

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

213

JUNHO - 2013

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

213

(JUNHO - 2013)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Mara Lara

é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema sob Perspectiva Nova

José Souto Maior Borges

O estágio insatisfatório da abordagem teórica de normas gerais de direito tributário justifica a retomada dessa temática tão explorada, quanto submetida a descaminhos no âmbito doutrinário tradicional. Para enfrentar o questionamento do sentido objetivo dessas normas, evitando armadilhas conceituais, são necessárias algumas considerações preliminares sobre a sua natureza e regime jurídico-constitucional.

Preparando o Terreno

1.1. Normas gerais de direito tributário não são quaisquer normas gerais acolhidas pelo ordenamento constitucional. Contrapostas a normas individuais, normas gerais no sentido amplo são inconfundíveis com o que a CF qualifica, expressamente, como normas gerais de direito tributário, no art. 146, III (normas gerais em sentido estrito). Em suma: normas gerais de direito tributário são, primariamente, categorias de direito constitucional positivo. Noutros termos: é a Constituição quem diz o que são normas gerais de direito tributário. Trata-se, portanto, de conceito jurídico-positivo, demarcatório dos âmbitos de validade das normas gerais no sentido estrito desse preceito. Qual é, no entanto, esse âmbito? Todas as leis tributárias, sejam elas complementares ou ordinárias, são normas gerais no sentido amplo, inconfundível com normas gerais no sentido estrito da CF, art. 146, III. E essa distinção não envolve dualismo dispersivo e, assim sendo, objetável, porque normas gerais no sentido amplo e restrito são categorias diversificadas entre si. Análogas, não, porém, idênticas. A relação entre ambas é a do gênero (normas gerais) e espécie (normas gerais de direito tributário). Mas, ao se especificarem, as leis complementares sobre “normas gerais de direito tributário” assumem um âmbito de validade peculiar, que a interpretação do art. 146 da CF esclarece. Essa especificidade das normas gerais de direito tributário decorre do seu regime jurídico-constitucional, reservado à lei complementar (regime jurídico-formal) e conteúdo determinado no art. 146 (regime jurídico-material).

1.2. Os conceitos jurídico-positivos caracterizam-se pelos seus âmbitos de validade (material, pessoal, temporal e espacial) limitados no tempo e no espaço. Não os reveste,



**José Souto Maior
Borges**
*é Professor Honorário
na Faculdade de
Direito da Pontifícia
Universidade Católica
de São Paulo
(PUC/SP).*

portanto, validade universal, ao contrário dos conceitos de teoria geral do direito. O conceito de competência, sem a predeterminação material do seu conteúdo, e pois relativamente formal, é conceito de teoria geral do direito. Que pode ser assim definido, desde Ernst Forsthoff: toda atribuição de competência implica, ao mesmo tempo, (a) uma autorização, e (b) uma limitação. A autorização refere-se à discriminação de todas as funções - nenhuma excetuada - compreendidas na outorga da competência. A limitação decorre do campo de validade circunscrito ao que a norma atributiva da competência determina (*Tratado de derecho administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madri, 1958, p. 573). Porém, nesse campo da teoria geral, nada se adianta quanto ao conteúdo (matéria regulada) da discriminação constitucional de competências tributárias. Com a introdução e adensamento material de sentido ofertado pelo direito positivo, a competência, essencialmente limitada, se específica, na dogmática, como constitucional, administrativa, tributária, processual, etc. Não se deve, porém, confundir os campos da teoria geral (doutrinário) e do direito positivo (normativo). A teoria geral do direito governa-se, nesse âmbito, pela diferença. A base empírica das proposições doutrinárias, ou seja, o ordenamento constitucional positivo, esclarece o conteúdo da atribuição da competência.

1.3. Não é, tampouco, o de normas gerais, conceito lógico-jurídico, p. ex., “duas normas contraditórias não podem ser simultaneamente aplicadas”. No confronto entre uma norma de autorização e outra, de proibição, se a pessoa competente cumpre a proibição, descumpra a autorização e vice-versa. Esses conceitos lógico-jurídicos, são *a priori*, sem relação empírica a um ordenamento vigente. Independem de base experimental de corroboração. Só a consistência do argumento importa para a lógica jurídica, ou seja, a implicação conceitual coerente entre premissas e conclusão da argumentação. A lógica jurídica é uma arte de abstração na realidade instituída pelo direito positivo. Abstração, portanto, de uma coisa jurídica-em-si, somente cognoscível pela lógica enquanto envolve subtração da realidade, ou seja, do fenômeno jurídico-positivo de que se trate, p. ex. normas gerais de direito tributário. A lógica formal é impotente para descrevê-lo e explicá-lo. Também esse campo rege-se pela diferença com relação ao âmbito dogmático.

No sistema de direito positivo brasileiro, normas gerais de direito tributário são o que a CF diz que elas são. O seu regime está instituído, originária e primariamente, no art. 146, III, da CF. Todavia, está secundariamente e em reiteração, nos itens I e II desse dispositivo. Mas, esses textos não devem ser interpretados isoladamente, i. é, com abstração do contexto constitucional.

I - Do Conhecido para o Desconhecido

1.4. Sob uma perspectiva semiótica (teoria da linguagem), a doutrina dicotômica instaurou um mundo em que a lei complementar de normas gerais somente pode regular conflitos e limitações constitucionais. Mas, o seu é um mundo de ideias platônicas no qual ela se move como doadora de sentido, distante da realidade - por hipótese, o art. 146, III, da CF.

Ao abstrair esse dispositivo, ignorando-o, parcialmente, na análise redutora que empreende, a doutrina enveredou pela confusão e oposição dos campos entre os conflitos de competência (item I), limitações constitucionais (item II) e normas

gerais de direito tributário (item III). Só admite ela dispositivos sobre conflitos e limitações, como se lhe fora possível derrogar fórmula expressa da CF. Não praticou, conseqüentemente, interpretação corretiva da literalidade do item III, mas, exerceu função derogatória (revogação parcial), com violação da distinção entre camadas de linguagem constituídas, de um lado pelo art. 146, III (linguagem-objeto) e, do outro, pela metalinguagem doutrinária que o descreve e explica. Ofertou, com violação de pertinência, uma interpretação parcialmente anulatória do texto constitucional. É um idealismo platônico que se desconhece, enquanto desdenha da realidade normativa a que deveria vincular-se. É o que eu venho caracterizando como sendo a “rebelião doutrinária contra os códigos”.

1.5. Não é possível, aliás, com fundamento no art. 146, III, a lei complementar definir, conforme a CF, fatos geradores (hipóteses-de-incidência de tributos), bases de cálculo e contribuintes sem que, por implicação de lógica material, a definição não implique, só por isso, critérios para dirimir conflitos de competência, atuais ou potenciais e para demarcar as limitações constitucionais do poder de tributar. Exegese corretiva que torna supérfluos os itens I e II do art. 146 da CF - sem nenhum desprestígio do regime constitucional. Mas ocorrem, eventualmente, outros desvios no exercício da competência, que são solucionáveis *ex vi* de normas gerais do item III (*infra*, 1.9).

1.6. Afirmar, porém, que a lei complementar pode dispor sobre as matérias discriminadas no art. 146, III (p. ex., definição de tributos e suas espécies) se - e somente se - para regular conflitos de competência tributária é o mesmo que desconsiderar o regime de normas gerais de direito tributário (item III), transportando-o para o campo dos itens I e II, mesclando-se âmbitos de validade constitucional formalmente distintos, sem explicitar os critérios de transposição.

Se procedesse a interpretação ora criticada, o item III, contra a CF, perderia, parcialmente, a sua eficácia. A matéria em apreço poderia ser exaustivamente regulada só pelos itens I e II do art. 146. Se revogado o item III desse preceito, os itens I e II persistiriam como condição bastante em si, necessária e suficiente para regular todo o campo de normas gerais. Seria uma vitória da dicotomia redutora.

Uma “experiência mental”, esclarecedora da eminência do item III, demonstra, no entanto, porque só ele permite a unificação de regimes formalmente dispersos nesse preceito. Se, por hipótese, fossem revogados os itens I e II do art. 146, o seu item III teria condições necessárias e suficientes para a instituição de lei complementar sobre conflitos e limitações. Isso até a doutrina dicotômica admite. Porque, se a lei complementar não pudesse dispor sobre essas matérias, ela simplesmente não poderia dispor sobre nada. Em direção oposta, se o item III fosse revogado e preservados os itens I e II, estes não poderiam retomar o seu âmbito total de validade. Maior demonstração da proeminência deste é impossível.

1.7. Percebe-se que a interpretação dicotômica é parcialmente destrutiva do âmbito de validade do art. 146, III, que disciplina normas gerais de direito tributário com uma amplitude não circunscrita aos itens I e II desse preceito. Para a doutrina dicotômica só conflitos e limitações são reguláveis no item III. Essa alternativa exegética redutora não apenas corrige a literalidade do item III, mas destrói o seu campo remanescente de aplicabilidade.

Antecipa-se para logo que a interpretação alternativa proposta neste trabalho é consistentemente corretiva da literalidade dos itens I e II, porque demonstra como conflitos e limitações, acolhidos implicitamente no item III, podem ser considerados objeto de normas gerais de direito tributário, embora a CF assim não os caracterize nos itens I e II. Alternativa de interpretação que não acarreta, portanto, sacrifício de sentido normativo no art. 146 e interpretação conforme a CF. O que está parcialmente abrangido no item III (conflitos e limitações) está integrado ao regime de normas gerais. É, assim, possível e, até se impõe, essa *interpretação extensiva* do item III aos itens I e II. A conclusão é aqui simples, porque os conflitos e as limitações estão, sem oposições doutrinárias, abrangidos pelo âmbito total do item III. Por essa via, logra-se relevante resultado, a unificação formal e material de proposições doutrinárias vertidas sobre o art. 146, nos seus diversos itens: a lei complementar, no campo de qualquer uma delas, é sempre de normas gerais de direito tributário. Com essa alternativa exegética, não se dá o menor arranhão na validade, na vigência e na eficácia da CF.

1.8. Há uma interligação material entre os diversos itens do art. 146. Significa isso afirmar que, no fundamental, todos convergem, inclusive o item III, para demarcar a competência tributária pelas suas limitações. Assim sendo, preceito que disponha sobre definição de tributos, inclusive bases de cálculo e contribuintes, por abrangência conceitual, implica “em” e contribui “para”, só por isso, erradicar conflitos atuais ou potenciais de competência e demarcar as limitações do poder de tributar. Conflitos e limitações, são potencialmente preexcluídos pela definição dos tributos no CTN. Se não vigorassem os itens I e II do art. 146 da CF, o seu item III seria idôneo para regular não só os conflitos de competência, mas também as limitações tributárias. A técnica de atribuição constitucional pormenorizada de competências legislativas explica essa reiteração de conteúdo do item III pelos itens I e II do art. 146. Nada a estranhar. Reiteração se dá em vários outros tópicos da CF (p. ex., art. 5º, *caput* e itens I e II - legalidade geral isônoma - e 150, I e II - legalidade tributária isônoma). Outro exemplo? A CF, no art. 5º, ao garantir o direito de propriedade (item XXII), explicita que só por desapropriação, na forma da lei, alguém poderá ser despojado da propriedade (item XXIV). Esse regime preexclui o confisco tributário, mas essa proibição é reiterada no art. 150, IV (vedação de tributo com efeito de confisco).

1.9. A CF instituiu, porém, um regime material algo diversificado nos diversos itens do art. 146, inobstante a unidade procedimental que os reveste, i. é, reserva de lei complementar para todos. A definição de fatos geradores (hipóteses-de-incidência) dos tributos não implica só a viabilidade de integração infraconstitucional de normas sobre conflitos de competência e limites do poder de tributar. A inconstitucionalidade da lei complementar integrativa pode decorrer da descaracterização dos pressupostos constitucionais, mesmo no âmbito estrito e isolado da competência tributária da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. Figure-se, p. ex., leis integrativas que definem serviços por equiparação legal, ou seja, estendem o regime jurídico do ISS ao que serviço não é. Tentativa grosseira, e nem por isso menos recorrente, visando alargar o campo da competência para além de sua demarcação constitucional.

II - Evolução do Regime Jurídico-constitucional de Normas Gerais

2.1. A caracterização das normas gerais de direito tributário em sentido material tem o seu nascedouro na CF de 1946 que, no art. 5º, XV, *b*, atribuiu competência à União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (*sic*). O direito financeiro é um gênero que envolve, entre outros campos, como uma de suas espécies, o direito tributário. Elevadíssimo, até então, o nível de indeterminação conceitual das normas gerais de direito tributário. Nenhuma predeterminação expressa e discriminada do seu conteúdo no regime constitucional antecedente ao de 1988.

2.2. A Constituição de 1967, art. 19, parágrafo 1º e Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 18, parágrafo 1º revestiam notas comuns ao regime dessas normas, a saber: (1º) tratava-se de matéria submetida à reserva de lei complementar, distinta da lei ordinária, essa é a inovação fundamental diante do regime anterior; (2º) lei complementar era diversificada das leis ordinárias pelas matérias exclusivas nela versadas e regime procedimental (*quorum* da maioria absoluta para sua aprovação pelo Congresso Nacional); e (3º) à lei complementar, incumbia estabelecer normas gerais de direito tributário sem, expressamente, determinar a CF o seu conteúdo, (âmbitos de validade), mas estava ela autorizada a dispor com predeterminação do seu conteúdo, sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2.3. A partir da CF de 1946 (normas gerais de direito financeiro), e desde a CF de 1967 e EC 1/1969 (normas gerais de direito tributário) já se manifestava uma tênue evolução no sentido de maior determinação no percurso do genericamente financeiro para o, especificamente, tributário. Entretanto, o grau de indeterminação semântica permaneceu acentuado e predominante. Exceto a menção a conflitos e limitações, havidos pela doutrina dicotômica como o campo exclusivo de normas gerais, por interpretação corretiva da literalidade dos textos, o regime de normas gerais não teria nenhuma outra predeterminação constitucional. A relação semântico-sintática de hierarquia normativa entre normas gerais de direito tributário e demais leis ordinárias dos tributos era, predominantemente, indeterminada. Como caracterizá-la? A CF não o esclarecia até então. Um regime muito diferente veio a ser adotado pela CF de 1988. Diferença que, no entanto, se tornou impotente para evitar uma interpretação derogatória do art. 146, III em acato do dualismo redutor de funções e desacato ao novo texto constitucional.

2.4. No regime constitucional anterior a 1988, havia risco maior de ser o pacto federativo desrespeitado pela lei complementar, quando da edição efetiva de normas gerais de direito tributário. Algo não reconhecido pela doutrina. Era dantes, como dito, predominantemente indeterminada a competência da lei complementar de normas gerais. Não assim no art. 146, III, da CF de 1988. Este dispositivo instituiu um grau superlativo de determinação das matérias a serem veiculadas em lei complementar, que não se constata no regime constitucional anterior. A análise comparativa surpreende e evidencia essa diversidade e modificação. A *mens legis*, antecipando objeções e para contornar interdições doutrinárias ao art. 146, III, que vieram a consumir-se, tem, entretanto, o sentido de advertência: em 1988 tudo mudou e, portanto, nada deve permanecer como antes.

III - A Disciplina de Normas Gerais de Direito Tributário na CF de 1988

3.1. Na relação sintática entre a CF de 1988, art. 146, III, e normas gerais de direito tributário (lei complementar integrativa) cabe advertir para o dantes inadvertido: a CF em vigor distinguiu, pois são preceitos formalmente diversificados, entre conflitos de competência em matéria tributária (item I), limitações constitucionais do poder de tributar (item II) e normas gerais de direito tributário (item III). Sob esse triângulo formal, só o item III, trataria de normas gerais, não assim os dois itens anteriores. Surpreende que essa distinção formal de regimes tenha passado desapercibida pela doutrina desatenta e por tanto tempo. O fascínio pelas lideranças teóricas (satelitização doutrinária) acarretou a reiteração monótona dos mesmos pressupostos dualistas e trialistas, instalados na interpretação de normas gerais do direito tributário.

3.2. O art. 146, item III, da CF de 1988 predetermina o âmbito de validade da lei complementar com um luxo peculiar e inovador de pormenores. Deveras: incumbe à lei complementar de normas gerais definir tributos e suas espécies, fato gerador, bases de cálculo e contribuintes (letra *a*), obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (letra *b*), regime tributário do ato cooperativo (letra *c*), tratamento tributário favorecido e diferenciado para as empresas de pequeno porte (letra *d*). Como essa lei complementar dispõe sobre normas gerais no sentido subjetivo de sua aplicabilidade à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios, pode ser considerada lei *nacional* e não simplesmente *federal*, pelo seu âmbito pessoal de validade. É, assim, lei subjetivamente nacional. Mas, a terminologia “lei nacional” é exclusiva da doutrina - ela não está na linguagem-objeto, a do sistema constitucional positivo. O exercício dessa competência é, contudo, potencial, no sentido de que a lei complementar não deve, necessária e obrigatoriamente, dispor sobre matérias aplicáveis a todas as pessoas constitucionais. Ela pode, diversamente, p. ex., regular conflitos de competência só entre ISS (municipal) e ICMS (estadual), entre ISS e IPI (federal), etc.

3.3. E como é, no art. 146, III, muito mais acentuado o grau de vinculatividade constitucional da lei complementar de normas gerais, torna-se muito menor, com relação ao regime anterior, o risco de extravasamento, pela União, do campo próprio dessa lei, pela usurpação da competência das outras entidades constitucionais (Estados-membros, DF e Municípios). A vinculação constitucional instaura uma relação assimétrica. Quanto maior é o âmbito de determinação constitucional, menor a discricionariedade da legalidade integrativa - a lei complementar do art. 146, III. Portanto, mais nítida e efetiva a autoridade da CF na enunciação do princípio federal. Nesse âmbito, o maior e o menor se reconciliam.

3.4. No campo material desse dispositivo, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência (item I) e limitações constitucionais (item II), que não constituem o âmbito material todo de normas gerais do art. 146. Contudo, os seus três itens estão submetidos à reserva constitucional de lei complementar (regime jurídico-formal). Seu regime material é análogo. O análogo é, porém, campo do que não é deontologicamente igual, mas semelhante. Se o item III, como se demonstra neste ensaio, envolve competência para dispor sobre conflitos e limitações, então

todas as matérias reguladas pelo art. 146 recaem sob reserva de normas gerais. E a sua reiteração nos itens I e II em nada altera essa conclusão.

IV - A Competência para dispor a Lei Complementar sobre Conflitos Intertributários (Art. 146, I) e Normas Gerais de Direito Tributário (Art. 146, III)

4.1. Em relação sintática internormativa, normas gerais de direito tributário são sobrenormas; normas que condicionam parcialmente o conteúdo de outras normas - as leis ordinárias dos tributos instituídos pelas pessoas constitucionais. Essas regras de sobredireito devem circunscrever-se ao modelo constitucional de repartição da competência tributária. Não há, porém, garantia absoluta de conformação da legalidade complementar à sua determinação na CF. Mas, essa vicissitude não é só apanágio de leis complementares ao art. 146, III. Decerto o transbordamento da competência pode decorrer não só da lei complementar de normas gerais do art. 146, III, mas também de seus dispositivos expressos sobre conflitos de competência (item I) e limitações constitucionais tributárias (item II). Essa ponderação vale para qualquer norma integrativa do ordenamento constitucional.

4.2. É relevantíssimo, portanto, insistir na observação de que o art. 146, III determinou muito mais acentuadamente que nas Constituições anteriores o campo de normas gerais, ou seja, sobrenormas de direito tributário nele discriminadas. Esse preceito, longe de agredi-la, preserva a repartição constitucional de competências tributárias (segurança jurídica). Não ampliou, assim, a área potencial dos conflitos de competência. E, paradoxalmente, ele é visualizado pela doutrina como tendo introduzido, com a sua discriminação das funções da lei complementar, maior potencialidade de usurpação da competência tributária alheia pela União (?). Mais grave ainda: o art. 146 III seria, ele próprio um atentado à Federação (?). Nenhum esclarecimento razoável dessa opinião é, porém, ofertado pela doutrina. Até porque não é possível, sem distorcer o sentido da CF, art. 146, III, negar aplicabilidade a esse dispositivo. Aliás, ao sustentar-se a proposta dicotômica, dever-se-ia enfrentar uma inadvertida antinomia entre preceitos constitucionais. Sob um aspecto, (a) o princípio federal exacerbado (CF, art. 1º) e, sob outro, (b) a previsão de lei complementar no art. 146, III. Qual a preferência de aplicabilidade? Antecipadamente, nada é possível esclarecer. Essa pretensa e não demonstrada antinomia normativa é o caminho mais delicado na interpretação constitucional. Por que insistir nele? Nada o aconselha.

4.3. Sendo a lei complementar um produto da conjugação entre o regime jurídico-material (CF, art. 146, III) e o formal ou procedimental (CF, art. 69), votação pela maioria absoluta do Congresso Nacional, está doravante (regime pós 5 de outubro de 1988) muito mais dificultada a produção de atos legislativos inconstitucionais (usurpação pela União, da competência legislativa estadual e municipal) também como efeito da exigência de *quorum* qualificado do art. 69. Esse *quorum* da maioria absoluta é, em qualquer hipótese, um requisito de legitimidade do ato legislativo. Supõe-se que a lei complementar, porque votada no Congresso Nacional com essas exigências procedimentais mais estritas, melhor atenda aos princípios que informam a Federação Brasileira - e não o contrário. Até porque todos os atos legis-

lativos estão beneficiados pela presunção *iuris tantum* (relativa) de legitimidade. Presunção que, no particular, não tem morada na doutrina do direito tributário.

4.4. Sem interferir na competência tributária das pessoas constitucionais, a lei complementar pode - e deve - preservá-la pela erradicação potencial ou atual dos conflitos de competência. Mas, advertência importantíssima, a lei complementar de normas gerais recebe, por força do art. 146, competência para dispor tanto sobre conflitos e limitações, quanto para regular outras matérias, explícita ou implicitamente autorizada pelo item III. Se o constituinte de 1988 tivesse querido reduzir aos conflitos e limitações o campo de normas gerais, bastava omitir o item III. Contudo, essas conclusões são provisórias, porque restringem a análise ao art. 146, isolado.

4.5. As leis complementares do art. 146, I e II, devem ser havidas, consoante exposto, como instituintes de normas gerais de direito tributário. Mas, a CF não as qualifica expressamente como normas gerais. E, sem embargo, elas exercem essa função integrativa. A proximidade topográfica entre os três itens do art. 146 possibilitou o entendimento dualista e distorcido de que os itens I e II do art. 146 constituiriam matéria correspondente a todas e quaisquer normas gerais, excluindo parcialmente (como?) o art. 146, III. A doutrina dicotômica (só conflitos e limitações) é congenitamente excludente de campos remanescentes de normatividade pelo item III. Todo dualismo cobra seu preço. Vizinhança formal suscitou, no âmbito doutrinário, promiscuidade de regimes formalmente distintos. E essa corrosão de sentido normativo, acarretou a supressão parcial de eficácia do item III, contra letra constitucional expressa. Tudo em normas gerais na CF pode ser alterado contanto que tudo permaneça como dantes (em sentido contrário, *supra*, 2.4).

4.6. Todavia, o mais importante a assinalar é que, para a eventual usurpação de competência das outras pessoas constitucionais pela lei complementar, a CF dá o remédio, ou seja, o controle jurisdicional, sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal, a quem compete precipuamente a guarda da Constituição (art. 102, *caput*). Esse mecanismo de freios e contrapesos aplica-se à lei complementar que dispuser sobre normas gerais de direito tributário (art. 146, III).

V - A Competência para regular Limitações Constitucionais ao Poder de tributar (Art. 146, II)

5.1. Quais são essas limitações? Esse tópico é um dos mais eminentes na regulação constitucional do poder de tributar. Porque, sendo a competência tributária repartida entre as pessoas constitucionais (União, Estados-membros, DF e Municípios), torna-se crucial a questão dos limites do poder de tributar (demarcação da competência). A competência constitucional dos entes tributantes, que o art. 146, II, disciplina pelos limites, não deve, por isso mesmo, ser ultrapassada na legislação integrativa. Mas, os limites, como visto (*supra*, 1.2), constituem apenas uma banda do poder de tributar. Para completar a disciplina da competência é necessária a autorização para o seu exercício.

5.2. Limitações constitucionais do poder de tributar estão discriminadas na Seção II do Título VI da CF, que trata do “sistema tributário nacional”. São elas (a) legalidade tributária isônoma (CF, art. 5º, I e II, combinado com o art. 150, I e II);

(b) segurança jurídica (art. 150, III, *a, b e c*); (c) proibição do confisco (art. 150, IV); e (d) imunidade tributária (item VI, *a*) e outras, expressas ou implícitas no contexto constitucional.

5.3. A imunidade tributária é proibitiva de extravasamento da competência tributária, demarcando seus limites. Norma sobre competência, a imunidade é um dos princípios fundamentais, que ensejam a edição de lei complementar, com fulcro no art. 146. Porém, ainda aqui, trata-se de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário. As limitações constitucionais ao poder de tributar estruturam-se como normas sobre a competência tributária. Ou melhor dito: são princípios relacionados com a competência tributária, sob o viés constitucional de sua demarcação.

VI - Os Descaminhos Teóricos em Torno do Art. 146, III, da CF e sua Crítica

6.1. É um problema não só de precisão conceitual, mas também de organização do conhecimento, separar, no art. 146, os regimes dos conflitos de competência (item I) e limitações constitucionais (item II), que, inobstante, são redutíveis ao campo de normas gerais no sentido estrito e específico (item III). Separar para unificar é a consigna aqui adotada. Só o item III é, na sua enunciação, autorizativo de normas gerais de direito tributário. A confusão doutrinária desses regimes convergentes e integrados num só dispositivo decorreu da reserva de lei complementar (ponto comum que os une), a que estão submetidos todos os três itens do art. 146. E também originou-se da dificuldade de determinação de suas relações mútuas. A identidade e diferença do item III, diante dos itens anteriores no art. 146, passou despercebida, exceto para praticamente negá-lo (dicotomia redutora).

6.2. Mas, ocorre diferença radical? Responde-se: de modo nenhum. O procedimento de edição das leis respectivas, nos três itens, é o mesmo e um só, a lei complementar. E a matéria regulada não é essencialmente diversa: todos versam sobre normas gerais, e não apenas o item III. Apartar-lhes o regime jurídico material, sob idêntico revestimento formal, é uma questão a ser enfrentada na pesquisa da verdade semântica: adequação da descrição/explicação doutrinária ao art. 146, III (*adequatio intellectus et normae*). Não é, portanto, problema apenas de precisão da linguagem expositiva, mas de erradicação do erro. Porém, separação radical de conteúdo entre os diversos itens do art. 146 não se dá. Inobstante, o item III tem, com relação aos itens I e II, preferência de aplicabilidade. Sob esse ângulo, a separação entre os itens do art. 146 resulta na sua unificação de regime pelo item III.

6.3. Uma conclusão relevante e indeclinável, desde logo, se interpõe e impõe. A questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais não é um problema em aberto - *é um falso problema*. As funções da lei de normas gerais são as que estão expressas e implícitas, no art. 146, III. A versão dicotômica e restritiva (só conflitos e limitações) está equivocada, porque essa dicotomia desobedece aos pressupostos constitucionais do art. 146, III, mesmo se considerado isoladamente e com abstração indevida da sua inserção no sistema constitucional, como se demonstra adiante.

6.4. E a versão tricotômica tampouco prevalece, porque a competência do art. 146, III autoriza o Congresso Nacional a editar amplamente normas gerais (= uni-

ficação dogmática). A disputa quantitativa tradicional do problema das funções legislativas na área tributária (duas *versus* três) é, percebe-se, uma colocação inapropriada. Fonte tão só de equívocos na caracterização do regime constitucional de normas gerais. Equívocos de que não conseguiu escapar a doutrina criticada. E a corrente tricotômica não esconde, no fundo, um pleonasma. Expressa o mesmo que diz o art. 146, com outras palavras e, salvo honrosas exceções, sem profundidade.

VII - O que mudou na CF de 1988 relativamente a Normas Gerais

7.1. É necessário, neste tópico, retomar a disciplina de normas gerais na sua origem, revisitando-a sumariamente (*hermenêutica histórica*) e na sua evolução (método histórico-evolutivo). A teoria dicotômica das funções de normas gerais tem sua origem doutrinária mais conspícua em notável artigo de Geraldo Ataliba, publicado na *Revista de Direito Público* volume 10. São Paulo: RT, 1969, pp. 45 e seguintes. Nesse artigo o mestre ausente-presente já sustentava, enfaticamente, que a função de regular conflitos não autorizava a limitação infraconstitucional da competência tributária dos Estados-Membros e Municípios pela União: “Nenhuma limitação, óbice de restrição pode o Congresso Nacional impor aos Estados e Municípios, seja a que título for. Nem mesmo o propósito de usar o seu poder de elaborar normas gerais de Direito Tributário.” (Rev. e vol. citados, p. 64)

Numa interpretação reducionista radical das disposições constitucionais proibitivas, Geraldo Ataliba negava pudessem elas sequer constituir objeto de integração infraconstitucional (rev. e vol. citados, p. 66). Esta posição, contudo, topa com a dificuldade de sua conformação ao art. 146, II, da CF, no que ele tem de determinado expressamente, ao atribuir à lei complementar competência para essa integração de normas proibitivas, assim consideradas as que versam, na CF de 1988, sobre limites da competência tributária. São as imunidades proibições ao extravasamento da legalidade tributária. No âmbito das limitações estão normas proibitivas.

7.2. No regime constitucional antecedente à CF de 1988, sustentou-se, insistentemente, a possibilidade de atribuir competência a normas gerais para regular conflitos de competência e limitações constitucionais, com sentido excludente de quaisquer outras funções. Assim sendo, uma proposição corretiva do âmbito material dessas normas gerais poderia receber, e de fato recebeu, a seguinte formulação doutrinária sobre a CF de 1967, art. 19, parágrafo 1º, e EC 1/1969, art. 18, parágrafo 1º: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, dispondo (*sic*) sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e regulando (*sic*) as limitações constitucionais do poder de tributar.” Assim, estaria salva a dicotomia, pela correção restritiva da disciplina formal desses textos. Era essa, e não outra, a posição *ad hoc* então adotada pela doutrina. A hermenêutica histórica demonstra que, já nessa época, havia a tendência para uma tênue distinção entre conflitos de competência e limitações constitucionais, de um lado, e normas gerais de direito tributário, do outro. A dicotomia corretiva era, portanto, uma das alternativas de interpretação constitucional - não, necessariamente, a melhor delas ou melhor que quaisquer outras. Esse dualismo redutor está superado pela CF de 1988.

7.3. A CF de 1988, art. 146, apartou formalmente os itens I e II e o item III - só este último expressamente regulatório de normas gerais de direito tributário. A técnica da discriminação da competência legislativa tributária é, na vigente CF, radicalmente diversa do regime anterior. Deve-se, então, prosseguir no questionamento, interrogando: não são normas gerais de direito tributário as que versam sobre limites de competência e limitações constitucionais tributárias? São normas gerais no sentido amplo, vago e indeterminado, que se afirma pela contraposição ao regime discriminado e, pois, determinado, no art. 146, III da CF? A resposta - antecipa-se - é negativa.

7.4. Atribuir às leis complementares do art. 146, I e II, por transposição invertida, competência para instituir normas gerais, com exclusão do âmbito de validade do item III seria, por implicação dogmática, o mesmo que erradicar parcialmente, via exegética, a competência da União para instituir outras normas gerais. Função derogatória exercida pela doutrina (?). Uma estranhíssima consequência do erro. Como demonstrado, essa interpretação não é restritiva, mas destrutiva de âmbito no art. 146, III do texto constitucional. Alternativa de interpretação que, abstraídos os conflitos e limitações, únicas hipóteses que a dicotomia preserva, simplesmente aniquila a competência da lei complementar para instituir normas gerais de direito tributário. Não é mera correção da literalidade do art. 146, III.

7.5. Tampouco é interpretação literal submeter-se o interprete a alternativa diversa de interpretação do art. 146, III. Isso não envolve renúncia à crítica doutrinária de normas juspositivas - questionamento zetético essencial ao pensamento complexo. A insubmissão doutrinária à alteração introduzida no ordenamento constitucional por esse dispositivo é muito diferente da interpretação complexa: corresponde a uma rebelião contra o art. 146, III, que não corrobora os pronunciamentos dicotômicos antecedentes e subsequentes à vigência da CF de 1988. Não há exagero nessa advertência. Com relação à corrente dicotômica radical, Humberto Ávila antecipa as consequências da negativa, pela dicotomia, de eficácia, mínima que fosse, do art. 146, III:

“Nessa perspectiva, as leis complementares poderiam regular conflitos de competência ou especificar as limitações do poder de tributar, mas não instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, já que as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes já estão definidos pela própria Constituição.” (*Sistema constitucional tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 135)

No seu premiado ensaio, esse autor transcreve decisões judiciais (STF e STJ), em contrário à corrente dicotômica (*op. cit.*, p. 138). Essas decisões jurisprudenciais são, no entanto, inteiramente desconsideradas pelos adeptos da concepção redutora de campo do art. 146. É a revolta da doutrina contra a jurisprudência, como se esta não fosse instituinte de normas vinculativas da exegese, mesmo criticamente, dos textos constitucionais. Um platonismo oculto a inspira: o mundo das ideias doutrinárias sobrepondo-se à realidade do ordenamento tributário vigente. Com licença da metáfora platônica, o mundo de sombras da doutrina do direito tributário é, no particular, uma caverna que esconde a luz do art. 146, III (*supra*, 1.4).

7.6. “Às coisas mesmas”, como recomenda a fenomenologia. Este ensaio demonstra, como, no art. 146, os itens I (conflitos de competência) e II (limitações

constitucionais tributárias) se correlacionam e, mais ainda, são abrangidos pela reserva de normas gerais de direito tributário do item III. À identidade e unidade do regime jurídico procedimental (a lei complementar) não suprime a relativa diversidade (não antinomia) do regime jurídico-material entre os diversos itens do art. 146. Nunca é demais insistir nessa ponderação, porque a dicotomia é um erro histórico, portanto, consolidado e, assim sendo, de difícil erradicação. Qualifica-se como relativa essa diversidade porque o art. 146 da CF estabelece um regime que pode ser, em sua interpretação, unificado no item III. Todos os seus itens mostram-se, no entanto, solidários, inobstante, sua diversidade formal, na sua regência pela lei complementar de normas gerais.

7.7. É muito mais grave, para a desfiguração do princípio federal e, pois, como implicação dogmática negativa, subtrair, *a priori* efeitos ao art. 146, III, tornando-o parcialmente inútil (ineficaz), do que a eventualidade não consumada e algo lúdica (aposta-se na inconstitucionalidade) da ingerência da União no campo da competência tributária alheia - a competência legislativa dos Estados-membros, DF e Municípios. Emenda pior do que o soneto.

7.8. Não é a alternativa ora preconizada, ao prestigiar o âmbito material de validade do art. 146, III, simples interpretação literal. Nem, muito menos, alternativa exegética que o corrói, como a doutrina tradicional dicotômica. Não é interpretação corretiva da sua literalidade, nem interpretação conforme a Constituição, pretender excluir de qualquer aplicabilidade parte do âmbito total de validade do art. 146, III (p. ex., lançamento, decadência, prescrição). Negar-lhe, na prática, funções remanescentes à dicotomia, sob o pretexto de correção da literalidade do preceito. É simplesmente desarrazoado, em face do exposto, sustentar que o art. 146, III envolve, no seu âmbito, (a) estímulo a atentados à federação, quais sejam, (b) usurpação pela União da competência dos outros entes constitucionais, (c) violações à isonomia das pessoas públicas e (d) à autonomia estadual e municipal. Essa interpretação criticada recusa à lei complementar do art. 146, III até o benefício da dúvida cética: podem ou não ocorrer atentados no exercício dessa competência legislativa, como em qualquer lei de integração constitucional. Ela é *a priori*, no sentido de que antecipa efeitos de ato legislativo inconstitucional ainda não consumado e que, talvez, não venha a sê-lo. Não é uma predição, mas uma profecia. Rebelião doutrinária contra o art. 146, III, da CF - é o que a inspira. Revolta contra a legalidade integrativa da CF (CTN) e jurisprudência do STF que a aplica - é sua congênita deficiência.

VIII - O Código Tributário Nacional (CTN) - Esse Desprestigiado pela Doutrina

8.1. O início de vigência do CTN remonta a 1º de janeiro de 1967 (art. 218). Não se deve interpretá-lo como se fora editado já na vigência da CF de 1988, sujeitando a críticas modernas textos antigos. É essa uma exigência indeclinável da *hermenêutica histórica*. Fundada a validade do CTN na EC nº 18/1965, inexistia, nessa época a lei complementar no sentido procedimental, que lhe é conferido pela CF de 1988: aprovação pela maioria absoluta do Congresso Nacional (art. 69).

Alteração constitucional do regime jurídico de revogação do CTN

8.2. Ora, o que aconteceu não pode ser transformado em algo não acontecido (Kelsen). Assim, o CTN é um complexo de normas integrativas do então vigente ordenamento constitucional tributário, estruturadas como só materialmente complementares. Mas, o regime jurídico de então não contemplava as leis complementares no sentido formal da CF de 1988. Por isso, o CTN não foi por esta transformado em lei complementar. Se o CTN não foi votado como lei complementar formal, porque não poderia sê-lo, não pode a CF de 1988 transformá-lo nesse ato legislativo. A tentativa de “complementarizá-lo” é apenas um “achado” doutrinário mal fundamentado. Uma análise mais atenta revelará que o regime constitucional de 1988 recepcionou o CTN com esse condicionamento - o seu é o regime jurídico-formal das leis ordinárias da União, único possível na vigência da CF de 1946. A sua eficácia, produção de efeitos pragmáticos (= sua aplicabilidade), permanece, entretanto, intacta.

8.3. Mas, o que importa efetivamente: a CF de 1988, surpreendeu e alterou o regime jurídico da revogação do CTN (ab-rogação, derrogação). Ele somente pode hoje ser revogado, no todo ou em parte, por lei complementar em sentido formal e material, que é o da CF de 1988, art. 146. Não é inteiramente correto, portanto, sustentar que o CTN é lei complementar só no sentido material. Na sistemática da CF de 1988 ou a lei complementar (i) está revestida de *quorum* especial, e (ii) disciplina matéria que lhe é reservada pela CF ou lei complementar não será (terceiro excluído). O CTN foi aprovado como lei ordinária e lei ordinária continuará sendo, só revogável contudo por lei complementar. Seu âmbito total de aplicabilidade é, inobstante, *nacional* e não simplesmente federal (não restrito ao campo específico da competência das leis federais). A CF de 1988, como efeito da recepção do CTN, fundamenta a validade de suas normas gerais, inclusive conflitos de competência e limitações da competência tributária. Até mesmo os preceitos do CTN que dispõem sobre distribuição de receitas tributárias (arts. 83 a 95) estão submetidos à reserva de lei complementar para sua alteração ou revogação, pois tratam eles de finanças públicas (CF, art. 163, I). Mas, ai, já ultrapassamos o campo particular do art. 146, III, ingressando em âmbito sistemático diverso, a ele vedado segundo a sua interpretação dicotômica redutora.

Sobre a classificação dualista do CTN

8.4. O CTN classifica os preceitos dele integrantes em dois grandes grupos, discriminados nos Livros I (“Sistema Tributário Nacional”) e II (“Normas Gerais de Direito Tributário”).

Tal classificação, não sem motivos, vem sendo duramente criticada, sob o fundamento de que, tanto um quanto outro desses grupos de normas, estão integrados no sistema tributário nacional. O que o CTN nomeia como normas gerais de direito tributário não está fora, mas dentro do sistema, conceito que exprime, por definição, totalidade e unidade. Veja-se por todas essas críticas, o tópico inspirado de Paulo de Barros Carvalho, na sua obra *Direito Tributário - linguagem e método*, 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2011, p. 398.

8.5. Essa crítica procede. E, todavia, deve-se, a partir dela, pensar o que nela resta a pensar. Que acontece quando se transporta a abordagem do art. 146, III para o âmbito do sistema tributário? Quando se está diante do que um pensador pensou - ensinava Heidegger - deve-se, para além do que ele pensou, pensar o que nele permanece impensado. Com relação a mim, André Folloni muito bem o preconizou, ao debruçar-se sobre a minha obra: “Ir além de Souto sem sair de Souto” (*Ciência do Direito Tributário no Brasil*, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 228). Assumir o desafio do impensado é, pois uma exigência epistemológica incontornável para o progresso da ciência. Todo conceito jurídico doutrinário incide sobre a realidade normativa, porém, não coincide com ela. Sob esse aspecto, reveste um sentido metafórico. Não será por outro motivo que é impossível esgotar o significado de qualquer norma de conduta.

8.6. Numa interpretação corretiva - essa sim, legítima - a classificação do CTN deve ser descartada. No inter-relacionamento sintático do CTN com a CF, ela não tem relevância ou mesmo pertinência. Trata-se de mera impropriedade técnica, passível de uma interpretação corretiva, sem prejuízo da aplicabilidade do CTN. Tem ainda razão o Professor Paulo de Barros Carvalho quando se insurge, no tópico acima, contra o brocardo imemorial: “a lei não contém palavras inúteis”. Essa parêmia deve assim ser reformulada: “A lei não deve conter palavras inúteis”. É pois regra de correção técnica da função legislativa. Mas, a lei, com frequência, abriga palavras inúteis e até mesmo normas contrafáticas ou contraditórias entre si.

Fundamentação constitucional do CTN

8.7. Demonstrada a abrangência do âmbito de validade da CF, art. 146, III, segue-se que os seus itens I e II nenhuma eficácia lhe acrescentam. É a regra de idempotência eficaz: se lhe fossem adicionados milhares de preceitos, “reforçando” o seu significado, nada se acresceria em eficácia ao item III. Então, os itens I e II podem, consistentemente, ser desconsiderados na fundamentação constitucional do CTN. Porque em nada potencializam o campo de aplicabilidade do item III.

8.8. Não deve causar espanto e reação a minha afirmação de que a autonomia dos entes federados há de conviver com normas de direito tributário nacional editadas pela União e necessárias à harmonização do sistema. Por outro lado, a afirmação de que o CTN é depositário de protonormas gerais no direito brasileiro tem o significado legítimo - e até simples - de que, antes dele, essas normas não haviam sido instituídas, mas só constitucionalmente autorizadas.

IX - Injunções da Perspectiva Sistemática

9.1. A posição reducionista do âmbito do art. 146, III, ressent-se de outra deficiência desconsiderada pela doutrina. É que esse preceito sempre foi interpretado em si mesmo, com abstração de suas relações intrassistemáticas. Deve-se observar que, nesse âmbito, a principal preocupação da doutrina é com a usurpação, pela lei complementar, da competência dos Estados, do DF e dos Municípios. Porém, a lei complementar do art. 146, III não é a única, nem exclusiva na CF, competente para dispor sobre essa matéria, há outra com muito maior âmbito de abrangência, o art. 48, I, em cujos termos compete ao Congresso Nacional, com a sanção do Presiden-

te da República, legislar sobre “sistema tributário”. Contudo, essa competência não está expressamente reservada à lei complementar.

9.2. A competência da lei complementar não é necessariamente expressa. Ela pode estar implícita e decorrer de implicação do sistema, como a do art. 48, I. E o sistema expressa a unidade e totalidade de um conjunto normativo, por hipótese, no âmbito de normas gerais. Se, reversamente, esse preceito for considerado como autorizativo de lei ordinária, a CF teria ampliado a possibilidade de a União invadir competência alheia, contra o princípio federal, porque facilitada a aprovação do ato legislativo (maioria simples). Inobstante, a doutrina dicotômica não estende suas ressalvas até o art. 48, I, em suas relações com o art. 146, III. Se procedesse a dicotomia, a redução de âmbitos de validade (conflitos e limitações) deveria ser estendida ao art. 48, I, com maiores razões (argumento *a fortiori*). A visão do particular perturbou a do todo, o sistema tributário. A preocupação com a árvore ocultou a floresta, com a licença da metáfora. É inegável a amplitude do âmbito de aplicabilidade do art. 48, I. E onde está a mesma razão, deve estar a mesma disposição constitucional (*ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*).

Não se deve desconhecer a exigência de lei complementar fundada na matéria nacional por ela regulada, que implica a competência implícita, mas necessária. Para regular o âmbito de validade material e pessoal do sistema tributário o regime constitucional atribui competência implícita à lei complementar. Portanto, lei complementar prevista no sistema não é o mesmo que lei complementar *expressamente* prevista. É lei complementar por implicação necessária (p. ex., CF, art. 150, VI, *c, in fine*). Os preceitos implícitos revestem a mesma vinculatividade dos preceitos expressos.

A lei do art. 48, I é *nacional*. Na CF de 1988, desenganadamente lei complementar. A aplicação do art. 146, III do CTN é prestigiada pelo STF, não sem motivos relevantes. Ela tem fundamento também no art. 48, I.

9.3. A síndrome de redução é o equívoco que inviabiliza tanto a corrente dicotômica, quanto a tricotômica, fundamentadas, exclusivamente, no art. 146, III. Tanto o art. 48, I, quanto o art. 146, III dispõem sobre o ordenamento constitucional tributário, o primeiro no todo (sistema), o segundo, em parte (normas gerais de direito tributário). Porém, não se conhece o todo sem a parte, nem a parte sem o todo (Pascal). Não tem, pois, nenhuma procedência argumentar com atentados ao princípio federal pelas normas gerais de direito tributário. Se essa crítica doutrinária fosse correta, o art. 48, I viabilizaria, em níveis mais sensíveis, a emergência desses pseudoatentados (entes platônicos de razão).

9.4. Se uma lei complementar, com base no art. 146, III, só pudesse dispor sobre conflitos e limitações no âmbito tributário, seria uma vitória ilusória da dicotomia. Porque outra lei complementar, com fundamento no art. 48, I, poderia dispor sobre outras matérias (sistema tributário).

9.5. Para preservar ao menos coerência na argumentação, a corrente dicotômica deveria sustentar as mesmas ressalvas de sua interpretação do art. 146, III na abordagem do art. 48, I. A lei complementar da União poderia dispor sobre o sistema tributário, desde que para regular só conflitos e limitações. Mas, aí então, o sistema deixaria de configurar-se como sistema. Partes dele integrantes (todo o campo re-

manescente dessa redução) estariam excluídas do sistema tributário. Mas, o sistema expressa uma totalidade, unidade e complexidade (*unitas multiplex*).

X - A Cláusula “especialmente sobre” nos Arts. 146, III e 48, I

10.1. A CF não deve conter palavras inúteis. Assim, será indispensável esclarecer o significado da cláusula adverbial de modo, expressa no art. 146, III: o Congresso Nacional poderá dispor sobre matérias de competência da União, “especialmente sobre” as hipóteses que esse dispositivo elenca. Pretende-se que essa cláusula é destemperada porque visaria atribuir à lei complementar competência para dispor sobre qualquer matéria, no âmbito tributário.

10.2. Não é bem assim. Se interpretada a ressalva como uma cláusula de “abertura”, ela, ainda assim, não admitiria indiscriminadamente a regulação de quaisquer outras matérias, além das enunciadas no art. 146, III. É o máximo possível de concessão à doutrina adversária. Ainda assim, numa primeira análise, a admissibilidade dessa interpretação extensiva desse preceito dificultaria a solução de problema de demarcação conceitual das normas gerais. Mas, essa dificuldade não seria o mesmo que impossibilidade, nem implicaria outorga de competência à lei complementar para regular outras matérias no campo tributário.

10.3. Demonstração? Não devem normas gerais, com fundamento no art. 146, III, dispor sobre alíquotas de tributos, porque essa competência está implicitamente atribuída ao art. 48, I e especificamente ao art. 156, parágrafo 3º, I (ISS). Só devem discriminar os fatos geradores (hipóteses de incidência), bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III). A solução do constituinte de 1988 é até imaginosa, porque o estabelecimento das alíquotas, associados aos demais elementos de quantificação do tributo, desfiguraria as sobrenormas gerais, que se converteriam em normas bastantes-em-si e eventualmente autoaplicáveis, em antagonismo à regência das normas gerais do art. 146, III. Assim, normas gerais com fundamento no art. 146, III, não podem instituir alíquotas de tributos (fixas, proporcionais, progressivas). Dar-se-ia, em tal hipótese, uma invasão de lei complementar em área privativa dos Estados, do DF e dos Municípios.

10.4. A lei complementar é nacional, pelo seu âmbito subjetivo de aplicabilidade. Se a União, por intermédio dela, invadir o campo da competência privativa das leis ordinárias estaduais e municipais, a cláusula de abertura não “imunizará” a sua eficácia. Pois o controle jurisdicional, difuso ou concentrado, poderá decidir pela sua inconstitucionalidade. Ao Poder Judiciário, sobretudo o STF, incumbe julgar os casos em que se instaure controvérsia sobre transbordamento da competência pela lei complementar.

10.5. Outro exemplo pertinente a campo não abrangido pela ressalva do art. 146, III, é o da instituição de normas gerais sobre finanças públicas. Normas gerais de direito tributário (sentido estrito) e normas sobre finanças públicas (matéria extra-tributária para a dogmática redutora) não são campos idênticos. Portanto, estaria fora da cláusula de abertura legislar sobre finanças públicas.

Bastam esses exemplos para esclarecer que a ressalva do art. 146, III, não atribuiu competência à União para legislar sobre qualquer matéria tributária. Sua competência não é, descomedidamente, discricionária, mas, vinculada.

10.6. A interpretação do art. 146, III é um ponto de partida, não o terminal da via interpretativa. É necessário colocá-lo em conexão com o art. 48, I. Vejamos, então, o significado da cláusula “sempre que possível”, sob outro aspecto, o de sua regência no art. 48, I. Este preceito autoriza o Congresso Nacional a dispor sobre matérias de competência da União, “especialmente sobre” (*caput*) sistema tributário (item I).

Superada a análise redutora dicotômica, deve-se evoluir para a interpretação da ressalva “especialmente sobre” no art. 48, I. A espécie, sob ponto de vista lógico, nada tem de abertura conceitual. Implica relação com um gênero. O adjunto “especial” expressa vinculação semântica com uma espécie, ou seja, algo próprio, “específico”, inconfundível com o gênero. A especialização profissional, p. ex., não é critério para abertura do conhecimento, mas, ao contrário, para o seu enclausuramento em campos privativos. Ai não há lugar para o pensamento complexo. Mas, no art. 48, I, a ressalva é referida a todas e cada qual das hipóteses previstas nos seus itens, matérias “específicas”.

10.7. “Especialmente” é ressalva que, no art. 48, I, tem também o sentido lógico de uma relação do gênero (sistema tributário) com as espécies (p. ex., normas gerais de direito tributário). Como o sistema expressa totalidade, a locução adverbial em nada necessita de uma abertura extrassistemática. Porque, se o implicasse, o sistema não estaria caracterizado pela conjugação exaustiva de todas as suas partes constituintes. Sistema jurídico sem totalidade normativa é contradição em termos, expressão contrassignificativa.

A cláusula “especialmente sobre”, no art. 48, I, tem o sentido de uma referência à discriminação das matérias nele versadas, nas suas mútuas relações especificadas e muito diversificadas entre si. Do contrário, essa cláusula envolveria um paradoxo: a espécie (normas-partes do sistema, como o art. 146, III) não estaria interligada e em conexão com o todo sistemático (sistema tributário nacional). Seria o paradoxo do todo/parte e parte/todo.

10.8. Ao legislar sobre o sistema tributário, o Congresso Nacional disporá de um *quantum*-limite de normatividade, que não deve ser transposto. Mas, a lei complementar não deve, obrigatoriamente, legislar sobre o sistema todo. E muito menos invadir competência alheia. Mas pode, parcialmente, regular suas partes constituintes. A legalidade tributária da União, com suas limitações nos termos preconizados, pode dispor, genericamente, sobre qualquer matéria dentro do sistema tributário nacional e nenhuma fora dele. Desconhecê-lo seria violentar a letra e o significado da CF.

10.9. Dispor sobre alíquotas em normas gerais de direito tributário não é o mesmo que instituir alíquotas determinantes e autoaplicáveis do tributo, matéria privativa dos entes constitucionais. Tanto que a CF, no seu art. 156, parágrafo 3º, I, atribui à lei complementar fixar alíquotas máximas e mínimas de ISS.

10.10. Legislar sobre o sistema tributário, em campo prefixado de normas gerais, não é legislar sobre tudo, mas sobre todos os aspectos de um determinado fenômeno, como, no seu campo, normas gerais de direito tributário. A competência dos arts. 48, I e 146, III é para instituir normas gerais (identidade), contrapostas a normas particulares (diferença).

XI - Conclusões para além das ideologias

11.1. A definição das hipóteses de incidência dos tributos no CTN tem plena validade diante da CF de 1988. É, porém, isso que, estranhamente, nega ampla doutrina, em posição, no fundo, ideológica - a ideologia da absoluta, incontida e descontrolada autonomia dos Estados-membros, do DF e dos Municípios, diante da União. A autonomia das pessoas constitucionais é conceito de direito positivo e, portanto, essencialmente limitado. O dogma da indeterminação da autonomia absoluta dos Estados e Municípios diante da União é uma ideologia, nascida da ciência do direito tributário, mas dela emancipada. Assim, esse dogma não é manifestação de doutrina, mas de doutrinação. É um recurso retórico (“endoutrinação”, com a permissão do neologismo), que, inobstante generalizado, contribui apenas para disseminar o erro na interpretação do CTN. Como, sem a interposição de preconceitos, desconsiderar que, devem ser preservadas tanto a competência dos Estados, DF e Municípios, quanto a da União, que pode, eventualmente, ser invadida por essas pessoas constitucionais? É pergunta, até agora, sem resposta. Porque a lei complementar, norma-de-normas, funciona, em tais hipóteses, como fundamento infraconstitucional de aplicabilidade de normas estaduais, municipais e do DF. A lei estadual ou municipal com ela desconforme perde a eficácia. Assim, deve-se identificar, em cada uma das pessoas constitucionais, União, Estados-membros, DF e Municípios, a sua parcela de competência (isonomia). E não restringi-la pela análise redutora e pois distorcida do âmbito de validade do art. 146, III (doutrina dicotômica). Conclui-se, pois, que a dicotomia de funções está muito longe de preservar a isonomia das pessoas constitucionais. Em decorrência dela, leis complementares legítimas podem resultar inferiorizadas em eficácia diante da legalidade estadual e municipal. Outra consequência estranha em doutrina que tanto proclama a igualdade das pessoas constitucionais e luta pela sua recíproca autonomia.

11.2. As leis complementares dos arts. 48, I e 146, III não são essencialmente diversas. A relação entre ambas é de gênero (art. 48, I) e espécie (art. 146, III). Antecipa-se uma objeção: se é assim as leis complementares poderiam dispor sobre tudo. De modo nenhum é a réplica. As leis complementares do art. 48, I são também sobrenormas. É problema de dosimetria. Nada que possa ser decidido *a priori*. Se houver conflitos incumbe ao Judiciário decidir sobre eles, ofertando-lhes uma solução. Essas leis complementares não devem regular aspectos particulares, mas gerais da instituição de tributos. Isso já foi feito pelo CTN. Mas a competência da lei complementar editada pela União está limitada pela isonomia dos outros entes constitucionais, dos Estados, do DF e dos Municípios. Isso está obedecido pelo CTN.