

— Nos termos do art. 149, § 2º, I (com redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001), há imunidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, relativamente às receitas oriundas de operações de exportação.

Capítulo VII

Normas Gerais de Direito Tributário

Sumário: 1. A Lei n. 5.172/66, em face da Constituição de 1988. 2. Normas gerais de Direito Tributário na estrutura do Código Tributário Nacional. 3. Breve esboço histórico e as duas mais importantes interpretações do art. 18, § 1º, da Carta de 1967. 4. A previsão do art. 146 da Constituição vigente. 5. O tema da hierarquia da lei complementar. 6. Hierarquia formal e hierarquia material. 7. Exegese sistemática e compreensão do alcance das normas gerais de Direito Tributário. 8. Conclusões.

1. A LEI N. 5.172/66, EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da *legislação anterior*, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional *princípio da recepção*, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de patibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito

tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da *economia legislativa*.

Ora, tratando-se do Código Tributário, formado pelo agrupamento de centenas de dispositivos, nem todos seriam consonantes com as formulações básicas que passaram a constituir o fundamento da validade sintática e semântica das demais normas do direito positivo brasileiro. Cabe aqui interessante registro: a maior parte dos preceitos que se mostraram inconciliáveis figuram entre as prescrições do *Sistema Tributário Nacional* (Livro 1º) e não no corpo das *Normas Gerais de Direito Tributário* (Livro 2º), divisão essa que será objeto, logo a seguir, de curiosas observações.

2. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA ESTRUTURA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em páginas que antecederam, ciframos a circunstância de que o legislador se exprime numa linguagem técnica, miscigenação de termos colhidos na experiência comum e de vocábulos científicos. Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambiguidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido. Esse trato, de certa forma inconsequente da matéria legislada, obriga o cientista do Direito a um penoso trabalho de reconstrução, de natureza compositiva, promovendo o arranjo lógico dos preceitos nos seus escalões hierárquicos de origem, desenvolvendo ingentes pesquisas nos planos semântico e pragmático, tudo para obter, do sistema, um

produto isento de contradições e idôneo para o fim a que se destina. **Disto de ser verdadeira a lição, tão cediça em nossos clássicos, de que a lei não contém erros, redundâncias, palavras inúteis.** A prática no meneio dos diplomas legislativos desmente, com absoluta reiteração, o vetusto e teimoso preconceito. É lícito afirmar-se que nenhum ato normativo está livre de tais defeitos, fruto que é do trabalho do homem, prisioneiro eterno de suas iminentes limitações. Nosso Código Civil, modelo excelso de linguagem escorreita, onde o zelo pela precisão da frase e a pureza na concepção dos institutos ultrapassaram as melhores expectativas, de nacionais e de estrangeiros, nem por isso se forrou aos percalços do labor humano, averbando tropeços.

Esse introito quer suavizar a gravidade com que venhamos a nos deter na questão das normas gerais de direito tributário, em face da sistematização promovida pelo Código Tributário Nacional.

Quem soabrir a Lei n. 5.172/66 encontrará, logo no seu art. 1º, a seguinte afirmação: *Esta lei regula... o sistema tributário nacional e estabelece... as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.* Ora, o leigo, o leitor incauto ou aquele intérprete aferrado ao ligeiro e superficial exame da tessitura gráfica dos textos jurídicos, ficará atônito diante de algo que jamais imaginara: as normas gerais de direito tributário não pertencem ao sistema tributário nacional! Certamente, irão acudir-lhe à ideia pensamentos tão absurdos como esses: *hão de pertencer, então, ao sistema financeiro? ao sistema monetário? ao sistema previdenciário?* E qual não será seu estado de discriminação quando, ao percorrer com os olhos a composição integral do Código, o vê dividido em dois livros: *Livro Primeiro — Sistema Tributário Nacional; Livro Segundo — Normas Gerais de Direito Tributário!* Precisamente aqui, neste

ponto, aquilo que lhe parecera um desassiso aflora à sua convicção com a força das confirmações manifestas. Quanto lera, com todas as letras no art. 1º da indigitada Lei, corresponde à orientação perfilhada pelo legislador, que não só disse como de fato fez, separando as duas matérias em *livros* distintos.

Quem sabe seja esse um dos exemplos mais sugestivos acerca da despreocupação do político, que joga, irrefletidamente, normas para o interior do ordenamento, alheio ao significado orgânico que nele possa representar a edição de tais regras. E o sistema resiste, com todos os pesares, mantendo-se inclinado à racionalidade.

Para suplantarmos situações desse jaez é que fizemos inserir a advertência de que não devemos esperar do legislador a edificação de um sistema logicamente bem construído, harmônico e cheio de sentido integrativo, quando a composição dos Parlamentos é profundamente heterogênea, em termos culturais, intelectuais, sociais, ideológicos e políticos. Essa tarefa difícil está reservada, única e exclusivamente, ao cientista, munido de seu instrumental epistemológico e animado para descrever o direito positivo nas articulações da sua intimidade constitutiva, transformando a multiplicidade caótica de normas numa construção congruente e cósmica.

À margem do problema de ter sido esse o real objetivo do político que editou tais regras, as normas gerais de direito tributário pertencem ao sistema tributário nacional, subordinando-se ao seu regime jurídico-constitucional e arrancando dele todas as projeções e efeitos capazes de irradiar. Afigura-se como um capítulo de enorme influência no desdobramento do sistema, com assegurar e implementar princípios capitais firmados no patamar da Constituição. Bastaria para confirmar essa importância o rol de temas que sob tal rubrica são versados pelo Código Tributário, ao desenvolver e aprofundar institutos, categorias e formas indispensáveis ao manejo do tributo. É nesse *Livro Segundo* que a Lei n. 5.172/66 desceu aos pormenores

que tangem a incidência, prescrevendo as consequências peculiares ligadas ao impacto tributário.

3. BREVE ESCORÇO HISTÓRICO E AS DUAS MAIS IMPORTANTES INTERPRETAÇÕES DO ART. 18, § 1º, DA CARTA DE 1967

Ao pé da compostura verbal do art. 18, § 1º, da superada Constituição de 1967, surgiram duas vertentes interpretativas importantes, fomentadas na experiência jurídica de então, cada uma delas, a seu modo, cercada de seríssimas implicações, que iam desde os triviais efeitos práticos, provocados pela incidência dos gravames, até o debate de elevados princípios constitucionais.

O dispositivo estava assim redigido:

Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A linha tradicional de nossos tributaristas, de formação ortodoxa, apegada à leitura pura e simples do arranjo textual do preceptivo, erigiu seu entendimento procurando respeitar todas as cláusulas, à letra, sem vislumbrar o cabimento de quaisquer outras ponderações alheias à estrutura linguística do comando. Dessa maneira, encetou processo hermenêutico, de cunho estritamente literal, para chegar à inferência de que a lei complementar, citada no art. 18, § 1º, manifestava três distintas funções: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Trilhando raciocínio diferente, outra facção doutrinária menos numerosa, mas edificada sobre os alicerces de abalizadas opiniões científicas, veio prosperando, enriquecida, cada vez mais, com valiosas contribuições de novos adeptos. Não se limitando à feição gramatical do texto, buscava, antes de tudo, analisá-lo em confronto com as grandes diretrizes do sistema, para obter uma compreensão que pretendia ser coerente e harmônica. O produto desse trabalho exegético contestava a afirmação da corrente tradicional e, desapegado aos símbolos linguísticos do artigo, promoveu exame sistemático que invocava a primazia da Federação e da autonomia dos Municípios, para atingir os seguintes resultados: a lei complementar do art. 18, § 1º, da Constituição anterior, tinha uma única finalidade: veicular normas gerais de direito tributário. Estas, por seu turno, exerciam duas funções: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para efeito de uma análise mais apurada, convém reproduzir, na essência, os fundamentos das duas propostas teoréticas. Passemos à primeira, qual seja a da *interpretação singularmente literal*.

Vimos de ver, em termos gerais, a significação jurídica que a maioria de nossos autores atribuía ao art. 18, § 1º, da Constituição Federal de 1967. Contemplavam-no como uma arquitetura de linguagem *bastante-em-si*, de organização sintática bem construída, de fácil inteligência e de sentido cristalino. Tomavam-no na inteireza da oração legislada, que, por tão evidente, dispensava incursões inúteis pelas alturas do sistema, já que seu conteúdo emergia ao ensejo de breve leitura, livre de dificuldades. No pensamento desses juristas, que compõem a chamada *escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro*, as três direções da discutida lei complementar saltavam aos olhos do menos exigente iniciado nas coisas do Direito, que se sentia municiado pela regra constitucional para enfrentar as aplicações que se fizessem necessárias.

Sem outros torneios, essa teoria permaneceu dominante. Aceita pelos tribunais e amplamente difundida no meio jurídico, postulou ser válida, simples e operativa.

Nossa discordância com relação a ela, porém, foi sempre de caráter incondicionalmente frontal. Pecava pela base, e o fio de seu raciocínio era tênue e quebradiço, rompendo-se ao leve toque de uma reflexão mais séria e profunda sobre as articulações que o direito encerra, enquanto sistema de normas jurídicas. Isolava-se na contextura verbal de um único dispositivo e, nesse clima de soledade, buscava assimilar conceitos de enorme influência, num setor significativo da organização tributária nacional. Era mais um daqueles exemplos que Alfredo Augusto Becker inscreveu no quadro do *sistema dos fundamentos óbvios*. Mostrava indisfarçável desapeço por máximas constitucionais da maior relevância, supondo admissível apreender o teor de uma regra jurídica, como se não estivesse ela comprometida com o ordenamento. Incorreu no irreparável equívoco de toda interpretação singularmente literal, a propósito do que já tratamos, e a melhor formulação crítica que se lhe pôde opor veio à tona no seio de uma análise mais abrangente, que passaremos a deduzir em sequência a esta descrição retrospectiva: *a compreensão sistemática do mandamento contido no art. 18, § 1º, da Carta de 1967*.

No itinerário da pesquisa da substância volitiva daquele dispositivo, sempre chamou a atenção dos especialistas a imprecisão e insegurança do conceito de *normas gerais de direito tributário*, que, na forma registrada pelo legislador, maculava dois princípios essenciais à existência mesma do sistema constitucional brasileiro. Sim, porque na medida em que fosse deferida à legislação complementar produzir, *indiscriminadamente*, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante *normas gerais*, estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na

autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição. Ao mesmo tempo, se tais preceitos, protegidos pela capa da generalidade, pudessem invadir as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, *sem limitações determinadas, precisas e antecipadamente conhecidas*, teríamos inevitável esvaziamento do princípio que assegurava autonomia àquelas pessoas políticas. Não é ocioso lembrar o grau de relevância que essas duas diretrizes assumiam na estrutura da ordem jurídica de então. Foram tidas, invariavelmente, como orientações diretivas muito caras, que o constituinte versara com grande apreço, procurando preservá-las de modo rígido e insistente. Não seria crível, portanto, que as admitisse anuladas pela via indireta de um instrumento indefinido, nebuloso e amplo, como sugere a interpretação literal das *normas gerais de direito tributário*. Ora, se pensarmos que, além disso, as duas sentenças constitucionais expressas sustentavam a máxima implícita da *isonomia das pessoas políticas — União, Estados, DF e Municípios* —, intuiríamos, com facilidade, o fator decompositivo que ela (a interpretação literal) representava, em termos de exegese do sistema constitucional que vigorava no Brasil.

É bem verdade que consistiria exagero condenável imaginar que os dois primados tivessem caráter absoluto, estando isentos de ressalvas. Seria concepção extremada e distante da realidade jurídica nacional. Aquilo que se pretendia dizer é que seu prestígio reclamava exceções determinadas dentro de parâmetros traçados com segurança e nitidez, para que a atividade legislativa complementar realizasse seu papel sob a vigilância de balizas constitucionais cuidadosamente estabelecidas.

E qual era o conteúdo das *normas gerais de direito tributário* para a interpretação singularmente literal? Ninguém chegou a anunciá-lo! Estudássemos os autores que adotaram essa posição simplista, e de balde encontraríamos qualquer esforço voltado a demarcar o significado dessa espécie jurídica. Uma verificação objetiva e imparcial teria a virtude de compro-

var, imediatamente, que nenhum simpatizante dessa corrente de pensamento logrou declarar os lindes da matéria, fixando-lhe a geografia normativa. Tal doutrina, até hoje, não foi elaborada. Enquanto isso, permaneceu como um cheque branco entregue às mãos do legislador da União, meio que lhe possibilitou cometer, incólume, sem qualquer controle constitucional, as mais grosseiras agressões aos fundamentos do sistema.

Partiu daí, exatamente desse ponto, a reação dos juristas da chamada linha de interpretação sistemática. Urgia, antes de mais nada, dar sentido e alcance ao conceito de *normas gerais de direito tributário*. No entanto, como fazê-lo, preservando os princípios da Federação e da autonomia dos Municípios? A resposta a esta pergunta foi, justamente, a contribuição da tese sistemática: curvando a forma sintática do art. 18, § 1º, da Constituição Federal de 1967, à substância daqueles dois cânones, de tal arte que fosse compreendido como se estivesse escrito com as seguintes palavras:

Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

As consequências teóricas e práticas resultantes dessa interpretação seriam as seguintes: 1ª) A lei complementar, enunciada no art. 18, § 1º, da Constituição Federal de 1967, caberia a única função de ser o veículo introdutório das *normas gerais de direito tributário*. 2ª) Estas, por sua vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 3ª) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganharia conteúdo jurídico definido. 4ª) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e

da autonomia dos Municípios e, por **extensão**, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das **pessoas políticas** de direito constitucional interno. 5^a) Nenhum detrimento adviria ao **sistema**, porquanto tais **pessoas** poderiam exercer, naturalmente, as **competências** que a **Constituição** lhes dera e, nas **áreas duvidosas**, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.

4. A PREVISÃO DO ART. 146 DA CONSTITUIÇÃO VIGENTE

Após considerações como essas, de natureza regressiva, que já pertencem ao arquivo histórico do direito nacional, impõe-se, como reivindicação inafastável da proposta dogmática, que examinemos o teor do que foi preceituado no art. 146 da Constituição de 5 de outubro de 1988. Afinal de contas, o ponto de partida do trabalho cognoscitivo, para a Ciência do Direito em sentido estrito, é o texto jurídico-normativo válido, recolhido *hic et nunc*.

O mencionado art. 146, com seus três incisos, repartindo-se o último também em três alíneas, não representa menos do que a confirmação cabal do que predicara a chamada *escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro*. Se nele não pudermos divisar o tino do político arguto, do legislador atento às proporções e à magnitude do sistema jurídico positivo, uma coisa ficou suficientemente clara: é o subproduto de um trabalho de pressão política, exercida sobre a Comissão de Tributos da Constituinte de 1988, e que surtiu efeitos admiráveis, porque busca reproduzir fielmente a mensagem doutrinária sustentada com tanta veemência.

Seja como for, estatui o art. 146 da Constituição Federal de 1988 que cabe à lei complementar três funções: 1^a) dispor sobre

conflitos de competências entre as entidades tributantes; 2^a) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3^a) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Abre aqui o constituinte as três alíneas do inc. III, em tom de esclarecimento, para proclamar que, além das normas gerais propriamente ditas, a lei complementar estaria habilitada a reger, com especificidade: *a*) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e *b*) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários.

Não pretendemos exagerar na crítica à sensibilidade do constituinte de 1988, mas a forma escolhida para verter o comando do art. 146 sacode as estruturas do sistema, mexe com seus fundamentos e provoca fenda preocupante na racionalidade de que ele, sistema, deve ostentar.

Em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. Aquilo que não cair na vala explícita da sua “especialidade” caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua “generalidade”. Que assunto poderia escapar de poderes tão amplos? Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delinear, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremeio, torna tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos, fazendo-o pelo gênero ou por algumas espécies que lhe aprouve consignar, esquecendo-se de que as eleitas, como as demais espécies, estão contidas no conjunto que representa o gênero.

Aliás, pouco antes, ao redigir o § 1^o do art. 145, prescrevera o constituinte:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...

Redundância tosca, que podemos relevar da parte do político, mas inadmissível quando recebe a chancela descritiva do cientista. A cláusula *sempre que possível* está pressuposta em toda e qualquer regulação da conduta, por um motivo muito simples: as normas jurídicas incidem, exclusivamente, no campo dos comportamentos *possíveis*, representando inusitado absurdo deôntico regular a *conduta necessária* (comportamentos intersubjetivos realizados em “estado de necessidade”) ou a *conduta impossível* (é proibido, permitido ou obrigatório ir ao planeta Marte no próximo fim de semana). A região material sobre que incide o direito para governar as relações de inter-pessoalidade, orientando-as no caminho da realização dos conteúdos axiológicos que a sociedade persegue, é uma e somente uma: a região da *conduta possível*. Tanto assim que a supressão radical da cláusula em nada prejudica o produto legislativo. Esta é mais uma das múltiplas dissonâncias entre o que diz o editor da norma e o que constitui, de fato, a mensagem que há de ser acolhida pelo receptor ou seu destinatário. Por outro giro: não existe correspondência necessária entre a intenção do legislador e a substância semântica que o intérprete obtém pela verificação das exigências sistêmicas.

Voltaremos à tese, para oferecer um esquema hermenêutico que concerte melhor à harmonia do conjunto e que não ofenda, com tanta agressividade, valores tão preciosos ao sistema constitucional brasileiro. Antes, porém, pensemos no velho problema da hierarquia da lei complementar.

5. O TEMA DA HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR

Entrevendo na Constituição o último reduto de validade

das outras regras do sistema positivo, não seria despropositado conceber que todos os diplomas normativos assumem caráter complementar, posto que implementam e dão curso aos postulados fundamentais nela insculpidos. Essa não é, todavia, a conotação que a doutrina atribui à lei complementar e, muito menos, a inteligência que devemos extrair de sua previsão, no art. 69, bem como das insistentes referências que a ela faz a Carta Constitucional do Brasil.

Têm entendido os constitucionalistas que tais leis são aquelas necessárias ao complemento de dispositivos da Lei Básica que não sejam autoaplicáveis, qualificando-as ontologicamente pela matéria inserida no seu conteúdo. E, se dermos revista em nossa Constituição, encontraremos uma série de leis irremediavelmente ligadas ao desdobramento normativo de princípios que delas dependem em termos de realização substantiva.

Nada obstante, o direito que entre nós vigora erigiu conceito de lei complementar que nos interessa conhecer por tratar-se de noção jurídico-positiva: lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional. É com essa porção significativa que a vemos inúmeras vezes mencionada pelo constituinte, e é assim que devemos recebê-la, numa exegese genuinamente intrassistemática.

Desse conceito jurídico-positivo sobressaem dois traços identificadores: *a)* matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e *b)* o *quorum* especial do art. 69 (CF). Ao primeiro, denominamos pressuposto material ou ontológico. Ao segundo, requisito formal. Daí o afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal.

Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à *lei*,

desacompanhada do qualificativo *complementar*. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versadas.

A lei de que falamos é figura do repertório legislativo da ordem jurídica federal, sendo posta no ordenamento pelos órgãos legiferantes da União. Não implica afirmar, entretanto, que o âmbito de validade de suas normas cinja-se ao plano federal. É excelente instrumento de legislação nacional, alcançando, conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno. Talvez por isso seja frequente o magistério de que as leis complementares desfrutem de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do art. 59 (CF), vindo logo abaixo das emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o art. 69 (CF).

Foi José Souto Maior Borges¹ quem pôs a descoberto as erronias dessa tese, baseada, rudimentarmente, na topologia do enunciado legal e no procedimento legislativo preconizado para a edição dessas normas. Com argumentos sólidos, demonstrou que as leis complementares não exibem fisionomia *unitária* que propicie, em breve juízo, uma definição de sua superioridade nos escalões do sistema. De seguida, propõe critério recolhido na Teoria Geral do Direito, para discenir as leis complementares em duas espécies: *a*) aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos; e *b*) as que realizam sua missão constitucional independentemente da edição de outras normas.

1. *Lei complementar tributária*, Revista dos Tribunais, 1975, p. 54 e s.

Trazendo essa diretriz para o setor que nos interessa, ganha outro aspecto a questão da hierarquia, tornando legítimo asseverar que, em alguns casos, a lei complementar subordina a lei ordinária, enquanto noutros descabem considerações de supremacia nos níveis do ordenamento, uma vez que tanto as complementares como as ordinárias extratam seu conteúdo diretamente do texto constitucional.

Não foi vão o discurso e se presta para investigarmos a lei complementar mencionada no art. 146 (CF), à luz de informações científicas mais ricas e consistentes.

6. HIERARQUIA FORMAL E HIERARQUIA MATERIAL

O problema da hierarquia não se esgota com as observações que precederam. Há a hierarquia sintática, de cunho eminentemente lógico, assim como há a hierarquia semântica, que se biparte em hierarquia formal e hierarquia material. Aliás, a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetual. Dito de outra maneira, não é a regulação da conduta, *em si mesma*, que pede a formação escalonada das normas jurídicas, mas uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada.

Interessa-nos agora o enfoque semântico da hierarquia, que, como já dissemos, pode dar-se no aspecto formal e no aspecto material. A primeira, quando a norma superior dita apenas os pressupostos de forma que a norma subordinada há de respeitar; a segunda, sempre que a regra subordinante preceituar os conteúdos de significação da norma inferior. O modo como as leis são produzidas, seus requisitos procedimentais, desde a propositura até a sanção (quando houver); os esquemas de alteração ou modificação de umas pelas outras; como também

os meios de revogação parcial ou total (ab-rogação), tudo isso concerne ao segmento de indagações da hierarquia formal entre regras jurídicas. No domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor.

Se transpusermos esses conceitos para o território com que agora lidamos, algumas ilações interessantes aparecerão. No que concerne ao campo material a situação continua a mesma da ordem jurídica anterior, vale dizer, muitas normas introduzidas no sistema por lei ordinária, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão procurar o âmbito de validade material de seu conteúdo prescritivo em normas da legislação complementar. O exemplo eloquente está nas regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes. Instalando-se a possibilidade, o legislador complementar expedirá disposição normativa cujo conteúdo deverá ser observado e absorvido pelas pessoas políticas interessadas. Trata-se de hipótese de hierarquia material, em que a regra veiculada por lei complementar submete suas inferiores hierárquicas: as introduzidas por lei ordinária. Não nos esqueçamos, contudo, de que existem porções privativas para atuação da lei complementar tributária e o exemplo típico é o das limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste ponto, como os campos de irradiação semântica são necessariamente diferentes, não há como e por que falar-se em relação de hierarquia. Confirma-se aqui a precisão da doutrina de Souto Maior Borges, acima referida, quanto à impossibilidade de uma visão *unitária* sobre o tema da supremacia das leis complementares tributárias.

Foi no terreno da hierarquia formal que a Constituição de 1988 trouxe uma inovação de grande alcance para o estudo e o entendimento adequado da categoria legislativa que examinamos. Logo no parágrafo único do art. 59 (CF) instituiu que

Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Se, como dissemos, as relações de subordinação entre normas, bem como as de coordenação, são tecidas pelo sistema do direito positivo, o nosso, inaugurado em 1988, houve por bem estabelecer que as leis, todas elas, com nome ou com *status* de lei, ficam sujeitas aos critérios que o diploma complementar previsto no art. 59, parágrafo único (CF) veio a prescrever com a edição da Lei n. 95/98. Note-se que seu papel é meramente formal, porque nada diz sobre a matéria que servirá de conteúdo significativo às demais leis. Entretanto, nenhuma lei ordinária, delegada, medida provisória, decreto legislativo ou resolução poderá inobservar as formalidades impostas por essa lei complementar. É a consagração da superioridade hierárquica formal dessa espécie do processo legislativo com relação às previstas nos outros itens.

7. EXEGESE SISTEMÁTICA E COMPREENSÃO DO ALCANCE DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Prometêramos regressar à tese da interpretação do mandamento contido no art. 146 (CF), para apresentar uma proposta hermenêutica mais consentânea com as exigências do sistema. E aqui estamos.

A inserção do art. 146, seus incisos e alíneas, na Constituição de 1988, com a amplitude de que é portador, refletiu o desempenho de um trabalho político bem urdido, para a obtenção de finalidade específica: impor a prevalência, agora com foros normativos, daquela corrente que prosperara, a velas pandas, entre os mais tradicionais tributaristas brasileiros. Objetivaram firmar, de modo mais incisivo, que as *normas gerais de direito tributário* continuavam a ser um canal de livre inter-

ferência da União nos interesses jurídico-tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Buscaram, para tanto, uma fórmula *quantitativamente mais forte* do que aquela prevista no antigo § 1º do art. 18 da Constituição Federal de 1967. Pretenderam que a repetição de vocábulos e a quantidade de termos pudessem ter o condão de vergar o sistema, deslocando suas raízes e deformando princípios fundamentais.

Fique estabelecido que esta oposição não significa reconhecer o primado da Federação e o da autonomia dos Municípios, com ares de uma plenitude que, verdadeiramente, não têm. São conceitos relativos, cuja dimensão de significado há de ser procurada nos limites internos do nosso sistema, e não fora. Entretanto, há de existir um *minimum* semântico sem o qual tais categorias, tão prestigiadas pelo próprio legislador constitucional, ficariam vazias de conteúdo e destituídas de sentido. E a interpretação que adversamos resvala, desastrosamente, em mais este obstáculo. Não lograram dizer os limites do conceito de *normas gerais de direito tributário*, além de incidirem no erro lógico trivial de afirmar a validade do gênero e, de sequência, confirmar o cabimento da espécie. Chegamos a pensar até que seria mais consistente, em termos de argumentação séria, que os sectários da doutrina ortodoxa se mantivessem atrelados à forma do preceito superado, menos ostensivo e mais defensável.

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas *normas gerais de direito tributário*, no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais

amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, *a*, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Iguamente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, *a e b*, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.

8. CONCLUSÕES

As conclusões não podem ser outras: a interpretação sistêmica que adotamos com relação à ordem jurídica de 1967 continua válida para apreender a disciplina da matéria segundo as disposições da Constituição de 1988, edificada sobre os mesmos fundamentos. Quanto à hierarquia da lei complementar é que devemos registrar a novidade, pois, assim que foram editados os preceitos a que alude a Lei Complementar n. 95/98, a lei ordinária e as que lhe forem equiparadas ficarão a eles submetidas, *sob o ângulo formal*. No que tange ao conteúdo, tudo permanece como antes.

No subcapítulo em que discorreremos sobre a interpretação no Direito Tributário, fizemos questão de assinalar que se tra-

tava de um ato de vontade e de um ato de conhecimento, e que, como ato de conhecimento, não caberia à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto de uma regra jurídica, limitando-se a indicar as interpretações possíveis, o que atende bem ao seu cunho de atividade meramente descritiva de um fenômeno.

A advertência, que é típica e estilisticamente kelseniana, nos parece carregada de uma verdade forte e, por inteiro, precedente. Julgamos, no entanto, fosse interessante para os efeitos deste *Curso*, acrescentar u'a meditação crítica acerca das teorias interpretativas do art. 146 da Constituição Federal, em voga na dogmática brasileira. E, ao empreendê-la, manifestamos positivamente nossa inclinação em favor da tese sistemática. Ora, como à Ciência do Direito não compete decidir qual delas seja a correta, o assunto permanece aberto, entregue ao criterioso juízo de cada leitor, que se sentirá livre não só para opinar entre as duas propostas, como para levantar e sugerir novas alternativas hermenêuticas que o satisfaçam. As formulações teóricas são portadoras de maior ou de menor potencialidade de explicação dos fenômenos que descrevem, forjando o convencimento no espírito de quem as conhece. E a Ciência Jurídica, narrando o sistema empírico do direito positivo, que aparece, inexoravelmente, como um corpo de linguagem, sempre foi espaço fecundo para o surgimento de múltiplas teorias, quantas vezes agrupadas em torno de um único tema, despertando a dúvida na mente do estudioso, que se vê impelido a escolher uma, afastando as demais. A eleição é fruto da ideologia, pois o direito, antes de tudo, é um objeto cultural, região ôntica em que os entes são sempre valiosos, positiva ou negativamente.

Capítulo VIII

Competência Tributária

Sumário: 1. Competência tributária e capacidade tributária ativa. 2. Sobre as características da competência tributária. 3. Competência residual e extraordinária. 4. Considerações a respeito da competência como objeto de disciplina do Código Tributário Nacional. 5. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. 6. Exercício da competência — a edição das normas tributárias. 7. Normas tributárias em sentido amplo e em acepção estrita. 8. A regra-matriz de incidência — sua estrutura lógica — hipótese e consequência.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), a presença de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da

ALGADONCH - OCCURAM

ALGADONCH - OCCURAM

ALGADONCH - OCCURAM

ALGADONCH - OCCURAM

ALGADONCH - OCCURAM

ALB

PAULO DE BARROS CARVALHO

Professor Titular de Direito Tributário da PUC/SP e da USP

Curso de
Direito Tributário

23ª edição

2011

MANESCO,
RAMIRES,
PEREZ,
AZEVEDO
MARQUES

SOCIEDADE DE ADVOGADOS

 Editora
Saraiva



Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909

PABX: (11) 3613 3000

SACJUR: 0800 055 7688

De 2ª a 6ª, das 8:30 às 19:30

saraivajur@editorasaraiva.com.br

Acesso: www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/ROREAMA/ACRE

Rua Costa Azevedo, 56 — Centro

Fone: (92) 3633-4227 — Fax: (92) 3633-4782 — Manaus

BAHIA/SERGIPE

Rua Aguijino Dória, 23 — Bratos

Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895

Fax: (71) 3381-0959 — Salvador

BAURU (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Claro, 255/2-57 — Centro

Fone: (14) 3234-5643 — Fax: (14) 3234-7401 — Bauru

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO

Av. Filomeno Gomes, 670 — Jacarecanga

Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384

Fax: (85) 3238-1331 — Fortaleza

DISTRITO FEDERAL

SIA/SUL Tacho 2 Lota 850 — Setor de Indústria e Abastecimento

Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951

Fax: (61) 3344-1709 — Brasília

GOIÁS/TOCANTINS

Av. Independência, 5330 — Setor Aeroporto

Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806

Fax: (62) 3224-3016 — Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 — Centro

Fone: (67) 3382-3682 — Fax: (67) 3382-0112 — Campo Grande

MINAS GERAIS

Rua Além Paraíba, 449 — Lagoinha

Fone: (31) 3429-8300 — Fax: (31) 3429-8310 — Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ

Travessa Apinagás, 186 — Batista Campos

Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038

Fax: (91) 3241-0499 — Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Loureiro, 2895 — Prato Velho

Fone/Fax: (41) 3332-4894 — Curitiba

PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua Corredor do Bispo, 185 — Boa Vista

Fone: (81) 3421-4246 — Fax: (81) 3421-4510 — Recife

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 — Centro

Fone: (16) 3610-5843 — Fax: (16) 3610-8284 — Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santo Isabel, 113 a 119 — Vila Isabel

Fone: (21) 2577-9494 — Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565

Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

Av. A. J. Renner, 231 — Farrapos

Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567

Porto Alegre

SÃO PAULO

Av. Antártica, 92 — Barra Funda

Fone: PABX (11) 3616-3666 — São Paulo

ISBN 978-85-02-10385-6

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Carvalho, Paulo de Barros

Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. — 23. ed. — São Paulo : Saraiva, 2011.

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil I. Título.

10-10230

CDU-34:336,2

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336,2

Diretor editorial Antonio Luiz de Toledo Pinto

Diretor de produção editorial Luiz Roberto Cuiá

Gerente de produção editorial Lígia Alves

Editor Jônatas Junqueira de Mello

Assistente editorial Silene Miranda de Sales

Assistente de produção editorial Clarissa Boraschi Maria

Preparação de originais Maria Izabel Barreiros Bitencourt Bressan

Evandro Lisboa Freire

Arte e diagramação Cristina Aparecida Agudo de Freitas

Isabel Gomes Cruz

Revisão de provas Rita de Cássia Queiroz Gorgati

Ana Maria L. Benfca

Luciene Ruzzi Brocci

Serviços editoriais Elaine Cristina da Silva

Vinicius Azevedo Vieira

Capa Muiraquitã Editoração Gráfica

Data de fechamento da edição: 27-9-2010

Dúvidas?

Acesso www.saraivajur.com.br

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

Manesco - Advocacia

TOMBO: 173

CCDIR: 341.39

CUTTER: P331c

ANO: 2005 EDIÇÃO: 23

EX: 1 VOL:

N S C

Este livro é dedicado à minha mulher,
Sonia M. Falcão de Barros Carvalho.