno Taveira Torres*<sup>1</sup>

## 1. Sistema Constitucional Tributário e competências

Enquanto em outros países o conceito de “sistema tributário” é construído apenas cientificamente, no Brasil este se encontra expresso e demarcado no bojo da própria Constituição. Como designação ao capítulo que trata da tributação, a Constituição de 1988 usa a expressão “*Sistema Tributário Nacional*” (Capítulo I do Título VI), que aparece pela primeira vez na Constituição de 1967, de modo similar, como “*Sistema Tributário*”. Não obstante essa posição privilegiada, poucas vezes a doutrina indagou-se a respeito da importância desse qualificativo para o conjunto de regras e princípios jurídicos sob sua égide e sua eficácia para toda a ordem jurídica tributária.

Como é sabido, visando a assegurar o direito à liberdade e à propriedade, o texto constitucional brasileiro discriminou exaustivamente as competências tributárias, ordenando o poder de tributar sob angustos limites e, por conseguinte, atribuindo competências tributárias às pessoas políticas, sob a égide do princípio do federalismo fiscal cooperativo, o qual pressupõe a discriminação de rendas não somente baseada na fonte (entabulada pela repartição de competências), mas também na distribuição do produto arrecadado (diretamente ou por meio de fundos de participação). E seguindo nessa demarcação de competências, estabeleceu uma série de princípios reitores do exercício legítimo da atividade legislativa em matéria tributária, submetendo ambos os sujeitos partícipes da relação jurídica, Administração e sujeito passivo, à lei e à jurisdição. Mas lei que respeite, em termos materiais, o quanto dispôs a Constituição Federal como limite ao exercício das competências, expressão de eficácia dos princípios de segurança jurídica e certeza do direito no processo de positividade do direito.

A repartição rígida das competências atribuídas às pessoas políticas presentes na Carta Constitucional é um reclamo impostergável do federalismo em vigor no Estado brasileiro, ao colocar a União, Estados, Municípios e Distrito Federal num mesmo patamar hierárquico (igualdade jurídica), restando, entre elas, tão-somente, campos de atuação diferentes.

No cumprimento das suas funções constitucionais típicas, cada uma dessas pessoas políticas, mediante atividades inerentes às competências atribuídas, obriga-se a criar seus tributos e efetivar funções de arrecadação e fiscalização dessas receitas, visando à formação do patrimônio público nacional. Daí que, como corolário dessa ordem constitucional, três primados básicos hão de informar as respectivas condutas fiscais: i) esgotamento das competências atribuídas constitucionalmente, ii) restrita concessão de isenções ou benefícios fiscais (restrição à renúncia de receitas) e iii) fiscalização efetiva sobre todos os contribuintes e com o maior alcance possível, numa espécie de exercício do poder de polícia sobre o patrimônio público a realizar.

O *esgotamento das competências tributárias* atribuídas às pessoas políticas para financiar suas funções constitucionais é um imperativo que decorre do federalismo cooperativo, em vista do plexo de competências originárias e compartilhamento de receitas dos impostos, com transferências diretas e por meio de fundos de participação. Assim sendo, qualquer pessoa política descumpra frontalmente a Constituição quando não carrega esforços para a exaustão da competência tributária ou não concentra o máximo de eficiência administrativa para os processos de arrecadação e fiscalização dos tributos, dotando suas repartições responsáveis de todos os meios formais e materiais necessários. Trata-se de dever constitucional atribuído às pessoas políticas, especialmente quanto aos impostos

---

<sup>1</sup> Professor e Livre Docente de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Doutor em Direito Tributário (PUC-SP). Membro do Conselho Universitário e do Conselho de Graduação da USP. Membro do Comitê Executivo da *International Fiscal Association* – IFA e da Direção Executiva do *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* – ILADT. Advogado.

compartilhados, o de esgotarem suas possibilidades impositivas, alcançando, em todos os tributos, o cumprimento dos princípios de *generalidade* (alargando-se a todos os destinatários) e *universalidade* (usando de todo o campo conceitual da hipótese de incidência), os quais, em nosso entender, não se limitam apenas ao Imposto sobre a Renda, não obstante o inciso I, do § 2.º, do art. 153, da CF (regra apenas de reforço, para resolver os problemas de privilégios do passado da nossa história fiscal). Corolário desse incontornável dever, qualquer renúncia fiscal deve ser densamente motivada e o serviço de fiscalização, permanente e efetivo.

A preeminência constitucional do *Sistema Tributário Nacional* é suprema e dela eclodem os mais variados efeitos, entre outros, o mais significativo, que é o compromisso de efetividade do princípio da *segurança jurídica em matéria tributária*, nas suas distintas funções (certeza, estabilidade sistêmica e confiança legítima). De fato, o princípio do sistema tributário não tem simplesmente a função de instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Trata-se de um subsistema constitucional – da constituição (material) tributária – dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias. E todo esse esforço tem como único propósito conferir *segurança jurídica* aos contribuintes e às unidades do federalismo em face do exercício do chamado “poder de tributar” do Estado.

A eficácia de um “título” constitucional como *Sistema Tributário Nacional* consiste em uma determinação da ordem jurídica em concretizar todos os valores ou consequências do princípio de *segurança jurídica*, como coerência na aplicação dos tributos, certeza do direito, solução de conflitos de competências, entre outros, em uma conformidade sistêmica. Trata-se de uma diferenciação positivada pela própria Constituição, que em si mesma já é um sistema. Este arranjo sistêmico confere o seu conteúdo, mas não o esgota, por tratar-se de uma ordem axiológica que visa a efetivar princípios, o que favorece seu permanente aperfeiçoamento, a partir do contato com a realidade mediado pelos valores. E essa reflexividade, porém, não afeta a condição de fechamento do sistema, na medida que a função de “bloqueio” do princípio do sistema constitucional tributário veda comportamentos normativos ou hermenêuticos tendentes a corromper o modelo sistêmico ou comprometer sua efetividade.

A estrutura do sistema, organizada a partir de determinações objetivas de competências e classificações de tributos ou de regimes impositivos, por si só, já orienta o hermeneuta para a compreensão da estrutura do sistema tributário a partir do ápice, que é a Constituição. De se ver, pois, que o sistema tributário<sup>2</sup> reclama uma interpretação dos textos jurídico-tributários sob bases de uma metodologia sistêmica, sob uma vedação de análises atomísticas, isoladas ou desgarradas do todo que o compõe. A simples referência ao *sistema tributário* como critério hermenêutico, em si mesmo, já é uma expressão de segurança jurídica (*função de bloqueio*).

Para os fins de aplicação e interpretação do *Sistema Constitucional Tributário*, o método sistemático (acomodado à lógica formal e à lógica da argumentação), a nosso ver, é o único que guarda coerência e reflexividade suficientes com a realidade, aberto aos

---

<sup>2</sup>. Assim o considera igualmente Geraldo Ataliba: “Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Se ‘*Sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária*’, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como *princípio de relação* que as unifica” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968. p. 8).

valores do próprio sistema ou às incorporações institucionalizadas de novos direitos fundamentais, *ex vis* do art. 5.º, § 2.º, da CF (princípios implícitos e equivalentes). O *princípio do sistema tributário* particulariza-se por exigir metodologia específica para conhecer e aplicar o direito tributário, mediante o modelo de “sistema” (interno) e segundo a *relativização axiológica* do Estado Democrático de Direito, em detrimento das noções de valores absolutos de antanho.

O emprego de um pensamento sistemático ao direito tributário tem a vantagem da *eficiência*, pelo quanto esta metodologia coopera com a interpretação das normas tributárias e a garantia de proteção aos direitos fundamentais que revela.<sup>3</sup> Ao lado disso, a *eficiência do sistema tributário* impõe-se, tanto no que diz respeito à arrecadação quanto no que concerne à proteção dos direitos individuais dos contribuintes. Não se trata, essa postura de aplicação e criação de normas tributárias *orientada a sistema*, portanto, de uma simples construção hermenêutica, mas de uma atitude ativa e dirigida para afastar a ordem tributária do caos ou da simples condição de agregado de tributos, sob a égide dos pressupostos do princípio de segurança jurídica.

A estrutura dos sistemas fiscais exige um exame no tempo e na sua estrutura funcional. No tempo, as transformações experimentadas ao longo da sua secularidade, com vistas a examinar sua descontinuidade, sua dinâmica e suas mutações;<sup>4</sup> e quanto à constância de pontos valorativos, para explicar a dinâmica da estrutura fiscal, na correlação entre tributos e despesas públicas, em face dos regimes constitucionais e proteções a direitos fundamentais.<sup>5</sup>

Na Constituição de 1988, está presente essa historicidade do sistema, o acumular-se de experiências na tensão contínua entre distribuições de competências tributárias e reclamos de aumento de arrecadação, por parte das fazendas públicas, bem como de exigências de preservação dos direitos dos contribuintes.

O sistema tributário brasileiro sempre foi fruto de uma evolução histórica, como bem esclarece Ruy Barbosa Nogueira, e parece ser ingênuo esperar menor complexidade, como bem observa Paulo de Barros Carvalho.<sup>6</sup> Em qualquer medida, a finalidade de uma sistemática jurídica do direito tributário deve ser aquela de estabelecer as condições de aplicabilidade normativa dentro de um ambiente de *certeza e segurança jurídica* que permitam um equilíbrio suficiente para promover a garantia

---

<sup>3</sup>. Como observa Joachim Lang: “Um direito tributário sistematizado não é absolutamente uma questão de estética ou cosmética jurídicas. Ele tem frente a um direito tributário não sistematizado não apenas a vantagem de maior harmonia, também boa disposição, clareza, transparência, inteligibilidade, praticabilidade, didática e apreensibilidade, comprovabilidade e interpretabilidade. Faltando o sistema interno, a disciplina de princípios ético-jurídicos, então o direito tributário não é também nenhum *ordenamento de justiça*” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. vol. 1, p. 165).

<sup>4</sup>. CALLE SÁIZ, Ricardo. *Sistemas fiscales contemporáneos*. Madrid: San Pablo CEU, 1974.

<sup>5</sup>. Cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 215 e ss.

<sup>6</sup>. “O sistema tributário brasileiro surgiu no âmago desse processo empírico onde o direito aparece e comparece como autêntico produto da cultura, acumulando-se no seu historicismo para projetar o entusiasmo de uma sociedade que olha para o futuro e pretende vivê-lo com a consciência de suas conquistas e com a força do seu espírito. Sua configuração jurídica reflete bem a complexidade das instituições básicas de um Estado igualmente complexo. Seria até ingenuidade supor que num sistema em que convivem pessoas dotadas de autonomia legislativa, financeira, administrativa e política, pudessem existir diretrizes simples e transparentes que, em conjugação elementar com outras providências, tivessem o condão de esquematizar uma organização operativa e eficiente” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 228).

das finalidades estabelecidas pela Constituição com a aplicação dos tributos e, ao mesmo tempo, a preservação dos direitos fundamentais assegurados ao longo de sua existência.<sup>7</sup> Por isso, decorre do surgimento do ordenamento tributário uma Administração conforme a lei; ou melhor, uma Administração conforme a Constituição.

Pela diferenciação baseada na estrutura funcional, o Sistema Tributário permite a construção de subsistemas específicos. Segundo Pietro Boria, no rastro de Natalino Irti, poder-se-ia falar em macrossistema, mesossistema e microssistema, segundo as classes ocupadas no ordenamento, sob a mesma consideração de que em um mesmo sistema é possível isolar, em sucessivas decomposições, outros subsistemas jurídicos, segundo o grau de aproximação.<sup>8</sup> Segundo ele, o macrossistema é composto pelo conjunto das normas de caráter constitucional e dos princípios gerais; o mesossistema (segundo nível), relativamente a uma categoria genérica dos tributos; os microssistemas, com relação a específicas hipóteses de incidência, internamente a cada tributo. Em verdade, a complexidade sistêmica pode ser resolvida pela diferenciação intrassistêmica em tantos subsistemas quantos forem necessários, a partir de uma experiência lógica racionalizadora, pela unidade e a unicidade dos conteúdos. De qualquer modo, é positivo assinalar que somente a ideia de sistema permite esse tipo de fragmentação ordenadora da difusão em *elementos* (as normas jurídicas de tributos). O *pluralismo dos sistemas*<sup>9</sup> é a realidade do conteúdo do Sistema Tributário Nacional, no mínimo, quanto aos sistemas tributários de todos os Estados, de cada um dos Municípios, bem como o do Distrito Federal e o da União, cujo traço característico é a ausência de *subordinação* entre eles, posto serem regidos pelo princípio da *autonomia*,<sup>10</sup> logo, de necessária *coordenação*, exceto no que concerne ao arquétipo de competências e de direitos e liberdades assegurados pela Constituição nacional. Como parte desse *postulado do pluralismo de sistemas*, internamente a cada um destes, podem vir organizados diversos subsistemas, segundo as espécies de tributos ou de regimes tributários, segundo a complexidade e a necessidade de diferenciação, como virá explicitado mais adiante.

## 2. As competências na Teoria do Estado

A divisão de poderes por meio dos órgãos estatais é uma conquista da segurança jurídica, preservada pela hierarquia orgânica e pela tipicidade das competências no interior do ordenamento. Nenhum poder ou órgão estatal recebe poderes ilimitados. O

---

<sup>7</sup>. GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14; BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 15-24; BUISSON, Jacques. L'impôt et souveraineté. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 25-32.

<sup>8</sup>. BORIA, Pietro. *Il sistema tributario*. Torino: Utet, 2008. p. 5-7.

<sup>9</sup>. Para Ricardo Lobo Torres este pluralismo advém da textura aberta da Constituição a valores e da repartição constitucional de competências tributárias (cf.: TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 49 e ss.).

<sup>10</sup>. “In tal modo è garantito un razionale coordinamento ‘orizzontale’ tra i molteplici sistemi tributari coesistenti, tramite regole uniformi e congrue, che evitino ingiustificate sovrapposizioni sui medesimi indici di capacità contributiva, ma anche arbitrarie esclusioni del concorso alle spese pubbliche di soggetti pur coinvolti in una almeno delle collettività locali. Poiché gli enti in ordine ai quali possono ipotizzarsi autonomi ‘sistemi tributari’ hanno tendenzialmente carattere territoriale, i profili definitivi delle fattispecie imponibili che evidenziano l’‘appartenenza’ alla singola comunità possono sinteticamente definirsi come ‘criteri di territorialità’ del tributo” (FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*. Torino: Giappichelli, 2005. p. 180).

que Carl Schmitt considera como o “*principio de organização*” nada mais é do que esse poder limitado do Estado por força da estrutura hierárquica e sua distribuição de competências materiais, segundo as funções atribuídas conforme a Constituição e seus princípios.<sup>11</sup>

Deve-se a Pufendorf a criação da doutrina do Estado-pessoa,<sup>12</sup> numa concepção da existência do Estado marcadamente subjetivista, pela qual restaria assegurada sua personalidade como ente autônomo. Contudo, foi Gerber quem, no seu estudo sobre “*o Estado como organismo*”, formulou a doutrina da vontade ou da capacidade de querer do Estado, segundo a qual caberia aos órgãos a manifestação da vontade do Estado para expressar seu poder e, com isso, dar concretude à existência abstrata deste, independentemente da personalidade do Estado.<sup>13</sup> Gerber, então, recolhe no direito privado a noção de pessoa que servirá aqui para “configuração de existência jurídica dos poderes de disposições estatais”.<sup>14</sup> A partir desta teoria organicista, Gerber faz ver que o Estado manifesta sua vontade por meio dos seus órgãos. Vontade esta que se confundiria com o exercício do direito de dominar, isto é, “o direito de manifestar uma vontade que une em si todo o povo para o cumprimento das tarefas que são parte do fim do Estado”. Isso seria aquilo que distinguiria, de modo específico, a personalidade jurídica do Estado das pessoas jurídicas de direito privado.<sup>15</sup> Surge, assim, a doutrina da *segurança jurídica* da forma de manifestação da vontade do Estado.

Da doutrina de Gerber foram acolhidos por Jellinek os conceitos de Estado como pessoa jurídica, do Estado-poder público e aquele de órgão. Segundo Jellinek, o Estado seria uma pluralidade de órgãos;<sup>16</sup> ainda que estes não disponham de personalidade alguma diante do Estado, pois não existem duas pessoas, a do órgão e a do Estado, mas são, ambos, uma mesma unidade. Conclui Jellinek persistir aqui um inevitável paradoxo, pois o Estado, ao mesmo tempo que é a origem dos seus órgãos, somente pode atuar por meio destes. De fato, o *órgão* do Estado, apesar de ser uma fragmentação da forma de expressão e manifestação de vontade, em si mesmo representa a unidade do Estado. Daí por que a personalidade do ente estatal viu-se construir a partir dessa unidade institucional, que é a *organização* do Estado.

É que a existência jurídica do Estado depende dos órgãos como fontes de produção de atos normativos ou de decisões de aplicação do direito positivo. Os poderes são independentes e seus órgãos têm autonomia, em maior ou menor grau, nas distintas funções que exercem, mas todos eles encontram-se normogeneticamente vinculados ao Estado e à Constituição.

A fragmentação da soberania por cada um dos poderes em seus órgãos perfaz-se a

---

<sup>11</sup>. SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1948. p. 147.

<sup>12</sup>. PUFENDORF, Samuel. *Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis do direito natural*. Trad. Ian Hunter. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007, p. 289.

<sup>13</sup>. GERBER, C. F. v. *Diritto pubblico*. Milano: Giuffrè, 1971. p. 198. Sobre a história desse período e formação do pensamento organicista: KAUFMANN, Erich. *Sul concetto di organismo nella dottrina dello Stato del secolo XIX*. Trad. Andrea Sandri. Seregno: Herrenhaus, 2009. 78 p.

<sup>14</sup>. Idem, p. 200.

<sup>15</sup>. Idem, p. 149 e 201.

<sup>16</sup>. “De la propia naturaleza del Estado, esto es, del hecho de tener el carácter de una asociación organizada, se sigue necesariamente la existencia de órganos del Estado. Un Estado sin órganos es una representación que no puede psicológicamente llegar a existir, es decir, equivale a anarquía, por lo cual resulta un *contradictio in adjecto*” (JELLINEK, Georg. *Teoría general del estado*. Trad. Fernando de Los Ríos. México: Fondo de Cultura Económica, 2002, p. 537).

partir de distribuição de funções especializadas, segundo regras de competência que incidam para juridicizar as relações jurídicas decorrentes, mediante atos de autoridades.<sup>17</sup> O órgão consiste na especialização das funções do Estado, portanto.<sup>18</sup> Diante disso, a regra da identidade e continuidade do Estado deriva da atribuição de *competência* ou poderes funcionais aos órgãos sem limitação de tempo, segundo regras de organização geralmente amparadas protegidas pela cláusula de eternidade. Por conseguinte, a *segurança jurídica* da organicidade estatal equivale à própria existência temporal do Estado e do seu modo de manifestação de vontade.

Os órgãos do Estado, no exercício das suas funções materiais, encontram nos direitos fundamentais as “normas negativas de competência”, como define Robert Alexy, cuja função é aquela de restringir uma “norma positiva de competência”.<sup>19</sup> Por isso, assim como não há Estado Constitucional de Direito sem Constituição, não há órgão sem Estado e sem as suas limitações. Este é o grau máximo de segurança jurídica das fontes do direito para os jurisdicionados, no que concerne ao exercício do poder.

Neste âmbito, os poderes constituídos são feixes de competências sujeitas a limites entabulados pela Constituição. Cada órgão é um centro de imputação de relações jurídicas, com atribuições de criação ou de aplicação do direito, com habilitações, poderes e deveres jurídicos.<sup>20</sup> Por isso, com procedência, diz Vilanova que o órgão é “*um feixe de competência*”, ou, de modo mais esclarecedor: “Um órgão de Estado é uma porção constitucionalmente delimitada de competência”.<sup>21</sup> Por conseguinte, o órgão assume subjetividade que lhe permite interagir com outros órgãos e particulares como típico sujeito de direitos.<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup>. “A vontade nacional, como vontade legislativa, administrativa ou jurisdicional, forma-se por intermédio dos órgãos cujo número, composição, funções, modos de investidura de seus titulares, inter-relações, são variáveis, de acordo com a morfologia do Estado. Esse monopólio de funções sempre existe, quer haja ou não ‘divisão de poderes’” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 264; cf. VIGNUDELLI, Aljs. Sulla separazione dei poteri... cit., p. 201-232; RAZ, Joseph. Authority and justification. *Philosophy and Public Affairs*, vol. 14, n. 1. p. 3-29, London: Blackwell, 1985; Idem. El problema de la autoridad: de nuevo sobre la concepción de la autoridad como servicio. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 29. p. 141-175, Alicante: Universidad de Alicante, 2006; MARMOR, Andrei. Autoridades y personas. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante: Universidad de Alicante, 1995, n. 17-18. p. 303-330; RÓDENAS, Ángeles. La concepción de la autoridad como servicio puesta a prueba. *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 29. p. 177-193, Alicante: Universidad de Alicante, 2006).

<sup>18</sup>. “Cada órgão diferencia-se dos demais, primeiro que tudo pelos poderes jurídicos que recebe para esses fins; estrutura-se em razão de tais poderes; insere-se no plano dos princípios e do sistema constantes da Constituição (*maxime* da forma e do sistema de governo); e subsiste por virtude da institucionalização que daí procede” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editores, 2000, p. 285).

<sup>19</sup>. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 247.

<sup>20</sup>. “Por órgão do Estado entende-se, pois, o centro autónomo institucionalizado de emanção de uma vontade que lhe é atribuída, sejam quais forem a relevância, o alcance, os efeitos (externos ou mesmo internos) que ela assuma; o centro de formação de actos jurídicos do Estado (e no Estado); a instituição, tornada efectiva através de uma ou mais de uma pessoa física, de que o Estado carece para agir (para agir juridicamente)” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*... cit., p. 285).

<sup>21</sup>. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 269.

<sup>22</sup>. “A divisão de poderes importa numa repartição de funções a órgãos diferentes. Os órgãos se tornam, em *centros parciais de imputação*, pontos de referência de um complexo de normas (e seus respectivos suportes fácticos). Os órgãos carecem de personalidade *própria*: a personalidade total do Estado sobrepõe-se-lhes. Mas a cada órgão é distribuído um feixe de atribuições, de faculdades, de deveres e de

### 3. A competência tributária na criação do direito positivo: parametricidade material e limites das normas de competência

Como dizem Brennan e Buchanan, “all constitutional rules may be interpreted as limiting the potential Power”.<sup>23</sup> A Constituição, por si só, formalmente, já é forma de limitação de poder. Seria incompreensível que o poder de tributar fosse anterior ou superior à Constituição.

Dois tipos de normas concorrem para a formação do ordenamento jurídico: as *normas de conduta* e aquelas normas ditas “secundárias”, de “organização” ou de “estrutura”.<sup>24</sup> Entre estas estão as normas sobre a produção normativa, repartidas em quatro modalidades: a) normas que conferem competência normativa; b) normas que disciplinam o exercício da competência (procedimento); c) normas que identificam os órgãos habilitados para o respectivo exercício de competência; e d) normas que reservam matérias para certas funções ou procedimentos autônomos (leis complementares, emendas à Constituição etc.).<sup>25</sup> Todas incidem nos sucessivos atos de aplicação normativa e condicionam aquela que define a finalidade da “norma de competência”.

Robert Alexy faz também a distinção entre normas de conduta e *normas de competência*, ao demonstrar que estas “criam a possibilidade de atos jurídicos e, por meio deles, a capacidade de alterar posições jurídicas”,<sup>26</sup> enquanto as *normas de conduta* não podem modificar posições jurídicas, simplesmente incidem, qualificam situações, constituem direitos, obrigações ou sanções, segundo as condutas previamente eleitas.<sup>27</sup>

---

meios disponíveis, para a execução de suas funções. Esse plexo de direitos/deveres (para dizer numa fórmula abreviada) é *competência repartida*. Há uma individualidade em cada órgão, uma diferenciação formal e material, indispensável para demarcar as *relações jurídicas interorgânicas*” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito* cit., p. 273). Do mesmo modo, Becker: “O órgão por sua própria natureza de órgão funcional do ser social (estado), tem, imediata e conaturalmente à sua existência, uma parcela de poder: aquela que foi delimitada pelas regras jurídicas que criaram o órgão e disciplinaram a sua função específica. Esta parcela de poder é a *competência*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 210).

<sup>23</sup>. BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Geoffrey. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge: Cambridge, 1980. p. 9. Cf. ainda o importante estudo sobre a teoria geral das normas constitucionais tributárias: PELLETIER, Marc. *Les normes du droit fiscal*. Paris: Dalloz, 2008. p. 53-160.

<sup>24</sup>. Cf. BOBBIO, Norberto. Dell’uso delle grandi dicotomie nella teoria del diritto. *Dalla struttura alla funzione – nuove studi de teoria del diritto*. Verona: Edizioni di Comunità, 1976. p. 124-63; Hart, Herbert. *The concept of law*. Oxford: Clarendon Press, 1961, cap. 5; ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Analisis logico y derecho*. Madrid: CEC, 1991. p. 196. Cf. BARZOTTO, Luis Fernando. *O positivismo jurídico contemporâneo: uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p. 103.

<sup>25</sup>. Segundo Guastini, as normas que qualificam os “órgãos-fontes do direito” não comporiam este grupo normativo de determinação da competência, mas adiciona duas outras, com as quais não podemos concordar, porque toda competência é objetivamente determinada e já nasce limitada. Seriam as seguintes: “(1) norme che circoscrivono l’oggetto di una competenza normativa; e (2) norme che limitano il possibile contenuto normativo di una competenza” (GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: studi di teoria e metateoria del diritto*. Torino: Giappichelli, 1996. p. 266).

<sup>26</sup>. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais* cit., p. 240.

<sup>27</sup>. Como a define Tácio Lacerda Gama: “O termo ‘competência tributária’ será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como *permitida* ou *obrigatória*, que alguém detém, em face de outrem,

Para Guastini, por exemplo, as normas de competência são normas de conduta do tipo “*permissão*” e estão atreladas aos instrumentos normativos autorizados a cada órgão dotado de competência.

Ainda que usemos com frequência dizer que o órgão está “autorizado” ou está “permitido” a exercer determinada “competência” ou “capacidade” tributária, esta tem mais de hábito do que de precisão técnica, na medida em que toda regra de competência é uma norma que confere um “poder para”, ou seja, uma “capacidade de ação”, o que é algo a mais do que simples “permissão”, como observa Alexy,<sup>28</sup> por se tratarem de “ações institucionais”,<sup>29</sup> na medida em que são postas por regras e adequadas a outras regras e princípios.<sup>30</sup>

Propugnamos por uma diferenciação fundamental entre regras de conduta e regras de competência, não apenas pela finalidade (reger condutas e criar ou modificar regras jurídicas), mas precipuamente pela estrutura interna dessas espécies normativas. Órgão que recebe competência pode criar e extinguir (revogar) normas dentro da matéria previamente delimitada que se lhe atribui, não está obrigado ou permitido a nada, pois sua vinculação decorre da segurança jurídica sistêmica de concretização de outras tantas competências e princípios. Como assevera Spaak: “*Competence does not presuppose permission*”.<sup>31</sup> O órgão poderá exercer este poder ou não o exercer, e, se o fizer, pode constituir atos válidos ou inválidos,<sup>32</sup> nulos ou anuláveis. Ocorre que essa decisão sobre criar ou não criar normas define-se nos limites da norma de competência não como uma “disposição” (inerente a quem tem conduta “permitida”), mas como determinação cogente, o que igualmente não se lhe permite confundir com norma “obrigatória”.

Por isso, com acuidade, conclui Torben Spaak que “a person who has competence is assumed to have a possibility or ‘ability’ to change legal positions”.<sup>33</sup> Essa habilitação de

---

para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. p. 218).

<sup>28</sup>. Para Robert Alexy, no exame dessas distinções: “O conceito de competência deve ser claramente distinguido do conceito de permissão. Ainda que uma ação que seja o exercício de uma competência seja, em geral, também permitida, uma ação que seja meramente a realização de algo permitido não é, por si só, o exercício de uma competência, o que é perceptível pela diversidade de ações permitidas que não implicam alteração de uma situação jurídica. A diferença entre as permissões e as competências manifesta-se também em suas negações. A negação de uma permissão é uma proibição; a negação de uma competência, uma não competência” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais* cit., p. 237).

<sup>29</sup>. Idem, p. 239.

<sup>30</sup>. Roque Carrazza identifica perfeitamente essa característica das competências, ao qualificá-las como “habilitação” ou “faculdade potencial” para que determinadas pessoas possam tributar, ainda que mais adiante retome o sentido de “permissão” (Cf.: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 507).

<sup>31</sup>. SPAAK, Torben. *The concept of legal competence*. An essay in conceptual analysis. Trad. Robert Carroll. Aldershot: Dartmouth, 1994. p. 85.

<sup>32</sup>. “The first argument, designed to show the fundamental identity of the two sorts of rule and to exhibit both as coercive orders, fastens on the ‘nullity’ which ensues when some essential condition for the exercise of the power is not fulfilled” (HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994. p. 66). “Se um órgão do Estado praticar um acto que não recaia na sua competência, esse acto será inválido, irregular ou ineficaz por incompetência (ou, conforme os casos, incompetência *stricto sensu*, usurpação de poder ou, ainda de certa óptica, desvio de poder)” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional...* cit., p. 285).

<sup>33</sup>. SPAAK, Torben. *The concept of legal competence*. An essay in conceptual analysis. Trad. Robert



que fala Spaak consiste na titularidade do poder para criar ou aplicar regras jurídicas, e sempre na escala de validade material do conteúdo das competências, em cumprimento à parametricidade que se perfaz tanto pela competência quanto pelas suas limitações (demais competências e princípios fundamentais).

A doutrina que defende a competência como normas de conduta, permissivas<sup>34</sup> ou obrigatórias, as considera como regra modalizada em um dos modais deônticos possíveis. A teoria institutiva ou qualificativa, porém, tem preponderado sobre aquela, ao entendimento de que isso as diferenciaria das demais normas de conduta exatamente por serem institutivas de uma ação legislativa e dos critérios de parametrização ou de conformidade de validade das normas infraconstitucionais. As normas de competência teriam unicamente funções normogênicas, portanto. Como bem o descreve Jorge Miranda: “A competência analisa-se em poderes funcionais, não em direitos subjectivos”.<sup>35</sup> Se fosse uma regra “obrigatória” caberia falar-se em direitos subjectivos às suas prestações, o que não ocorre. Tudo quanto não se contenha no âmbito normativo da “competência” é espaço de “incompetência”. O órgão que não exerce competência a que se vê “obrigado” não incorre em “incompetência”. Sua inércia pode justificar alguma ação de inconstitucionalidade por “omissão”, uma correção disciplinar às autoridades administrativas, mas não uma declaração de inconstitucionalidade material típica ou de ilegalidade material ou de nulidade. A função normogênica não equivale a uma conduta “obrigatória” ou “permitida”, dado serem, as competências, “normas” em sentido amplo vinculadas à ação de “criar norma”, que poderá ser “válida” ou “nula”.

A *competência*, nesse passo, corresponde ao exercício da função pelo órgão, segundo o princípio da especialidade, ou da especialização de funções, pois, como alude Jorge Miranda, a competência deve ser entendida como o “conjunto de poderes de que uma pessoa colectiva pública dispõe para a realização das suas atribuições”.<sup>36</sup> Nenhuma competência é ilimitada ou indefinida, na medida em que a função e especialidade do órgão a restringe, além das demais regras de limitação material vigentes.

Por isso, como condição de poder, toda *competência tributária* traz consigo três limitações inerentes à sua atividade: 1) *limites imanes*, relativos à delimitação material dos conceitos que a qualificam (“renda”, “propriedade territorial”, “prestações de serviços”); 2) *limites colaterais*, decorrentes dos conceitos utilizados na definição das demais competências; 3) *limites das regras negativas de competência*, derivados dos direitos fundamentais, garantias e imunidades tributárias.

Essas competências materiais apresentam-se na Constituição por meio de textos (enunciados) que se devem compor com suas limitações<sup>37</sup> (eficácia negativa) para que se

---

Carroll. Aldershot: Dartmouth, 1994. p. 84; cf. PEÑA FREIRE, Antonio Manuel. Reglas de competencia y existencia de las normas jurídicas. *Doxa*. Cuadernos de Filosofía del Derecho. Alicante: Universidad de Alicante, 1999, n. 22. p. 381-402.

<sup>34</sup>. RAZ, Joseph. Permissions and Supererogation. *American Philosophical Quarterly*. Illinois: University of Illinois Press, 1975. vol. 12, n. 2. p. 161-168; MAZZARESE, Tecla. Permesso forte e permesso debole: note a margine. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo. *Analisi e diritto 2000*. Torino: Giappichelli, 2000. p. 113-131; POGGI, Francesca. ‘Obbligatorio’ implica ‘permesso’. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo. *Analisi e diritto 2000*. Torino: Giappichelli, 2000, 195-215.

<sup>35</sup>. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional...* cit., p. 287. No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 167.

<sup>36</sup>. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional...* cit., p. 285.

<sup>37</sup>. “A written constitution may restrict the competence of the legislature not merely by specifying the form and manner of legislation (which we may allow not to be limitations) but by excluding altogether

tenha a efetiva “norma de competência” ou tantas “normas de competência” quantas possam ser construídas a partir dos seus enunciados, as quais servirão para garantir a parametricidade da produção de novas normas no ordenamento, como parte da garantia de segurança jurídica das fontes do direito positivo. À guisa de exemplo, quando a Administração cria regulamentos e adota procedimentos para sua aplicação o faz com fundamento primário na competência e no exercício da legalidade; quando cumpre as leis e regulamentos em vigor e aplica o direito positivo, dá continuidade à controlabilidade do exercício do poder legítimo, assim entendido pela conformidade com a competência (e seus limites, que são as demais competências e os direitos e garantias fundamentais). Essa é a ordem de validação sistêmica.

Como vimos acima, o exercício da competência tributária encontra limites nos seus contornos materiais (*limites imanentes*), nas demais competências (*limites colaterais*) e nos direitos e garantias fundamentais (*normas negativas de competência*). Por conseguinte, a violação da competência, em qualquer desses limites, autoriza a declaração de nulidade da lei ou de ato contrário aos seus efeitos.

#### **4. Federalismo tributário e vedação à centralidade de competências: características das competências tributárias**

A regra é que os Estados sejam unitários e, com isso, concentrem todo o poder normativo sobre as matérias que lhe competem, exceto aquelas vedadas pela Constituição. Atendidos esses limites, o poder de legislar pode ser exercido integralmente pelo parlamento. Quando, porém, a Constituição faz uma opção pelo federalismo, impõe-se a descentralização das competências legislativas da centralidade em tantas quantas sejam as unidades do federalismo, mediante repartição de matérias legisladas. Esta opção evoca, pois, a proteção da segurança jurídica tanto para as unidades federativas quanto para os contribuintes.

A decisão constitucional por um Estado Democrático de Direito do tipo federal tem uma grande significação para a hermenêutica das competências tributárias. Não se logra uma aplicação e efetividade da Constituição sem uma atenção firme sobre a dimensão de peso dos princípios e garantias para a proteção do federalismo e, em particular, do federalismo tributário.

No Brasil, a segurança jurídica das autonomias de competências coincidentes com a preservação do federalismo encontra-se dentre as matérias excluídas de reforma da Constituição. O *federalismo*, ao ser protegido por cláusula pétrea, confunde-se com uma espécie de *princípio de proibição de retrocesso ao centralismo* ou ao Estado unitário. Por isso, um dos mais importantes efeitos do federalismo,<sup>38</sup> certamente, é aquele que nega a

---

certain matters from the scope of its legislative competence, thus imposing limitations of substance” (HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994. p. 84).

<sup>38</sup>. Ver: FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2. p. 909). Sobre os conflitos de competência: CAVALCANTI, Amaro. Tributação constitucional. In: BARBOSA, Rui. *Impostos interestaduais. Obras completas de Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: MEC, 1986. vol. 22, t. II, p. 213; para um exame comparativo com o federalismo alemão, veja-se: ALBERTI ROVIRA, Enoch. *Federalismo y cooperación en la Republica Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986; ALBERTI ROVIRA, Enoch. La delimitación de las competencias entre la unión y los Estados miembros. *Revista de Estudios Políticos (nueva época)*, n. 119. p. 81-110, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2003. Ver: MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição Federal*

centralidade e, assim, proíbe a invasão de competências e o exercício de poderes pela União sobre as matérias atribuídas aos Estados e Municípios. A invasão de competências de Estados e Municípios, pela União, é, indiscutivelmente, um ato contrário à Constituição que funda a forma federativa do Estado.

O princípio de atribuição de competências às pessoas do federalismo traz consigo a supressão de poderes integrais da União, pela *descentralização* que opera, como modo de distribuir a atividade administrativa com vistas a obter maior eficiência na gestão do atendimento às necessidades coletivas e locais.

O outro princípio fundamental do federalismo, corolário da descentralização de poderes da União, é aquele do reconhecimento das autonomias das pessoas do federalismo. Com este, atribui-se subjetividade às unidades do federalismo, enquanto pessoas de direito público interno, todas dotadas de órgãos jurídicos por meio dos quais exerce a competência material que lhes foram atribuídas constitucionalmente. Em virtude dessa afirmação de unidade é que se dá a distribuição funcional das competências aos Estados e Municípios, no que todas deverão atuar nos seus estreitos limites, vedada qualquer forma de invasão de competência, haja vista a ausência de hierarquia e garantia de igualdade jurídica entre as unidades autônomas. A este chamamos de *princípio da simetria entre as unidades federadas* (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A atribuição à União, aos Estados ou Municípios de um sistema tributário próprio, como efeito do princípio de autonomia dos entes federados, confere a cada um o direito de exercer suas competências em plenitude, observados apenas os limites materiais das competências atribuídas, por relações de simetria, à preservação dessas demais competências e, igualmente, à observância estrita ao estatuto constitucional de direitos e garantias dos contribuintes, inclusive naquilo que se deve referir como segurança jurídica específica do federalismo: preservação contra conflitos de competência (art. 146, II, da CF), garantia de imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF), proibição de usar tributos como limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (art. 150, IV, da CF) e, igualmente, a vedação para estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152 da CF).

As competências tributárias prescrevem uma posição de estabilidade por meio da qual são instituídos os tributos e poderes derivados, como o poder regulamentar,<sup>39</sup> o poder de fiscalização, o poder de aplicar sanções, o poder de imputar obrigações acessórias e encargos vários, como juros de mora e poder de jurisdição administrativa do tributo, como ocorre com os julgamentos administrativos, consultas e outros. Em geral, como se viu, os “tributos” são matérias reservadas à legalidade na maioria das constituições, mas em todos os países onde a lei é a fonte de todas as obrigações a maioria daquelas matérias derivadas deverá igualmente sujeitar-se à lei. E uma vez exercida a competência, transfere-se para a titularidade administrativa tanto poderes normativos (regulamentos) quanto posições jurídicas diante dos particulares, em virtude da condição de sujeito ativo de um conjunto de direitos.<sup>40</sup>

---

de 1967 com a Emenda 1 de 1969. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970, t. II. p. 303 e ss.; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* cit., p. 65.

<sup>39</sup>. UCKMAR, Victor. La potestà regolamentare in materia tributaria. *Studi in onore di Achille Donato Giannini*. Milano: Giuffrè, 1961. p. 927-986.

<sup>40</sup>. UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2. ed. Padova: Cedam, 1999, p. 109. Cf. MARTÍN QUERALT, Juan. La potestà tributaria. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto*

## 5. Segurança jurídica na concretização das competências tributárias

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito o “tributo” torna-se elemento do ordenamento jurídico por ser exclusivamente dependente da lei e da Constituição, não mais como um ente ontológico, mas como típica “norma jurídica”. Um instituto regulado integralmente pela Constituição e por leis que só colhe aplicação na forma de norma jurídica. A criação de tributos somente pode se verificar por intermédio da legalidade,<sup>41</sup> que põe as normas de conduta completas e suficientes para a aplicação e exigibilidade dos tributos previstos na competência constitucional.

O poder de tributar não é um poder de força ou de sujeição permanente, mas poder juridicamente delimitado segundo competências legislativas (função normativa) e que somente pode ser exercido nos limites entabulados pela Constituição, unicamente pelo órgão preordenado à sua titularidade. Não se vê atribuído à Administração, entendida como plexo de órgãos estatais dotados da função de aplicação da lei tributária, na atividade administrativa,<sup>42</sup> salvo pela parametricidade das competências.

Em certa medida, essa formulação já é encontrada em A. D. Giannini, quando afirma existir “fra lo Stato e i contribuenti reciproci diritti e doveri che formano il contenuto di uno speciale rapporto: il rapporto giuridico d’imposta”,<sup>43</sup> considerado este “relacionamento especial” como uma relação jurídica complexa e especial, conjuntamente com outras situações vinculantes.<sup>44</sup> Entretanto, não há que se falar em competência “especial” ou dotada de algum privilégio. No Estado Democrático de Direito não há espaço para qualquer tipo de “interesse fiscal” ou de “dever de pagar impostos” que possa ser equivalente de um “estado de sujeição permanente”, como expressão de alguma relação especial.<sup>45</sup> Foi exatamente contra essa possibilidade que se elaborou a teoria da relação tributária e do fato jurídico tributário, para assegurar o direito contra qualquer obrigação tributária sem ocorrência de um pressuposto fático prescrito em lei

---

*tributario*. Padova: Cedam, 1994. vol. 1, t. 1, p. 141-156.

<sup>41</sup>. Como diz Thomas Cooley: “*The basis of the taxation, the requirement that it shall be uniform is universal*. It applies as much to these local assessments as to any other species of taxes. The difference is only in the character of the uniformity, and in the basis on which it is established. But to render taxation uniform in any case, two things are essential. The first of these is that each taxing district should confine itself to the objects of taxation within its limits (COOLEY, Thomas M. *A treatise on the constitutional limitations which rest upon the Legislative Power of The United States of the American Union*. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998, p. 620).

<sup>42</sup>. Para um estudo amplo sobre as funções do Estado: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 29-94.

<sup>43</sup>. GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960. p. 57. Cf. GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Utet, 1956. p. 125 e ss.; GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d’imposta*. Milano: Giuffrè, 1937. p. 25-26.

<sup>44</sup>. Para uma crítica à teoria declarativista de Giannini, Pasquale Russo afirma: “L’effetto specifico e diretto che si determina allorquando si verifica in concreto l’astratta fattispecie impositiva è dunque costituito dalla nascita di un’obbligazione e di un correlato diritto di credito, facenti capo a soggetti che assumono rispettivamente la veste di debitore e creditore d’imposta” (RUSSO, Pasquale. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Giuffrè, 1992. p. 105).

<sup>45</sup>. “O ‘Poder Tributário’ não é um poder *sui generis*, que teria características próprias e específicas. O ‘Poder Tributário’ é pura e simplesmente uma das manifestações do Poder estatal. Além disso, todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral... cit.*, p. 264).

prévia.<sup>46</sup> Aceitar um “estado de sujeição permanente” corresponderia a um contínuo de intervenção estatal e de restrições a direitos fundamentais, o que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito e com a garantia de efetivação permanente dos princípios de direitos e liberdades.

A concretização das competências tributárias depende, portanto, da *legalidade* como parte de efetividade do princípio de *segurança jurídica*. Como observa Albert Hensel, “la caratteristica di una imposizione conforme ai principi dello Stato di Diritto stà nella disciplina dell’obbligazione tributaria mediante una *norma giuridica*”.<sup>47</sup> É incontestado, sem lei tributária que institua o tributo, por garantia de segurança jurídica, nenhum tributo poderá ser aplicado. A lei tributária requer sua observância por parte de todos os órgãos do Estado, de modo vinculante, formal e materialmente.<sup>48</sup>

Em termos formais, a lei tributária deve garantir sua observância por parte de todos os órgãos que sejam competentes para aplicar o direito tributário; materialmente, afirma-se a liberdade do legislador para criar, regular ou modificar direitos e deveres dos contribuintes, nos limites entabulados pela Constituição. Como foi dito, a simples existência de competências tributárias previstas na Constituição não opera o efeito de uma sujeição permanente ao tributo. Tampouco se prestam a converter, as competências, em típicas “normas de conduta”, posto serem normas de estrutura que têm por missão limitar as autonomias das pessoas do federalismo e instituir, por meio de lei específica, o tributo sobre a materialidade designada na Constituição. Somente com a lei tributária o tributo ganha vida jurídica, desde que presentes todos os elementos necessários para a determinação do fato jurídico tributário e obrigação correlata.

Pelo dever de observância da parametricidade material das competências tributárias, a capacidade tributária ativa limita-se como parcela de poder derivada da legalidade e, principalmente, da *função legislativa tributária*, como reflexo dos poderes conferidos pela competência tributária (legislativa). Por conseguinte, o sujeito ativo encontra-se jungido a limites muito evidentes, especialmente em virtude do dever de simetria ou reciprocidade das autonomias entre as unidades do federalismo, ademais dos critérios de tipicidade material das espécies tributárias e tipologias de incidência e, como é típico do Estado Democrático de Direito, pela necessária concretização dos direitos e liberdades fundamentais na sua máxima possibilidade (otimização).

E ao descumprimento das normas de *competência* exsurge o vício da “incompetência” do órgão que age para além dos limites materiais, geralmente com

---

<sup>46</sup>. O dever geral de sujeição ao imposto pelo cidadão, segundo Gerber, representaria uma das mais relevantes manifestações da sua sujeição ao Estado. GERBER, C. F. von. *Diritto pubblico* cit., p. 172. Esta, porém, é uma posição claramente superada. “Se ha dicho que frente al Poder Tributario los sujetos de derecho están en una situación de sujeción. Si esto significa que la posición de los privados no es la misma que frente al acreedor civil (donde la situación es de obligado) la afirmación es cierta y ya hablamos anteriormente de ello. Si quiere decir que el sujeto de derecho está inerte (jurídicamente) la afirmación es más discutible; más concretamente, no es cierta. El estudio del Poder Tributario es del mayor interés en un Estado de Derecho porque permite conocer su origen (legitimación), sus manifestaciones concretas y tipificadas, sus límites y su control (constitucional y ordinario). En resumen, un poder estrictamente jurídico” (CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero*. 5. ed. Madrid: Civitas, 2001. vol. 1, p. 129).

<sup>47</sup>. Idem, *ibidem*, p. 5.

<sup>48</sup>. HENSEL, Albert. *Diritto tributario* cit., p. 56. “Dado que las acciones de los órganos públicos coordinadas en dirección a un determinado fin y dirigidas con un criterio de unidad se denomina procedimiento, la mera realización de los créditos estatales queda ya incluida en dicho concepto” (NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 109).

“invasão de competência”, quando alcança matéria distinta e pertinente à alheia competência. Para dirimir hipóteses de conflito, em matéria tributária, a Constituição Federal outorgou ao legislador poderes para edição de lei complementar (art. 146, II), na função de normas gerais em matéria tributária, com vistas a determinar o controle de conflitos entre unidades.<sup>49</sup> Contudo, quando essas regras são insuficientes, deve-se alegar a inconstitucionalidade da exação exigida, e, como observa Roque Carrazza, com precisão, “a nulidade da lei que invade competência tributária pode ser arguida a qualquer tempo”.<sup>50</sup> Destarte, a concretização da competência pelo exercício da legalidade, e segundo os casos tipificados em lei, equivale a um importante efeito de segurança jurídica a ser observado de modo permanente no ordenamento, sob rígidos controles, sob pena da nulidade dos atos ou decisões.

Vejamos, assim, os modos de controle dos concursos ou conflitos de competência em matéria tributária adotados pela Constituição.

## 6. O controle sobre conflitos de competências tributárias

No Brasil, as normas de atribuição de competência tributária reservam a cada pessoa de direito público interno o direito de exclusividade na tributação dos fatos entabulados na Constituição como típicos da discriminação constitucional de rendas do federalismo. E ao tempo que se verifica uma “autorização” para tributar, mediante tais regras de competência, também decorrem proibições para que tais competências possam ser exercidas fora de tal quadro material designado.

*As normas que circunscrevem o objeto da competência normativa* demarcam o campo material possível para a criação de novas normas jurídicas, representado pelo conjunto de fatos, situações ou relações objeto da disciplina jurídica sobre as quais as normas podem constituir fatos jurídicos, permissões, obrigações ou proibições.

Eis como o lançamento tributário, ato típico da capacidade tributária ativa, confirma o exercício concreto da competência tributária, o que só pode ocorrer a partir do fato jurídico tributário, mediante atividade das autoridades do sujeito ativo da obrigação tributária. Contudo, o exercício de competência do dever administrativo de lançamento pode gerar atos concretos de invasão de competência alheia, ainda que a pretexto de exercer a própria competência, como se verifica em diversas situações entre IPI, ICMS ou ISS entre si ou mesmo entre unidades federativas quanto ao mesmo tributo, o que não é de surpreender.

Dentre as garantias outorgadas aos contribuintes para oferecer previsibilidade e segurança jurídica, o exercício do poder deve conceder o menor o espaço para o arbítrio<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup>. As palavras de Konrad Hesse são oportunas: “O Estado federal da Lei Fundamental serve somente ainda em uma parte à tarefa de conservação da multiplicidade regional e formação da unidade *federativa*. Em conformidade com isso, a importância maior da ordem estatal-federal atual está menos em possibilidades de configuração autônomas e não unidas dos estados individuais do que nas repercussões da construção federativa para a configuração e vida da coletividade toda” (HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998. n. 223).

<sup>50</sup>. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 524.

<sup>51</sup> Nas palavras de Guastini: “La garanzia dei diritti è massima quando la legge, nel conferire un potere, pone ad esso non solo limiti, ma anche vincoli sostanziali, predeterminando il contenuto dei suoi

(*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de indeterminação dos conceitos (*lex certa, stricta e completa*) e formas do direito. Por isso, é fundamental compreender o regime constitucional de tratamento dos concursos de competência e, bem assim, aquele de eliminação dos conflitos competenciais em matéria tributária.

No exame do sistema constitucional tributário, cabe destacar o caráter sistêmico da distribuição das competências sobre as diversas espécies dos tributos e especialmente no caso dos impostos. A discriminação de rendas pela fonte reclama uma separação objetiva das competências, segundo materialidades bem definidas, com especial relevo nas hipóteses que formam o conteúdo do que poderia ser o nosso “IVA” (circulação de mercadorias, prestação de serviços e industrialização de produtos). Estas regras de *discriminação de competências*, em si mesmas consideradas, já assumem a função de prevenção de concurso de competências, além das *regras de bloqueio expressas* e que tem por finalidade conter o concurso de competência, bem como as *regras heterônomas*, veiculadas em leis complementares.

No âmbito das normas constitucionais, antes que conflito de competência, deve-se preferir “concurso de competências”, na medida que no âmbito constitucional estas normas não estão sujeitas a qualquer forma de antinomia. Nesse particular, a Constituição separa os diversos tipos impositivos por conceitos bem determinados e usa das regras de bloqueio para discriminar os casos de extensão ou de exclusão da competência de cada ente do federalismo. Esse conjunto normativo, ao lado das imunidades, constitui o universo das normas atributivas de competências, postas naturalmente em concurso, com vistas a evitar qualquer forma de conflitividade.

As competências tributárias tendem ao “conflito”, na interação necessária dos conteúdos discriminados pela Constituição, quando da respectiva aplicação pelas autoridades e órgãos dos entes federativos. Para a solução de “conflitos” não concorrem normas de contenção de antinomias, de todo inaplicáveis à espécie.

Devido ao *princípio da unidade hierárquico-normativo da Constituição* (Hesse e Canotilho),<sup>52</sup> as normas de competência são contemporâneas, de mesmo nível hierárquico, tem o mesmo grau de generalidade e especialidade, na atribuição de direitos e deveres, e resguarda-se ao espaço das autonomias, quanto às pessoas às quais se veem atribuídas no federalismo. A segurança jurídica da distribuição de competências, destarte, cobra um regime rigoroso para inibir os efeitos danosos de pluriincidências tributárias sobre uma mesma materialidade imponible ou a invasão de competências por órgãos infraconstitucionais.

O concurso de competências foi objeto de diversos mecanismos de controle na Constituição. Vejamos o caso da tributação dos serviços, por exemplo. De imediato, protege a competência de concurso com diferentes competências, pois os serviços podem concorrer com fases da industrialização ou mesmo com a produção da mercadoria (i), podem ser prestados junto com mercadorias (ii) ou ter sua incidência coincidente com casos de difícil separação, como os impostos sobre operações de crédito ou de câmbio (iii). Pela determinação conceitual adotada, estas hipóteses são todas eliminadas, ainda que algumas sejam melhor especificadas por regras heterônomas. Ademais, no ISS prepondera a necessidade de proteção dos conflitos entre os municípios, razão pela qual a competência exige (a) discriminação dos serviços diferenciados entre si, em lei

---

atti (ossia conferisce un potere vincolato)”. GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, 1987, v. IX, p. 89.

<sup>52</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 728.

complementar (norma heterônoma da União), para garantir a certeza e previsibilidade das incidências; (b) e que sejam separadas entre as unidades segundo critérios de determinação do local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador, para evitar eventuais conflitos territoriais.

Os conflitos de competência, diferentemente dos concursos de competência, surgem sempre entre órgãos ou competências escalonados, quando órgãos legislativos ou administrativos atentam contra a repartição constitucional de competências e suas regras de bloqueio. As competências não corroboram incompetências de atos baseados em competências alheias, ainda que de similar estatura (constitucionais). Serão sempre inválidos os atos ou decisões patrocinados por autoridades de unidades federativas que invadam competências diversas. Entretanto, quando o ato vê-se justificado pela própria competência, a pretexto de aplicar esta em detrimento de qualquer outra, tem-se o tipo lógico do “conflito de competência” (e não mais apenas o “concurso de competências”).

Neste caso, nenhum critério específico para eliminar a antinomia pode ser empregado. Antes, sempre que possível, os concursos de competência devem ser resolvidos por *critérios de interpretação constitucional*, em particular, o da *unidade constitucional*, o da *concordância prática* entre fins e meios, de modo a evitar eventuais colisões normativas, no controle de constitucionalidade das leis. Afora estes, não se pode deixar de tomar em consideração o critério de *mutação constitucional*, ao se admitir a continuada atualização das competências tributárias.

As formas de solução de concursos de competência são as seguintes:

I – Medidas de tratamento do concurso de competências no texto constitucional:

1. Regras de discriminação conceitual ou de especificação material das competências;
2. Regras de bloqueio ou de exclusão material de competências;
3. Regras de exclusão de base de cálculo;

II – Regras heterônomas veiculadas por leis complementares

- a) Mediatas
- b) Imediatas – previstas na Constituição
  - i) Regras de discriminação material
  - ii) Regras de especificação do concurso territorial das competências

O primeiro critério adotado é aquele *conceitual*, da discriminação constitucional de competências. Mediante a atribuição de conceitos às competências pretende-se eliminar a possibilidade de concursos pelo fechamento de espaços lógico-materiais em unidades estanques de significação. Sobre este tema, muito já se disse acima.

A seguir, cabe distinguir as regras de bloqueio do concurso de competências (ou de prevenção dos conflitos de competência), que podem ser separadas em dois grupos, aquele das regras *originárias* (constitucionais) e o das regras *supletivas* ou *heterônomas*, definidas mediante leis complementares autorizadas pelo art. 146, II; art. 155, § 2º, X; e art. 156, III e § 3º da CF.

As regras *originárias* de bloqueios de concursos de competência, situadas no próprio texto constitucional, podem agir diretamente sobre matérias específicas das competências das pessoas políticas, como ocorre com o art. 156, III. Estas são as *regras originárias por exclusão de competência*. Em outros casos, a Constituição preserva a competência e a solução de conflitos realiza-se por meio de regras de exclusão da base de cálculo, como a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS (art. 155, § 2º, IX). Ao lado destas, de modo expresse, a Constituição transfere para leis complementares, *mediata*



(art. 146, II) ou *imediatamente* (art. 155, § 2º, X ou art. 156, III), a tarefa de prevenir os conflitos de competência. As regras veiculadas por estas leis complementares dizem-se *heterônomas* de prevenção do conflito de competências.

Dentre as regras originárias de solução de concursos de competências, deve-se dividir as modalidades de *concursos de competências dentro de um mesmo imposto* ( $\alpha$ ) daqueles *concursos de competências entre impostos diversos* ou *competências diferenciadas* ( $\beta$ ). No primeiro caso, persistem as regras de prevenções de concursos territoriais (*i*) e as regras de especificação material das competências, como mercadorias, energia elétrica, derivados de petróleo e outros, segundo regimes típicos (*ii*). Quanto à *solução de conflitos entre impostos diferentes*, esta perfaz-se mediante *exclusão expressa de materialidades*, como no caso dos serviços atribuídos aos estados ou nas exclusões do ITBI em face das competências estaduais do ITCMD (a), pela própria *especificação da competência* (b), ou por meio de *integração ou exclusão da base de cálculo*, a exemplo da relação entre ICMS, ISS e IPI (c).

As modalidades de contensão de concursos de competências *dentro do mesmo imposto e entre as mesmas unidades territoriais* são encontráveis, por exemplo, no art. 155, § 1º da CF, ao prever que no caso do ITCMD: “I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; e II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”. Estas são típicas regras de *prevenções de conflitos territoriais*. E além deste, tem-se o caso do art. 155, § 2º, X, “b” da CF, segundo o qual o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica” (*regra de imputação de exigibilidade do imposto*), cabendo ainda observar o § 4º e o inciso XII, “h”, do mesmo parágrafo e artigo, quanto à exigência de lei complementar para “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b”.<sup>53</sup>

Além das especificações das materialidades entre competências diferentes, a prevenção ou solução de conflitos de competência pode ser realizada por *regras de exclusão expressa de materialidades*, como se verifica no caso dos serviços, na hipótese do art. 156, III da CF, ao prever a criação de impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II.” Estes serviços serão aqueles de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Com algum excesso, poder-se-ia dizer que a própria designação dos *serviços públicos*, sujeitos exclusivamente às taxas, e os *serviços do trabalho*, ao Imposto sobre a Renda (“proventos de qualquer natureza”), de igual modo, estariam nesta forma de garantia de certeza quanto às competências sobre “serviços” em sentido amplo.

---

<sup>53</sup> CF – “Art. 155, § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem.”

Entretanto, as materialidades dos art. 156, III e 155, II da CF, *per se*, já são autônomas em relação a tais hipóteses.

As qualificações das competências entre impostos diferentes, geralmente, trazem regras objetivas e diretas, para a correta identificação das materialidades tributárias. Em alguns casos, porém, elas próprias respondem pela repartição de materialidades ou discriminam os contornos com outras atribuições de competências, são as regras de *exclusão expressa de materialidades*. É o que se vê na hipótese do art. 156, II da CF, ao isolar a competência mediante uma distinção objetiva de outras, como no caso do ITBI: “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”. Ao mesmo tempo, essa competência municipal distancia-se da *doação* (ausência da onerosidade) e das transmissões *causa mortis*, ambos inerentes ao ITCMD (“transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”), mediante exclusão expressa.

Outra modalidade de prevenção ao concurso de competências entre competências diferenciadas pode ser atendida por *integração ou exclusão da base de cálculo* dos impostos. Este é o caso do ICMS em relação ao IPI. Segundo o art. 155, § 2º, XI da CF tem-se a exclusão do valor do IPI imposto da base de cálculo do ICMS, quando a *operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos*. Nestes casos, as competências são preservadas, mas modificadas apenas a quantificação da base de cálculo do tributo em apreço. O IPI é um imposto plurifásico que, à semelhança do que ocorre com o ICMS, incide em distintas fases da cadeia de produção. Em muitas situações, haverá incidência simultânea do IPI e do ICMS, pois ocorre tanto o fato jurídico do IPI (industrialização de produtos), quanto o do ICMS (circulação de mercadorias), quando há comercialização de mercadorias industrializadas por um estabelecimento industrial e outros.<sup>54</sup> A Constituição, porém, para evitar o que chamamos de “dupla tributação horizontal”, que se verifica entre tributos de hipótese de incidência ou bases de cálculo materialmente semelhantes, encontra na regra de exclusão genérica de base de cálculo, quando a operação configure fato gerador dos dois impostos, a forma objetiva de solução de concursos de competência.

Por fim, tem-se também a integração de impostos, como é o caso do ICMS em face do ISS. Segundo o art. 155, § 2º, IX, “b”, a Constituição prevê que este imposto incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. Entende-se que “*serviços não compreendidos na competência tributária*” são aqueles alheados expressamente da competência municipal pela própria Constituição, e não por exclusões heterônomas ou por campo de não incidência, o que significaria o mesmo que atribuir ao ICMS uma condição de “imposto residual” em relação aos serviços não listados.<sup>55</sup> Portanto, os serviços abrangidos são aqueles designados no art. 155, II da CF, ou sejam os serviços de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, posto serem os únicos alheados da “competência” dos municípios e sujeitos à competência dos estados.

---

<sup>54</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1986. v. 37. p. 150-151.

<sup>55</sup> Com equivalente opinião, veja-se: BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. SP: Dialética, 2003, p. 50.

As regras supletivas ou heterônomas de solução de conflitos de competência encontram-se dispersas no ordenamento em diversas leis complementares. A principal destas é o próprio CTN, que contempla diversas soluções de conflitos, como se verifica entre ITR e IPTU (art. 32) ou no que concerne ao IPI, quanto às noções de industrialização e outros. Além disso, tem-se a LC nº 87, de 1996 (ICMS) e a LC nº 116, de 2003 (ISS) e que trazem diversas regras de soluções de conflitos entre si.

Como eficácia das normas de competência exsurtem a *parametricidade obrigatória*, para garantir a observância integral dos seus conteúdos pelas autoridades e órgãos dos entes da pessoa competente e, ao mesmo tempo, em face destes, mas especialmente em face dos órgãos e autoridades dos demais entes do federalismo, *efeitos derogatórios e de resistência* contra qualquer pretensão de aplicar a competência dos seus tributos com invasão daquele campo material garantido pela Constituição contra qualquer invasão de competência. A posição de supremacia das normas constitucionais cobra esta prevalência necessária, ao qualificar de “incompetência” qualquer atividade normativa estranha ao campo material de atuação dos poderes para realização. E para a solução de eventuais concursos de competência, estas regras devem ser objeto de uma hermenêutica constitucional que tome em consideração a *concordância prática*, a *correção funcional* e a *proibição de excesso*, de modo a garantir o equilíbrio intrasistêmico entre as competências em tensão ou conflito, pela ponderação entre bens e valores constitucionais, vedado o sacrifício de qualquer competência, dado que nenhum resultado pode ir contra o sentido da repartição de competências. Em outras palavras, a concretização das competências constitucionais tributárias e suas regras de prevenção de conflitos exigem soluções coerentes com suas dimensões materiais e de hierarquia sistêmica.

A *incompetência* pode revelar-se de distintas maneiras, dentre outras, no caso dos impostos, por interferências nos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por isso, a própria Constituição traça os requisitos que devem resguardar a preservação dos poderes tributários das unidades do federalismo, na forma de competências. Como seria impossível designar todas a uma só vez, a exigência de leis complementares contribui para solução desses conflitos de modo supletivo das regras originárias, por meio de regras heterônomas. Vejamos um caso ilustrativo, sobre a relação entre as competências do ICMS e aquelas do ISS.

## **7. Controle sobre conflitos de competência entre ICMS e ISS – exame material a guisa de conclusão**

De se ver, o ICMS deve restringir-se à incidência sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias*”; e o ISS, aos “*serviços de qualquer natureza*, não compreendidos no art. 155, II, *definidos em lei complementar*”. Eis o primeiro critério para demarcação material de competências operada pela própria Constituição, para que estados e municípios possam exigir seus impostos (ICMS e ISS, respectivamente). Esta exclusão material de poderes legislativos em matéria impositiva consiste no que chamamos de “norma de exclusão material expressa”, no estudo das *incompetências*, como reflexo da reserva de poder normativo que elas operam. São limites intransponíveis, que se implicam para evitar o vício da *incompetência*.

Como antecipado, as regras heterônomas de solução de conflitos entre ICMS e ISS podem ser de dois tipos: exclusão expressa de competências (i), tolerância de incidência sobre materialidades diferentes (ii) e mediante tipificações materiais de conceitos (iii).

Na medida que compete aos municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, conforme o art. 156, III, da Constituição, somente estes detêm a competência material para tributar as prestações de serviços, sancionar seus eventuais descumprimentos de obrigações principais ou acessórias, determinar seus sujeitos passivos e regular suas presunções, tudo nos limites autorizados pela lei complementar<sup>56</sup>. E isso, mormente quando se trata de serviço expressamente previsto em Lei complementar.

Para esclarecer o item 2 acima, as leis complementares nº 87/96 e 116/2003, assim dispõem suas regras de exclusão material expressas:

(LC nº 87/96) “Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual”.*

(LC nº 116/2003) “Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, *os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS*, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Desse modo, conforme regra expressa da Constituição, que define o único caso em que tal incidência poderá ocorrer, serviços expressamente consagrados na competência tributária dos municípios, e tanto mais quando previstos taxativamente na respectiva lista de serviços, em nenhuma hipótese, poderão ser objeto de incidência tributária do ICMS, a justificar o exercício de competência administrativa das autoridades estaduais no lançamento de tributos ou aplicação de sanções pecuniárias.

Ao combinar as regras acima referidas, chega-se às seguintes conclusões, mantidas aquelas já adiantadas, formuladas a partir da regra Constitucional, na discriminação de competências e na alínea “b”, do inciso IX, do § 2º, do art. 155:

1. O ICMS não pode incidir sobre fornecimento de “mercadorias” (materiais) com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios;
2. O ICMS não pode ser exigido sobre os serviços mencionados na Lista sequer quando sua prestação envolva fornecimento de “mercadorias” (materiais), salvo exceção expressa;
3. O ICMS somente poderá incidir sobre as exceções expressas da lista, no que a lei complementar admite a tributação do fornecimento de “mercadorias” vinculadas às prestações de serviços<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> Ou como aduz Aires Barreto: “É-lhe vedado dizer que aquilo que não é mercadoria tem o regime tributário desta; É-lhe impossível dispor que serviço possa ser tributado pelo Estado”. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. SP: Dialética, 2003, p. 187.

<sup>57</sup> São os seguintes serviços postos em lista de exceção:

Na solução de conflitos de competência, a materialidade constitucional deverá prevalecer sempre, para afirmar a titularidade da capacidade tributária ativa. Salvo exceção constitucional expressa ou exclusão admitida pela Lei Complementar, esta será sempre a regra. Vi-o argutamente Aires Barreto, “não há competência ‘residual’ dos estados para tributar serviços”, o que complementamos, inclusive sob o pálio de supostas presunções de “saídas” de bens, não qualificados como mercadorias. De fato, a distinção entre “bens” qualificados como fornecimento de materiais, na prestação de serviços, sobre as quais recai o ISS; e “bens” oferecidos à circulação, sob a forma de mercadorias, nas operações sujeitas ao ICMS, é da maior importância. Observa Aires Barreto, a coisa é objeto de contrato e sua entrega é a finalidade da operação; naquela, a coisa é simples meio para a prestação do serviço.<sup>58</sup>

Quanto ao emprego de materiais e fornecimento de mercadorias, os serviços são por nós classificados em *exclusivos*, quando desprovidos do emprego de qualquer material na sua realização (i), *adicionados*, quando aqueles envolvam o emprego de materiais, a utilização de máquinas ou equipamentos (ii), ou *combinados*, quando são prestados concomitantemente com o fornecimento de “mercadorias”<sup>59</sup> (iii). Somente diante dessas duas últimas hipóteses, e unicamente nos casos de expressa admissibilidade da LC nº 87/96 (art. 1º) ou da LC nº 116/03 (itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11), pode haver alguma incidência do ICMS sobre o emprego de materiais (ii) ou fornecimentos de mercadorias (iii).

Ora, somente o destino conferido ao bem poderá determinar se se trata de mercadoria ou de “material” empregado na prestação de serviços. Destinado que seja à circulação e mercancia, será necessariamente objeto de tributação pelo ICMS, haja vista a condição de “mercadoria” que adquire. Diversamente, se o bem adquirido tem como propósito facilitar ou permitir a prestação de serviço, de “mercadoria” já não se trata, mas de simples “material” empregado, o que é bem outra coisa e somente poderá ser tributo pelo ISS, no valor total da operação.

Evidentemente, a aproximação que se possa fazer com referências previstas nos itens da lista deve guardar conexão finalística sobre a atividade a ser desempenhada em qualquer modalidade que se queira vir equiparada, o que só se pode justificar pela imediata correspondência com a natureza do negócio jurídico que se pratique. E isso é

---

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS)”.

<sup>58</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. SP: Dialética, 2003, p. 185 e 188.

<sup>59</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. SP: Dialética, 2003, p. 188.

matéria de direito privado. Descabe, portanto, análise calcada unicamente sobre a identificação ou isolamento dos regimes pela terminologia ou simples formas apresentadas. Impõe-se conhecer a “causa” de cada ato ou negócio jurídico para bem classificar cada modalidade de “serviço”, típico negócio jurídico, e, assim, saber se coincide ou não, quanto ao fim, ao propósito negocial, com aquele que se vê indicado no conceito-referente de “serviço” e no conceito-referido de cada “item” da lista.

# RISCO E COMPLEXIDADE NA HERMENÊUTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

*Helena Taveira Torres*<sup>60</sup>

## Pluralismo sistêmico do ordenamento jurídico - o domínio da complexidade pela diferenciação sistêmica

O processo de positivação do direito, lastreado pela finalidade sistêmica de *segurança jurídica*, consiste no contínuo de inovação normativa, cuja consequência é o aumento progressivo da complexidade interna, o que requer ainda mais regulação e produção normativa,<sup>61</sup> especialmente em função das inúmeras fontes internas de aplicação do direito, o que contribui tanto mais para a complexidade sistêmica, em particular, quanto aos testes de validade das normas.

Uma teoria da complexidade<sup>62</sup> aplicada ao direito deve conviver com o paradigma da indeterminação, no lugar daquele da certeza e completude do ordenamento.<sup>63</sup> E isso tem explicação no evoluir do direito positivo. Basta recordar que o Estado passou de uma forma soberano-central para um sistema em rede de fontes normativas, ou seja, de uma visão centralizada e monista da produção do direito para um ordenamento dotado de múltiplos órgãos de decisão, e, em termos de “fontes”,<sup>64</sup> pluricêntrico

---

<sup>60</sup> Professor e Livre Docente de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Membro do Conselho Universitário e do Conselho de Graduação da USP. Presidente da Comissão de Graduação da Faculdade de Direito da USP. Vice-Presidente da *International Fiscal Association* – IFA e integrante da Direção Executiva do *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* – ILADT. Advogado.

<sup>61</sup>. “I sottosistemi differenziati acquisiscono elevate libertà specializzandosi in relazione alla loro specifica funzione” (LUHMANN, Niklas. *La differenziazione del diritto: contributi alla sociologia e alla teoria del diritto*. Bologna: Il Mulino, 1990. p. 123).

<sup>62</sup>. Com aplicação ao Direito Financeiro e Tributário, veja-se: HERTZOG, Robert. À la recherche d’une théorie du système financier public complexe (FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (Org.). *Constitution et finances publiques. Études en l’honneur de Loic Philip*. Paris: Economica, 2005. p. 401-421).

<sup>63</sup>. CF. PAGALLO, Ugo. *Teoria giuridica della complessità*. Torino: Giappichelli, 2006, p. 247;

<sup>64</sup>. “La prévisibilité est améliorée au sein de l’État de droit par l’homogénéité des sources formelles, c’est-à-dire par l’unité fondamentale de l’État de droit. Au sommet de l’État de droit trône en effet une seule norme dite suprême ou fondamentale ce qui confère une cohérence globale à l’ordre juridique étatique propre à assurer la certitude et la prévisibilité des rapports sociaux et juridiques en réduisant les risques de contradiction entre les règles de droit” (VALEMBOIS, Anne-

e funcionalmente complexo, na infinita capacidade de produção normativa, mediante atos sucessivos e nem sempre coincidentes, o que tem contribuído para severo alargamento da complexidade interna do sistema.

Como observa Marcelo Neves, na esteira de Niklas Luhmann, “o critério da *complexidade*, como presença permanente de mais possibilidades (alternativas) do que as que são suscetíveis de ser realizadas”,<sup>65</sup> não é, em si mesmo, fundamento para dizer que seu incremento contínuo no curso da evolução é insustentável, pois a evolução ou a crescente complexidade da sociedade somente favorece a formação de sistemas mais complexos.

O subsistema (do sistema social) que interliga e controla os demais subsistemas do sistema social global, o *sistema de direito positivo*, para sua *diferenciação*, possui uma unidade própria, sendo dotado de autonomia em relação aos demais sistemas sociais. Desse modo, o direito firma-se como um dos sistemas sociais, *interiormente* compondo-se de relações e *exteriormente* funcionando como sistema relacionador e de controle do sistema social total, em face dos demais subsistemas (econômico, político etc.). E, nesse, o sistema jurídico, dotado de fechamento operacional, abre-se reflexivamente para “apreender” conteúdos semânticos,<sup>66</sup> mediante atos de interpretação dos operadores do direito, segundo um sistema de valores específicos.<sup>67</sup>

Toda *unidade* é uma *diferenciação*, como esclarece Luhmann.<sup>68</sup> Internamente, os sistemas apresentam-se por *diferenciação* material dos seus elementos, como forma de organização estrutural e institucionalizada.<sup>69</sup> É desejável que se possa recorrer à criação de

---

Laure. La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français. Paris: LGDJ, 2005. p. 41).

<sup>65</sup>. NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 15.

<sup>66</sup>. Nas palavras de Lourival Vilanova: “O sistema jurídico é *sistema aberto* em intercâmbio com os *subsistemas sociais* (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através de esquemas hipotéticos, os *descritores* de fatos típicos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a *função prescritora* da norma de Direito” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas...* cit., p. 122).

<sup>67</sup>. Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: C. Gulbenkian, 1989.

<sup>68</sup>. LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti di una teoria generale. Tradução de Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990. p. 89.

<sup>69</sup>. Conforme Joseph Raz: “Institutionalized systems in general are characterized primarily by their structural properties. They consist of norms setting up primary organs and all the norms which these institutions are bound, by norms they practise, to apply. Legal systems differ from other institutionalized systems primarily by their relations to other institutionalized systems in force *in* the same society. These relations can be best illuminated by attending to the spheres of human activity



subsistemas e de microssistemas que confirmam à ordem interna melhor arranjo e funcionalidade, segundo o aumento da complexidade, por *diferenciação*.<sup>70</sup> Em vista disso, a auto-organização dos elementos, dada sua determinação referencial, garante sua unidade, ainda que com abertura aos demais sistemas, pela reflexividade. O subsistema nasce, assim, com semelhante *unitas multiplex*, dotado de identidade, completude (material), coerência e autonomia. Algo, porém, que diferencia a situação dos subsistemas é a possibilidade de hierarquia<sup>71</sup> com os demais subsistemas e com o sistema-total. O esforço de ordenar a complexidade cobra essa necessidade.

Com isso, novos contornos são estabelecidos, novas relações intra e intersistêmicas surgem ou são aprimoradas, garantida a abertura ao exterior pela reflexividade do sistema,<sup>72</sup> mormente no sistema de direito positivo (interno), já que hipótese e consequente das normas são representações de fatos que designam condutas normadas em outros sistemas sociais. Os confins assumem uma função de seletividade, para permitir a comunicação com os demais sistemas e o ambiente interno e externo.<sup>73</sup> Eis como o sistema jurídico integra-se aos demais sistemas externos e, internamente, os subsistemas interagem mutuamente para permitir a referida integração.<sup>74</sup>

A complexidade dos elementos em um dado sistema será o motivo para justificar suas diferenciações sistêmicas. Duas são as “decomposições”

---

which all legal systems regulate or claim authority to regulate” (RAZ, Joseph. *Practical reason and norms*. New York: Oxford University Press, 1999. p. 149).

<sup>70</sup>. Assim observa Luhmann, o sistema total será sempre o “ambiente” dos subsistemas derivados, a saber: “Il sistema complessivo acquisisce allora la funzione di ‘ambiente interno’ rispetto ai sotto-sistemi, funzione che assume in modo specifico per ognuno dei sotto-sistemi interessati. La differenza sistema/ambiente viene quindi replicata” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti... cit., p. 88).

<sup>71</sup>. REQUENA LÓPEZ, Tomás. *El principio de jerarquía normativa*. Madrid: Civitas, 2004.

<sup>72</sup>. Nas palavras de Luhmann: “I confini interni del tipo sistema/ambiente convergono verso i confini esterni e possono essere mantenuti soltanto se i confini esterni tengono lontano l’ambiente esterno” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti... cit., p. 324).

<sup>73</sup>. “Com aplicação ao subsistema dos direitos fundamentais: “Por seu lado, o *sistema de direitos, liberdades e garantias* (ou, como poderemos também dizer, *sistema de direitos fundamentais*) não é uma mónada isolada do conjunto, uma vez que: (i) integra o sistema normativo constitucional (que é, por seu lado, uma parcela da ordem jurídica que tem designadamente de específico a particular abertura sobre o subsistema político); (ii) faz por isso parte do sistema jurídico global (de que é ramo e de que recebe conceitos, categorias, critérios, instituições, mas até injunções, assentes em certos princípios básicos); (iii) interfere, além disso, com o sistema social mais amplo, através de sobreposições estruturais, aberturas cognitivas e saltos – mas, verdadeiramente, não muito mais” (ALEXANDRINO, José de Melo. *A estruturação do sistema...* cit., v. 1, p. 78).

<sup>74</sup>. Esse fenômeno de inovação de subsistemas e de microssistemas encontra-se profundamente estudado em: (IRTI, Natalino. *L’età della decodificazione* cit., p.72 e ss.).

internas dos sistemas normativos. Uma, pela criação de subsistemas, pela qual o próprio sistema-origem torna-se “ambiente” de outro sistema; e a outra, em novos elementos e relações.<sup>75</sup> No campo específico do sistema jurídico, como a diferenciação exige elementos próprios do subsistema (i) e a determinação de confins (ii),<sup>76</sup> internamente, a reprodução dos elementos dos subsistemas jurídicos funda-se, imediatamente, na *validade* e, *mediatamente*, pelas decisões das fontes do sistema, para garantir a reprodução normativa de modo autossuficiente.<sup>77</sup> Nesse aspecto, o ordenamento jurídico é autorreferencial, pela capacidade de ser unidade sem qualquer complementação externa. Serão os *confins* os meios de separação entre o sistema e o ambiente. Por meio dos confins o sistema realiza a *seletividade*<sup>78</sup> de dados, razão pela qual todo sistema é aberto, ainda que operacionalmente fechado em função da homogeneidade e da unidade dos seus elementos e relações.<sup>79</sup>

Desse modo, a partir da unidade do ordenamento jurídico, pode-se “construir” tantos “sistemas” quantos sejam necessários para funcionarem como redutores internos da sua complexidade (sistema tributário, sistema constitucional etc.), segundo as matérias e condutas reguladas; e pode-se subdividi-lo segundo os *sistemas jurídicos das unidades periféricas do federalismo* (estados e municípios), na medida em que são dependentes do ordenamento total (Constituição nacional) e mantêm com estes relações

---

<sup>75</sup>. “De ce point de vue, en tenant pour acquis qu’un système est un ensemble dont la structure et l’ordonnement sont le produit de l’interaction des éléments divers qui le composent, sur lesquels il agit lui-même et qui agissent sur lui, nous dirons que le système juridique est l’ensemble des éléments divers dont l’agencement et l’interaction fournissent à tout ordre juridique positif reconnu comme tel les moyens de sa cohérence et de son fonctionnement.” (ORIANNE, Paul. *Introduction au système juridique* cit., p. 39).

<sup>76</sup>. A determinação de novos confins é uma tarefa da diferenciação: “Il requisito principale del processo di differenziazione di sistemi è dunque, oltre alla costituzione di elementi propri di quei sistemi, la determinazione di confini” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti... cit., p. 102). E Prosegue: “Il termine autoriferimento denota l’unità che un elemento, un processo, un sistema rappresenta per se stesso” (Idem, *ibidem.*, p. 106).

<sup>77</sup>. A validade é sempre uma questão de relação internormativa, geralmente de cunho hierárquico, como explica Jorge Miranda: “A norma constitucional é o fundamento de validade de uma norma ou de um acto jurídico-público, por virtude de estar colocada no grau imediatamente superior da ordem jurídica e por virtude de, na sua previsão, recair a previsão da norma ou a descrição do acto” (MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Coimbra Ed., 1996. p. 244).

<sup>78</sup>. LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti... cit., p. 100.

<sup>79</sup>. “Lo sviluppo di sotto-sistemi funzionali mediante differenziazione significa, ad esempio, l’introduzione di nuove differenze del tipo sistema/ambiente all’interno del sistema originario. L’orientamento funzionale conserva, quindi, la caratteristica ‘olistica’ delle precedenti teorie sistemiche, combinandola però con la capacità di attuare un’elevata specificazione dei problemi che riguarda sia il livello dei sistemi reali, strutturati in base all’orientamento funzionale, sia il livello dell’analisi scientifica di tali sistemi” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti... cit., p. 127).

necessárias. E pode-se colher, em cada subsistema, formas de “microsistemas”, diferenciados pela coincidência dos elementos com uma área específica,<sup>80</sup> um “instituto” jurídico ou um dado regime, como o dos impostos.<sup>81</sup> E tudo isso vale tanto para o direito positivo quanto para a dogmática jurídica.

## 2. Complexidade e segurança jurídica – o papel da diferenciação sistêmica no controle da estabilidade das relações

Crise, desordem e insegurança são decorrências da *complexidade*. E nunca a complexidade foi tão expressiva no ordenamento jurídico. Antes, porém, que isso nos leve a uma constatação derrotista, deve ser motivo para fomentar um exame responsável e decidido para postular mudanças necessárias,<sup>82</sup> não propriamente em detrimento da complexidade, mas como esforço significativo e suficiente para possibilitar a adaptabilidade do sistema às novas exigências de organização e de diferenciação.

Entre as soluções propostas ao anátema da complexidade do sistema tributário, em geral, a simplificação insinua-se com se fosse a única medida possível. Esse reducionismo simplista, porém, somente se apresenta porque, em matéria tributária, não obstante todo

---

<sup>80</sup>. Sobre a relação entre “lei geral” e “lei especial”, diz Natalino Irti: “La relazione di diritto generale e diritto speciale nasce dal raffronto tra due norme giuridiche, che hanno l’elemento di fatto in comune, in quanto la norma più ampia comprende nel suo contenuto l’elemento di fatto della meno ampia, e questa vi aggiunge soltanto un momento proprio. La disciplina dettata dalla legge speciale sarà così fundamentalmente identica a quella della legge generale, ma con una aggiunta o uno svolgimento corrispondenti all’individualità del fatto. Dunque, se manca la legge che prevede una fattispecie più ampia, la disciplina di una materia non può dirsi ‘speciale’, ma, puramente o semplicemente, estranea al codice ed esclusiva regolatrice dei casi considerati” (IRTI, Natalino. *L’età della decodificazione*. 3. ed., Milano: Giuffrè, 1989. p. 24).

<sup>81</sup>. Segundo Giovanni Battista Ratti: “si suole distinguere ulteriormente tra *sottosistemi* e *micro-sistemi in senso stretto*. I primi sarebbero quegli insiemi la cui identificazione è possibile facendo riferimento alla sistematica legislativa; i secondi sarebbero invece quegli insiemi che sono delimitati, all’intero del macrosistema ordinamentale, a partire da una sistematica diversa da quella legislativa”. E continua: “‘sotto-sistema’ designerebbe invece qualsiasi insieme di norme ritagliato dall’ordinamento giuridico a partire dalla sistematica legislativa, senza alcun riferimento alla sua dimensione: il che renderebbe possibile un’applicazione del termine anche a insiemi ridottissimi di norme (come, ad es., agli articoli del codice civile dedicati all’enfiteusi), con risultati non completamente soddisfacenti da un punto di vista esplicativo” (RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico...* cit., p. 15).

<sup>82</sup>. Como assinala Flavio López de Oñate: “La crisis general tiene, pues, su reflejo preciso en el mundo del derecho, que está también en crisis, y la crisis de la experiencia jurídica vale para iluminar precisamente la esencia de la crisis, si no ya en las fuentes de su origen profundo, si al menos en la determinación objetiva que ella ha asumido en el mundo social” (OÑATE, Flavio López de. *La certeza del derecho*. Tradução de Santiago Sentis Melendo e Marino Ayerra Redín. Granada: Comares, 2007. p. 16; original em italiano: OÑATE, Flavio Lopez de. *La certeza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1968) contudo, como alude Odete Medauar, “as crises constituem oportunidades de mudança dos sistemas humanos; é na medida em que há crises dos modos de raciocínio assentados que surgem possibilidades de mudança. Este é o significado da crise atribuída ao direito administrativo: a passagem para um momento de modificação de antigas concepções” (MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003. p. 266).

o esforço do Constituinte, “a teoria dos sistemas não escavou seus próprios alicerces, não elucidou o conceito de sistema”.<sup>83</sup> É que, a partir de uma compreensão adequada da noção de *sistema*, a *complexidade* não é um mal cuja “cura” deve ser sua *eliminação*, mas um índice para o aprimoramento da sua auto-organização interna. A *complexidade*, em qualquer sistema, exige esforços de contínua adaptação, em especial com a diferenciação interna em distintos subsistemas.<sup>84</sup>

A *simplificação* é, sem dúvidas, uma medida apropriada para conter os efeitos da complexidade intrassistêmica, mas não é a única e, em muitos casos, pode ser até mesmo inadequada. O *reducionismo* da amplitude sistêmica deve ser almejado, mas não será, por si só, suficiente para prover soluções. Veja-se, por exemplo, o caso do Sistema Tributário. O aumento da quantidade de tributos ou da carga tributária individual ou global, por si só, não autoriza a considerar um dado sistema tributário como juridicamente “inseguro” ou “complexo”. Faz-se necessário examinar a coincidência de outros aspectos para que essa constatação adquira consistência.<sup>85</sup> Empiricamente, pode-se confirmar, por exemplo, pela sua constante variabilidade, inacessibilidade, excesso de tributos ou sua gravosidade, entre outros, como sinais de crise sistêmica.

Assim foi entre os romanos. Dentro do modelo de dominação adotado por estes estava a imposição de tributos em montas excessivas, como relata Montesquieu:

Após destruir os exércitos de um príncipe, arruinavam-lhe as finanças com taxas excessivas ou um tributo, a pretexto de fazê-lo pagar os custos da guerra. Era um novo tipo de tirania, que forçava o príncipe a oprimir os súditos e perder seu amor.<sup>86</sup>

E foram igualmente os tributos causa da decadência de Roma, como lembra o mesmo Montesquieu: “Nas províncias romanas, logo os tributos se tornaram insuportáveis”. E prossegue, ao relatar as severas exações infligidas aos povos: “Os cidadãos, perseguidos pelos exatores, não tinham remédio, senão refugiar-se entre os Bárbaros ou entregar sua liberdade ao primeiro que a quisesse tomar”. E foi assim que, além de outros fatores

---

<sup>83</sup>. MORIN, Edgar. *Ciência com consciência* cit., p. 258.

<sup>84</sup>. O ordenamento jurídico pode ser dividido em múltiplos sistemas, segundo a diferenciação material das normas. Como diz Franco Modugno: “Non esiste propriamente un solo ordinamento giuridico, ma si danno tanti ordinamenti quanti sono i gruppi o le classi sociali che costituiscono la trama della società complessiva (MODUGNO, Franco. *Principi di diritto costituzionale*: estratto da lineamenti di diritto pubblico. Torino: Giappichelli, 2008. p. 36). “Un ordinamento giuridico è di solito un macro-insieme di norme, un insieme estesissimo, formatosi per accumulo e stratificazione di diverse produzioni normative, opera di autorità normative diverse (per identità, gerarchia, periodo storico, ecc.)” (RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: Giappichelli, 2008. p. 14).

<sup>85</sup>. Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 85-110. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*: exequiude de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007;

<sup>86</sup>. MONTESQUIEU, Baron de Charles de Secondant. *Considerações sobre as causas da grandeza dos romanos e da sua decadência*. A concentração do poder. Tradução de Pedro Vieira Mota. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 143 e 266.

internos e externos, foi à ruína um dos maiores impérios da humanidade, entre outras razões de carácter fiscal.

Da complexidade exsurtem inseguranças, exceções contingência, indeterminabilidade de resultados, para os quais o direito deve conferir respostas e soluções. Essas são, pois, objeto da segurança jurídica, como medida de controle dos valores do ordenamento e dos seus princípios e normas. Porém, como bem observa Edgar Morin, a complexidade parece ser algo negativo ou dotado de indefinições daquilo de que se esperava certeza absoluta, mas “é preciso enterrar esse absoluto”.<sup>87</sup> Na complexidade, a resposta ao desafio de sua superação é um fator de larga importância e que conflui para seu aspecto positivo.

Em outros termos, a complexificação social justifica sistemas jurídicos cada vez mais complexos e, passe o truísmo, sistemas tributários igualmente complexos, pelo esforço para alcançar o máximo das relações nos demais subsistemas sociais. Por isso, Edgar Morin, com propriedade, diz que “*pensar a complexidade é respeitar este tecido comum, o complexo que ele constitui, para além das suas partes*”. E, prossegue, “um pensamento complexo deve poder não apenas relacionar, mas ter uma estratégia em relação ao incerto”, e assumir um modelo de “racionalização aberta”, segundo o qual a “lógica está a serviço da razão”, o que equivale a exigir a metodologia da sistematização para superação das incertezas derivadas do caos presente em todo e qualquer modelo ou ordem.<sup>88</sup>

Assim, admitindo-se examinar o “sistema” não com a visão do simples holismo ontológico de combinação de objetos, mas como um método de construção de um dado modelo de organização, segundo determinados critérios previamente assentados, a solução para a complexidade pode vir pela ulterior subdivisão em subsistemas com características e critérios de validade semelhantes, mas materialmente diferenciados, logo, autônomos, unicamente para fins analíticos, ou seja, dogmáticos. No direito isso pode ser feito por meio da separabilidade material dos preceitos normativos, para garantir a unidade do sistema por diferenciação em distintos subsistemas e microssistemas internos.

Essa composição do macrossistema em distintos subsistemas e microssistemas, como nos diz Perlingieri, “significa altresí *segnalare la funzione di un ordinamento a complessità aperta*, non necessariamente una complessità configurata da una pluralità di ordinamenti.”<sup>89</sup> Neste caso, a noção de sistema concorre para a formalização operacional do sistema de forma secundária, porque prioritariamente apresenta-se como meio de conhecimento, de acesso cognitivo ao seu conteúdo e solução da complexidade.

Deve-se a Ludwig von Bertalanffy o mérito de elaborar uma teoria da comunicação dos sistemas com o exterior, com base nas noções de *input* e de *output*. Surge, assim, pela primeira vez, a teoria dos sistemas “abertos

---

<sup>87</sup>. MORIN, Edgar. *Ciência com consciência* cit., p. 188 e ss.

<sup>88</sup>. Ou como conclui Edgar Morin: “O universo é o caos, isto é, saem dele forças de ordem, de desordem e de organização” (MORIN, Edgar. *Complexidade e liberdade* cit., p. 239-257).

<sup>89</sup>. PERLINGIERI, Pietro. *L'ordinamento vigente e i suoi valori*. Roma: Ed. Scientifiche Italiane, 2006. p. 366.

ao ambiente”.<sup>90</sup> Essa concepção foi fundamental para garantir as condições necessárias à diferenciação e à relação entre sistemas e subsistemas.

É que os *subsistemas partilham de um mesmo ambiente comum*, ou seja, o sistema de origem (totalidade). Essa é a razão pela qual os valores internos devem coincidir com aqueles do sistema total, em típica reflexividade, e sem prejuízo da autocoerência e integridade própria da preservação do sistema a que pertencem, condição da própria preservação como subsistemas.<sup>91</sup> Deveras, no caso de conjugação de subsistemas ou de microssistemas, o ordenamento será sempre o mesmo, mas a forma interna de organização deste dar-se-á por distintos microssistemas autônomos e complementares, os quais, originalmente de cunho exclusivamente dogmático, *a posteriori*, por decisão do próprio ordenamento, podem até mesmo assumir autonomia com força de direito positivo, como unidade de regras e princípios constitucionais que lhes atribuem identidade por diferenciação material e regulatória. À guisa de ilustração, pode-se perfeitamente falar em “sistema tributário” no sentido de “sistema externo” (da dogmática ou da ciência do direito), como faz Pietro Boria<sup>92</sup> ou Klaus Tipke.<sup>93</sup> No direito brasileiro, porém, o “Sistema Tributário Nacional” é “sistema interno” (ordenamento) expresso no texto Constitucional, o que justifica uma atitude diferenciada da dogmática, na construção do subsistema correspondente, como se verifica em Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, Roque Carrazza ou Sacha Calmon.<sup>94</sup>

Assim, para a (re)produção de suas normas, o Direito precisa comunicar-se com as outras realidades (reflexividade sistêmica), mediante observação controlada, para que seja possível sua compatibilidade material (de conteúdo) com a realidade social à qual ele se destina. Nisto consiste a “abertura cognitiva” (conhecimento) do sistema. Eis o paradoxo do ordenamento: enquanto a reprodução (formal e material) de elementos deve fazer-se mediante atos de comunicação próprios e exclusivos (fechamento operacional), não pode prescindir do mundo exterior para informar (materialmente) o conteúdo das

---

<sup>90</sup>. BERTALANFFY, Ludwig von. *General system theory...* cit.

<sup>91</sup>. LUFT, Eduardo. Sobre a integridade... cit., p. 165.

<sup>92</sup>. BORIA, Pietro. *Il sistema tributario*. Torino: Utet, 2008; cf. UCKMAR, Victor. El sistema tributário: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 105-118.

<sup>93</sup>. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. 1; tradução do clássico: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. Alemanha: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2008.

<sup>94</sup>. Cf. CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Constituição financeira... cit., v. 1; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 15-64; BORGES, José Souto Maior. *A reforma do sistema tributário nacional*: Emenda Constitucional n. 18. Recife: CRAM, 1967; ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. 601 p.

novas normas e os atos de aplicação do direito.<sup>95</sup>

Como se sabe, o Sistema Tributário brasileiro padece de uma complexidade crônica, em virtude da expansão da geração de informações no ambiente jurídico, conjugada com aquelas de outras ordens conexas, como é o caso dos múltiplos subsistemas<sup>96</sup> (estaduais e municipais) e microsistemas normativos (ICMS, ISS, IR etc.). Não abandonamos a visão hierárquica do ordenamento por uma noção de “rede” do ordenamento jurídico (cibernética),<sup>97</sup> mas a aperfeiçoamos, ao estabelecer que, a partir de determinados órgãos, surgem entrelaçamentos múltiplos, com novas cadeias de órgãos, admitida a ilimitada possibilidade de criação de órgãos de produção normativa, bem como as mais variadas formas de organização dos órgãos entre si. Por isso, vale assinalar que não existe apenas um fluxo vertical de produção de dados normativos, mas há também diversas fontes em níveis horizontais que se influenciam entre si. Veja-se o caso dos tratados internacionais ou dos contratos; e, em outros, em variabilidade difusa, como ocorre com o Tribunal de Contas da União, em relação às contas públicas de diversos órgãos estatais e da sua própria relação com o Parlamento. Acrescentem-se os precedentes judiciais e administrativos, caso a caso, com influência sobre outros casos futuros e até mesmo casos julgados (nas hipóteses de eventuais declarações de inconstitucionalidade, súmulas vinculantes e outros). Tudo isso concorre para a insegurança na dinâmica do ordenamento. Como resposta, o sistema busca adaptar-se a este ambiente, com progressivo aumento do grau de articulação interna dos órgãos na produção e controle da informação jurídica e de aplicação normativa.<sup>98</sup>

---

<sup>95</sup>. LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali*. Fondamenti di una teoria generale. Tradução de Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990. p. 89.

<sup>96</sup>. Sobre a existência de vários ordenamentos diz Mortati: “Dell’affermata coesistenzialità di società e diritto discende come conseguenza l’ammissione di una pluralità indeterminata di ordinamenti giuridici, data l’infinita varietà dei bisogni e degli interessi da soddisfare attraverso la cooperazione di forze associate. A tale varietà corrisponde una varietà di tipi organizzativi, in ordine ai quali si rendano possibili delle classificazioni. I criteri da assumere all’uopo possono essere dedotti o con riferimento ai caratteri intrinseci presentati da ciascuno, o dai gruppi risultanti dalla riunione di quelli somiglianti fra loro, oppure considerando i tipi di rapporti che possono instaurarsi” (MORTATI, Costantino. *Istituzioni di diritto pubblico*. Padova: Cedam, 1991. p. 10).

<sup>97</sup>. Nesse sentido, Juarez Freitas, ao definir o sistema como “rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos, cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido lato, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição” (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54); em sentido semelhante: CANARIS, Claus-Wilhelm. *El sistema en la jurisprudencia*. Tradução de Juan Antonio García Amado. Madrid: Fundación Cultural del Notariado, 1998. p. 76.

<sup>98</sup>. Ou como diria Hans Kelsen: “O direito, no caminho que percorre desde a Constituição até os atos de execução material, não pára de se concretizar. Enquanto a Constituição, a lei e o decreto são normas jurídicas gerais, a sentença e o ato administrativo constituem normas jurídicas individuais” (KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Tradução de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 126). No direito tributário, essa fragmentação tem produzido uma trágica complexidade de obrigações acessórias, controles e todo tipo de custos de transação pela difícil gestão dos atos e decisões de tantos órgãos e procedimentos a serem atendidos, assumidos como formas de aplicação do direito ao longo da cadeia de positivação pelos distintos órgãos do Estado.

A totalidade, como vimos, envolve o caos<sup>99</sup> e a complexidade. Por conta disso, a formação de subsistemas é da maior importância, na conformidade de novas unidades de valoração especializadas e confluentes para os valores do sistema. A complexidade interna do sistema jurídico, portanto, não se vê solucionada com aquela separação funcional, mas ampliada, dada a expansão de complexidade interna deste subsistema e sua interferência com institutos de outros domínios materiais do ordenamento, como o econômico, o administrativo ou do próprio direito privado. É neste contexto que se amplia a exigência de *segurança jurídica* do funcionamento do sistema tributário.

### **3. Riscos e externalidades como fatores de insegurança jurídica: a segurança jurídica intersistêmica com a ordem econômica e outras**

Uma distinção que merece exame, pela opção de corte metodológico supra-assinalado, diz respeito à dualidade entre segurança jurídica sistêmica e segurança jurídica intersistêmica. Usa-se esta última para dizer da necessária garantia de segurança jurídica nas relações reflexivas entre direito e economia, matéria cuja metodologia refoge ao que se adota, mas nem por isso pode-se desprezar, por se tratar daquilo que se pode chamar de comunicação ou de relação intersistêmica.

Cabe ao ordenamento jurídico criar condições de *segurança jurídica material* na ordem econômica e conferir aos particulares meios para que estes possam atuar com legítima expectativa de confiança no seu funcionamento. E entre outros valores, igualmente relevantes, a *previsibilidade* das condutas fiscais tem forte impacto sobre a organização de negócios, atividades econômicas e condutas várias dos contribuintes.

O direito, na forma de ordenamento jurídico, organiza-se para garantir a *segurança jurídica*. A própria tipologia mercantil das empresas ou dos contratos, como previsto no Código Civil, é um instrumento que favorece a redução de custos de transação, como percebeu Coase,<sup>100</sup> que se presta à previsibilidade da atuação dos atores econômicos no mercado de forma eficiente, organizada e estável. A certeza das relações e dos efeitos decorrentes promove segurança jurídica intrassistêmica,<sup>101</sup> mas também repercute externamente, dadas suas múltiplas relações na ordem jurídica e econômica, em virtude da reflexividade.

Os estudos de *Law and Economics*, basicamente, prosperaram na exploração dessa delicada fronteira intersistêmica, numa busca de controle eminentemente *empírico* sobre as “externalidades”, ou melhor, sobre as causas ou efeitos da insegurança jurídica, sob dois axiomas basilares: o primeiro, de que as normas jurídicas são (potencialmente) *preços*; e o segundo, que o direito deve ser aplicado sob a perspectiva da *eficiência*.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup>. PRIGOGINE, Ilya. *As leis do caos*. Tradução de Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2002.

<sup>100</sup>. COASE, R.H. *La empresa, el mercado y la ley*. Madrid: Alianza, 1994.

<sup>101</sup>. Ver: BARILE, Sergio; IANNUZZI, Enrica. L'impresa rappresentata come un sistema. In: BARILE, Sergio. *L'impresa come sistema: contributi sull'approccio sistemico vitale (ASV)*. 2. ed. Torino: Giappichelli, 2008. p. 45-61.

<sup>102</sup>. Cf.: POSNER, E. A. *Law and social norms*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2000; COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Derecho y economía*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.



Trata-se de um paradigma perfeitamente coerente e adequado para o estudo da (in)segurança jurídica, ainda que não seja objetivo principal das investigações aqui traçadas.<sup>103</sup>

Tampouco pode-se imaginar que a ausência de controles sobre a eficiência dos mercados seja condição preponderante para conferir a segurança jurídica desejada.

Neste particular, vale examinar a proposta do filósofo austríaco Friedrich August von Hayek,<sup>104</sup> a partir das dicotomias “cosmos” e “taxis”; “nomos” e “thesis”, as quais teriam um papel fundamental na redução da complexidade e solução dos variados reflexos na ordem jurídica. Para ele, define-se a *ordem* como um estado de coisas no qual é possível criar perspectivas para o futuro, que se pode estabelecer sob a forma de *cosmos* ou de *taxis*. *Cosmos* seria a *ordem* das manifestações espontâneas de comportamento segundo uma auto-organização dos elementos.<sup>105</sup> A *taxis*, diversamente, seria orientada por influências e interferências externas à *ordem*, de forma exógena e imposta, segundo fins particulares ou uma hierarquia de fins e valores predeterminados. Na *taxis*, a vontade estaria orientada por regras heterônomas de comportamento (leis do Estado e outros). A figura do *cosmos* seria, assim, apropriada para falar da *ordem dos mercados*, fundada particularmente na organização voluntária de comportamentos dos seus participantes. À evidência, essa redução simplificadora das teses de Hayek não contempla toda a extensão do seu raciocínio. Contudo, preferimos seguir com Natalino Irti, cuja crítica a esse modelo parece-nos sobremodo coerente.<sup>106</sup>

Para esse autor, “la conformazione legislativa del mercato ne addita piuttosto il carattere di *artificialità*. *Locus artificialis*, e non *locus naturalis*; ordine costruito, e non ordine trovato nell’originaria natura degli uomini”. Diante disso, a dicotomia de Hayek entre *nomos* e *thesis*, quer dizer, entre leis gerais e leis particulares, ou entre *cosmos* e *taxis*, na forma de ordem espontânea ou ordem regulada externamente, queda-se enfraquecida, porque, efetivamente, o mercado pode assumir uma ou outra forma e sofrer influências externas, como ocorre frequentemente com as *normas tributárias*. E como conclui Natalino Irti:

Questo carattere nulla ha che vedere con il maggiore o minor grado di libertà, lasciato ai soggetti dello scambio: non c’è una misura naturale di libertà, ma la misura storicamente definita dallo statuto del mercato.

Ou seja, o ordenamento, como sistema normativo, regula com suas normas o *mercado* e, ao mesmo tempo, este sofre a influência de múltiplas outras regras, como aquelas de conteúdo *tributário*. Daí porque o sistema tributário deve ser *neutro* – ou

---

<sup>103</sup>. Sobre sua aplicação ao Direito Tributário, veja-se: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

<sup>104</sup>. HAYEK, Friedrich A. *Os fundamentos da liberdade*. Tradução de Anna Maria Capovilla. São Paulo: Visão, 1983.

<sup>105</sup>. Cf. VINCENTI, Umberto. *Diritto senza identità: la crisi delle categorie giuridiche tradizionali*. Roma-Bari: Laterza, 2007.

<sup>106</sup>. IRTI, Natalino. *L’ordine giuridico del mercato*. Bari: Laterza, 2003. p. 12.

melhor, tendencialmente neutro, dada a impossibilidade de alguma neutralidade plena – a implicar o menor impacto possível sobre os negócios e operações econômicas.

Decididamente, como garantia de um ambiente estável e adequado ao desenvolvimento econômico dos indivíduos, de negócios e empresas, o Sistema Tributário não se pode converter em um meio de insegurança jurídica e frustração.<sup>107</sup> A insegurança jurídica gera riscos imprevisíveis ou *externalidades*,<sup>108</sup> como observado por Coase, e, por isso mesmo, revela-se necessária uma abertura cognitiva do direito para a economia para um contínuo controle desses vícios e afetações. É a reflexão do sistema jurídico de que fala Luhmann.<sup>109</sup>

As digressões sobre esses modelos de tratamento da relação entre direito e economia, como formas de reduzir o impacto da insegurança jurídica de atos e negócios jurídicos, na tessitura concreta do mercado, poderiam ir a tantos outros autores, mas fixemos nossos olhares apenas nos já citados, pois o propósito reside em bem evidenciar a fundamentação técnica da importância do princípio de segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. Nesse particular, recordemos o *Teorema de Coase*, segundo o qual, quando *os direitos de propriedade são determinados adequadamente na lei*, os custos de transação são nulos ou mínimos e, com isso, as externalidades não afetam a eficiência econômica ou concorrem para estimular conflitos e riscos.<sup>110</sup> A segurança jurídica será, neste passo, de grande importância para a garantia de estabilidade das relações econômicas e, por conseguinte, das relações jurídicas subjacentes a cada contrato ou operação, como de resto para conter eventuais *riscos*.

Nos dias atuais, é comum entre cientistas políticos,<sup>111</sup> sociólogos,<sup>112</sup> filósofos e economistas falar em “sociedade de risco”,<sup>113</sup> como Ulrich Beck, para daí extrair

---

<sup>107.</sup> Essa frustração é parte do princípio de confiança: “Sólo en los Estados democráticos, en los que el ejercicio de las libertades políticas es pleno e incondicionado, tal frustración no se da; y esa ‘ausencia’ es la plena y más valorada seguridad: aquella cuyo extravío supone el deterioro de las estructuras básicas de la personalidad humana: la *seguridad en sí mismo*, que se consolida plenamente, en cambio, cuando es promovida *a través del Derecho*” (ARCOS RAMÍREZ, Federico. *La seguridad jurídica...* cit., p. 215); ou como bem observa Canotilho: “O homem necessita de *segurança* para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da *segurança jurídica* e da *protecção da confiança* como elementos constitutivos do Estado de direito” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003. p. 252).

<sup>108.</sup> Cf. COASE, R. H. The nature of the firm. *Economica*. London: London School of Economics and Political Science, 1937. v. 4, p. 386-405.

<sup>109.</sup> LUHMANN, Niklas. *Social systems*. Stanford: Stanford University Press, 1995. p. 117 e ss.

<sup>110.</sup> ARGIROFFI, Alessandro; AVITABILE, Luisa. *Responsabilità, rischio, diritto e postmoderno*. Torino: Giappichelli, 2009; IRTI, Natalino. *L'ordine giuridico del mercato* cit.

<sup>111.</sup> SUNSTEIN, Cass R. *Risk and reason: safety, law, and the environment*. New York: Cambridge University Press, 2002.

<sup>112.</sup> ADAMS, John. *Risco*. Tradução de Lenita Rimoli Esteves. São Paulo: Senac, 2009.

<sup>113.</sup> Cf. BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo mundial: en busca de la seguridad perdida*. Tradução

conclusões sobre as consequências das mais variadas. Discutível, porém, a aplicação destas reflexões para evidenciar afetação ao princípio de segurança jurídica em matéria tributária.<sup>114</sup>

Como é sabido, o *risco* caracteriza-se pela potencialidade de eventos danosos virem a ocorrer, ou não, e dos efeitos dele decorrentes.<sup>115</sup> Não quer dizer que normas tributárias não prevejam a precaução aos efeitos dos riscos, suas incertezas ou imprevisões, ou mesmo reações a estágios de riscos inesperados. A probabilidade da ocorrência do risco geralmente apura-se por métodos empíricos (cálculo atuarial etc.). Em matéria tributária, isso vale em muitos casos para a própria preservação da arrecadação, como se verifica em algumas contribuições, para definir tempo de contribuição. Os regimes de adaptabilidade de variações cambiais são exemplos significativos.

Os *riscos*, à evidência, são um problema intrínseco aos sistemas sociais, de extensão sobremodo vasta, impossível de vir controlados na integralidade.<sup>116</sup> Não obstante isso, encontram-se regulados pelo direito segundo suas searas de afetação, como responsabilidade civil,<sup>117</sup> direito penal,<sup>118</sup> securitário, bancário,<sup>119</sup> ambiental<sup>120</sup> e outros,

---

de Rosa S. Carbó. Barcelona: Paidós, 2008.

<sup>114.</sup> Entre outros, veja-se Ricardo Lobo Torres, para quem “o Estado Democrático Fiscal é um Estado de Riscos Fiscais”. Essa conclusão, porém, ao sugerir que a insegurança jurídica estaria condicionada pelo conteúdo jurídico do Estado Democrático, perde em densidade, ao exigir uma constatação empírica à qual a ordem jurídica ou a dogmática do direito tributário não podem responder. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Constituição financeira... cit., v. 1, p. 553; TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-268; \_\_\_\_\_. A fiscalização dos serviços públicos no Estado da sociedade de risco. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 121-159; AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001; SILVA, Sergio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 179-223.

<sup>115.</sup> SZTAJN, Rachel. *O paradoxo do sistema financeiro*. 2009. 245 p. Tese (titularidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 50.

<sup>116.</sup> “Al mismo tiempo, cualquier intento de gestionar la complejidad del riesgo crea la necesidad de recurrir a abstracciones y modelos que a su vez crean nuevas inseguridades. Aquí radica otra contradicción institucionalizada: el riesgo y el no-saber levantan un clamor por la seguridad y conducen (...) a nuevas inseguridades e incertidumbres” (BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo mundial...* cit., p. 342).

<sup>117.</sup> Cf. LOPEZ, Tereza Ancona. *Princípio da precaução e evolução da responsabilidade civil*. 2008. 232 p. Tese (titularidade). Universidade de São Paulo, São Paulo.

<sup>118.</sup> Cf. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São Paulo: RT, 2006, 206 p.

<sup>119.</sup> Cf. SZTAJN, Rachel. *O paradoxo do sistema financeiro* cit., p. 245 p.

<sup>120.</sup> Cf. SUNSTEIN, Cass R. *Risk and reason...* cit.; POLIDO, Walter. *Seguros para riscos ambientais*. São Paulo: RT, 2005.

com o propósito de se obter alguma controlabilidade dos seus efeitos, com vistas à preservação da certeza nas relações interindividuais.<sup>121</sup>

Como demonstrado, o *risco* não decorre das relações sistêmicas, de contradições normativas ou efetividade de normas. Tampouco é gerado a partir da complexidade, por ser este um fenômeno “interno”. As ações do mundo “externo” ao sistema, no seu empirismo, é que são geradoras de risco e, a partir do ordenamento, devem receber o devido controle. De outra banda, o risco mostra-se como importante indutor da complexidade sistêmica, com o objetivo da sua redução ou estabilidade das relações afetadas.

A constatação da existência de uma “sociedade de risco” é de natureza *empírica*, factual, e fundada em ontologias, secularidade e realismo.<sup>122</sup> A sensação de “risco” na sociedade pode até decorrer da insegurança jurídica, mas esta relação não é nem necessária nem contingente. Ela é inexistente como medida para aplicação do direito positivo.<sup>123</sup> Ulrich Beck chama a atenção para o fato de que nas chamadas “sociedades de risco” o principal elemento a considerar seria o *risco sobre situações futuras*, mas com um novo caráter, que seria a falibilidade do seu cálculo e processamento institucional, o que justificaria o surgimento de uma nova especialidade jurídica, o *Direito do Risco*, que teria por objeto regular, nos mais distintos conflitos, decorrentes da sua institucionalização, o controle do risco e a compensação das inseguranças decorrentes.

---

<sup>121.</sup> O direito deve prevenir-se contra incertezas. Como lembra Becker: “Embora soe paradoxal, este poder de dominação do Direito Positivo é justamente o instrumento da liberdade do homem, pois lhe confere a *certeza* naquelas suas relações sociais porventura disciplinadas por regras jurídicas, permitindo-lhe construir a vida dentro da violenta competição de interesses dos outros indivíduos” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral...* cit., p. 76).

<sup>122.</sup> Como assinala Ulrich Beck: “La amenaza y la inseguridad son condición de la existencia humana desde siempre, en cierto sentido incluso más antes que ahora. En la Edad Media la enfermedad y la muerte prematura amenazaban a los individuos y sus familias mucho más que hoy, así como las hambrunas y epidemias amenazaban a los colectivos. La *semántica del riesgo*, sin embargo, vinculada desde los inicios de la Edad Moderna a la creciente importancia que han ido adquiriendo la decisión, la inseguridad y la probabilidad en el proceso de modernización, es algo diferente. La semántica del riesgo se relaciona con riesgos futuros que se tematizan en el presente y resultan a menudo de los éxitos de la civilización. Y también posibilita movilizaciones sociales nuevas, post-utópicas, como las ya mencionadas iniciativas cosmopolitas contra el cambio climático o alianzas cambiantes entre sociedad civil, Estados y grandes grupos empresariales”. E, mais adiante: “Sin embargo el *factum* brutal de la inseguridad ontológica siempre tiene un destinatario último: el receptor del riesgo residual de la sociedad del riesgo mundial es el *individuo*” (BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo mundial...* cit., p. 321).

<sup>123.</sup> “El sujeto quiere saber cómo ha de comportarse según las exigencias del Derecho en determinadas relaciones sociales o situaciones de la vida y qué comportamiento puede esperar o pretender de los otros; con otras palabras: qué hechos y obligaciones existen para él y con qué consecuencias jurídicas de su comportamiento tiene que contar. No es preciso resaltar la importancia básica de esta seguridad de orientación para el hombre, en especial para el hombre económico. También es evidente, sin más, que la certidumbre jurídica es la que más favorece la observancia voluntaria de las normas jurídicas. Dentro del Derecho establecido, la idea de la seguridad jurídica exige” (HENKEL, Heinrich. *Introducción a la filosofía del derecho: fundamentos del derecho*. Tradução de Enrique Gimbernat Ordeig. Madrid: Taurus, 1968. p. 547).

O sistema tributário precisa conviver com o risco e instrumentalizar-se com meios capazes de prever e dar respostas segundo um padrão de estabilidade para garantir redução de exposição a riscos, tanto do próprio sistema quanto dos destinatários das normas jurídicas. Daí a calculabilidade e a estabilidade do ordenamento concorrerem para a efetividade de todo o sistema, pela segurança jurídica que o ordenamento oferece.

