

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
2010

HELOÍSA MAYATO DE FREITAS ROCHA

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ART. 146, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL

HELOISA MAYATO DE FREITAS ROCHA

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ART. 146, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada para o curso de Pós Graduação em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação da professora Marina Vieira de Figueiredo.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

MONOGRAFIA

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ART. 146, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Autor: Heloisa Mayato de Freitas Rocha.
Orientadora: Marina Vieira de Figueiredo.

Este exemplar corresponde à redação final da Monografia defendida por Heloisa Mayato de Freitas Rocha e aprovada pela Comissão Julgadora.

Data: _____ / _____ / _____.

Assinatura: _____

Orientadora

Comissão Julgadora:

São Paulo, São Paulo, ____ / ____ / ____

2010

Aos meus pais Nelson e Geni pelo exemplo de vida, de dedicação, de integridade.

Ao meu marido Reinaldo pelo apoio, compreensão e encorajamento.

RESUMO

O presente trabalho teve o escopo de analisar o artigo 146, da Constituição Federal que trata das normas gerais em matéria tributária, de modo crítico, cotejando os ditames constitucionais com a teoria geral do direito para uma perfeita compreensão do alcance das normas gerais em matéria tributária e sua importância para um perfeito processo de positivação, com fulcro no plexo de normas existentes no sistema tributário nacional. Desse modo, para a consecução dos objetivos acima expostos, foi adotada tanto a pesquisa teórica quanto a empírica, enfatizando sempre um estudo comparativo entre os posicionamentos doutrinários e legais acerca do tema. Nesse contexto, o principal questionamento que se pretendeu propor, portanto, foi a tentativa de se definir, com base em uma interpretação sistemática, a norma geral em matéria tributária constante do artigo 146, da Constituição Federal e sua importância para o perfeito entendimento do sistema tributário nacional.

Palavras-Chave: Normas gerais em matéria tributária; *Lei Complementar Tributária*; Interpretação; Art. 146 da Constituição Federal.

ABSTRACT

This study has the scope to analyze the article 146 of the Federal Constitution which deals with general standards on tax matters, critically, comparing the constitutional principles to the general theory of law for a full understanding of the reach of general rules tax and its importance for a perfect process of positive, with focus on the plexus of rules in the national tax system. Thus, to achieve the goals outlined above, we adopted both the empirical and theoretical research, always emphasizing a comparative study of the legal and doctrinal positions on the topic. In this context, the main question that was intended to propose, therefore, was to attempt to define, based on a systematic interpretation, the general rule in tax matters contained in article 146 of the Federal Constitution and its importance to the perfect understanding of the system national tax.

Keywords: General rules on tax matters; Complementary Tax Law; Interpretation; Article 146 of the Federal Constitution.

SUMÁRIO

| | |
|-----------------|----|
| Introdução..... | 08 |
|-----------------|----|

Capítulo 1

Noções Preliminares

| | |
|---|----|
| 1.1. O direito positivo e a ciência do direito..... | 10 |
| 1.2. A norma jurídica..... | 11 |
| 1.3. Fontes do direito..... | 14 |
| 1.4. Validade, vigência e eficácia da norma jurídica..... | 17 |
| 1.5. Processo de interpretação da norma jurídica..... | 20 |

Capítulo 2

Normas gerais em matéria tributária

| | |
|--|----|
| 2.1. Repartição da competência legislativa no Brasil..... | 22 |
| 2.2. Veículo introdutor das normas gerais em direito tributário..... | 25 |
| 2.3. Teorias sobre as normas gerais em matéria tributária..... | 28 |
| 2.4. Conflitos de competência (art. 146, inciso I, da CF)..... | 31 |
| 2.5. Limitações Constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II, da CF)..... | 33 |
| 2.6. Normas gerais do art. 146, inciso III, da CF..... | 34 |

| | |
|----------------|----|
| Conclusão..... | 37 |
|----------------|----|

Introdução

As normas gerais em matéria tributária estão reguladas hoje no artigo 146 da Constituição Federal, mas sua origem é dada pelo antigo art. 18, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1967.

A Constituição Federal de 1967 estipulou que Lei complementar seria o veículo introdutor de normas gerais de direito tributário para solucionar conflitos de competência entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e para tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nessa época enfatizou-se que a Lei complementar legislada com essa finalidade teria o status de lei nacional, direcionada a todos os entes políticos da nação. Surgiram, então, na doutrina duas correntes de interpretação para as normas gerais em matéria tributária, quais sejam, corrente tricotômica e dicotômica. A corrente tricotômica defendia uma interpretação literal do texto constitucional, exercendo a Lei complementar três funções conforme reguladas no artigo 18, parágrafo 1º.

A corrente dicotômica, por seu turno, pregava uma interpretação sistemática para definir o alcance das ditas normas gerais em matéria tributária, respeitando-se os princípios da federação e da autonomia dos Municípios.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a matéria foi regulada da mesma forma contida na Constituição de 1967, com alguns acréscimos. Procurou-se, então, discorrer no presente estudo sobre o conteúdo das normas gerais em matéria tributária em consonância com a teoria geral do direito e as demais normas jurídicas contidas em nosso sistema tributário nacional atual.

Como premissas necessárias, buscamos algumas definições constantes da teoria geral do direito, como a definição de idéia norma jurídica, de fontes do direito positivo, do processo de positivação para podermos adentrar no campo da Lei Complementar tributária propriamente dita, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.

No primeiro capítulo serão encontrados os conceitos necessários para compreensão do tema, com noções preliminares sobre alguns temas da teoria geral do direito e as premissas que se adotam para a análise do art. 146, da atual Constituição.

No segundo capítulo, discorreremos sobre a norma geral em matéria tributária propriamente dita, sua natureza jurídica, o seu alcance, e as doutrinas existentes para a sua melhor interpretação, quando, então, seremos conduzidos para as conclusões tiradas a partir de uma análise sistemática do tema.

CAPÍTULO I

Noções Preliminares

1.1- O Direito Positivo e a Ciência do Direito.

Para iniciarmos o estudo sobre a Lei Complementar Tributária necessária é a análise das diferenças substanciais entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito, apontando em qual delas se encontra o objeto de estudo do presente trabalho.

Direito Positivo e Ciência do Direito possuem linguagens e organização lógica distintas. O Direito Positivo cuida do conjunto de todas as normas que são vigentes em um determinado lugar, delimitado no tempo e no espaço. É vertido em linguagem própria que lhe dá expressão, ao regular o comportamento humano, nas diversas relações de intersubjetividade que dele decorrem. Trata-se, portanto, o Direito Positivo de um aglomerado de proposições que se destinam a regular condutas humanas, por meio de uma linguagem prescritiva, ou seja, prescrevendo comportamentos.

A Ciência do Direito, ao seu passo, encontra-se em uma posição de sobrenível em relação ao Direito Positivo, posto que não regula, não prescreve comportamentos propriamente ditos, mas sim descreve, ordena, organiza toda a gama de normas jurídicas existentes dentro do Direito Positivo, estabelecendo entre elas referências hierárquicas, relacionando-as, integrando-as, conferindo-lhes conteúdo de significação.

A Ciência do Direito, portanto, tem como papel descrever normas, sem nelas interferir, enquanto as normas existentes no Direito Positivo referem-se ao conteúdo material extraído do comportamento humano.

Além desta primeira e importante diferença, podemos dizer que na Ciência do Direito não é possível a existência de contradições ou lacunas, já que trabalha com a lógica da não contradição, com proposições que são verdadeiras ou falsas, enquanto o Direito Positivo trabalha no campo da validade ou invalidade, ou seja, presentes aqui possíveis lacunas ou contradições diante dos vários sistemas que são vigentes, por mais que o sistema de Direito Positivo traga modos de eliminação de contradições e lacunas, como a aplicação pelo aplicador do direito da hierarquia normativa ou por antiguidade cronológica, a contradição somente desaparecerá se uma das normas for considerada inválida diante de uma válida e legítima.

Feita essas primeiras observações, insta entendermos o que é a norma jurídica.

1.2- A Norma Jurídica

Falaremos da norma jurídica considerando duas vertentes. Diga-se, de antemão, que o direito positivo é uno, mas compostos por duas vertentes, uma do direito dito em sentido amplo e outra do direito em sentido estrito.

O direito positivo, como bem observa Jonathan Barros Vita¹,

“(...) serve como linguagem objeto sobre a qual incide uma metalinguagem reconstrutora no processo de formação das normas jurídicas, entrando na espiral da interpretação de sentido com planos de linguagem, conforme Barros Carvalho: S1, ou seja, o plano do suporte físico; S2, o plano do significado dos preceitos normativos; S3, o plano da construção normativa, em que são reconstruídos os textos legais, com significação própria; e o S4, em que há a reconstrução das normas entre si, formando os institutos, existindo interação entre as normas.”

O legislador ao produzir o texto, em sua atividade legiferante (enunciação), redige enunciados prescritivos (veículos introdutórios de normas), de maneira geral e abstrata (ampla), sem, todavia, externar um juízo-hipotético-condicional, o qual somente será elaborado pelo intérprete, aplicador do direito, que é figura oposta a deste, mediante uma linguagem própria.

Para o Professor Paulo de Barros², a norma em sentido estrito nada mais é que *“(...) a significação que obtemos a partir dos textos de direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos.”*

Trata-se, pois, a norma jurídica em sentido estrito de um juízo hipotético-condicional, é o pensamento, a idéia que extraímos do(s) texto(s) de lei positivado(s), por meio de enunciados prescritivos de condutas que estruturados de maneira lógica, composta de um antecedente e de um conseqüente, nos traz a sua significação. Os juízos formulados deverão ser compreendidos, entendidos em conjunto com todos os princípios gerais que norteiam todo o sistema de direito positivo.

Nota-se, portanto, que o direito apresenta-se em três planos: o da expressão, o das

¹ VITA, Jonathan Barros. *Tributação do Câmbio*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p.36

² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Saraiva, 20. ed. rev., 2008, p. 08

significações e o das normas jurídicas. Os dois últimos dependem do primeiro, sendo que somente por meio de uma linguagem competente a norma jurídica passa a existir.

A linguagem se manifesta pela presença de um suporte físico entendido este como os textos legais, de um significado, nascido das relações intersubjetivas, a partir das quais o jurista construirá juízos lógicos, com fundamento nos princípios norteadores do sistema, conferindo-lhe interpretação normativa, nos dando a sua significação.

O professor Eurico de Santi³ corrobora a teoria da linguagem ao afirmar que a norma jurídica apresenta-se necessariamente em linguagem, diz o professor que (...) *sem a linguagem – na multivocidade de suas formas, oral, mímica, escrita – inexistem proposições de dever-ser. Estudar a norma implica, pois, o ingresso na linguagem de que ela se reveste.*”.

Assim, podemos afirmar que os textos legais, sejam estes de ordem constitucional, decorrentes de um ato administrativo, ou até mesmo uma sentença são os veículos normativos constituídos de enunciados que formarão proposições as quais organizadas de maneira lógica conterão em seu antecedente uma descrição de uma possível situação que possa ocorrer no mundo e no seu conseqüente prescreverão um modal relacional deonticamente identificado como sendo permitido, proibido ou obrigatório.

Norma jurídica, portanto, é uma proposição prescritiva de comportamentos humanos de forma implicacional, ou seja, confere a um acontecimento fático uma relação jurídica, desde que vertida em uma linguagem própria. Apresenta sempre uma mesma estrutura sintática de elementos, i.é., sempre relaciona em um nexos causal jurídico, um fato (hipótese) a uma relação deontica (conseqüência) permitida, proibida ou obrigatória.

Vale lembrar que o direito positivo não é apenas composto por normas gerais e abstratas, fruto de um processo de enunciação, mas também por enunciados-enunciados, como sendo normas de conteúdo individual e concreto, construídas a partir da aplicação das primeiras aos acontecimentos do mundo fenomênico, capazes, portanto, de produzirem conseqüências jurídicas.

Ressalta-se, ainda, ser possível, dentro do sistema jurídico, existirem normas gerais e concretas e individuais e abstratas, como combinações plausíveis entre antecedente e conseqüente.

Exercendo um corte metodológico na norma jurídica podemos dividi-la, ainda, em dois grupos: um grupo contendo as denominadas normas de comportamento e outro as

³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito*, Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Editora Forense, 2007, p. 6.

chamadas norma de estrutura.

O ordenamento positivo, estruturado em sistema, traz regras próprias para a produção das normas jurídicas que o compõe.

As normas de comportamento são direcionadas para a conduta humana, nas relações intersubjetivas que ocorrem na sociedade. Normas de estrutura, por seu turno, veiculam os procedimentos que deverão ser observados para a produção das chamadas normas de comportamento, sendo desta maneira, também denominada de competência.

A norma de comportamento tem como objetivo tornar decisivas as relações interpessoais, identificando-as como obrigatória, proibida ou permitida. Contudo, insta observar que, mesmo contendo um fim em si mesmas, orientando-se em termos decisivos e finais, as normas de comportamento necessitam, por vezes, de outras normas para efetivamente cumprir com o seu papel.

Já a norma de estrutura visa a produção jurídica, tem fim mediato a construção das normas de comportamento. São normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica, o modo de regular o comportamento e não o comportamento em si. Assim, as normas de estrutura delimitam, por exemplo, a competência da autoridade para a produção de determinada norma, ou, estabelece o procedimento formal a ser observado para que seja produzida validamente.

Traduz essa diferenciação a lição de Barros Carvalho⁴

“(...) Toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social.(...)numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que tem como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e Permitidos (P), com o que exaurem seus próprios regulativos.(...) Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deônticas-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos(....)”

Essa diferenciação torna-se importante, na medida em que, a partir delas podemos, no campo tributário, proceder à identificação das espécies tributárias tendo em vista as competências constitucionalmente outorgadas às pessoas políticas de direito público interno.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros., *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, São Paulo, Ed. Saraiva, 6. ed. rev., 2008, p. 42

São normas de estrutura que estipulam a maneira formal como o tributo deve ser instituído, assim como prevêm a necessidade de observância de regras de conteúdo material, que circundam a competência tributária.

Torna-se necessário, neste ponto, refletirmos um pouco, sobre quais são as fontes do direito, no que ela se constitui, como a seguir se explanará.

1.3- Fontes do Direito

Entende-se por fonte do direito, conforme o ensinamento do professor Paulo de Barros⁵, “os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas”.

Nenhuma norma jurídica ingressa no sistema do direito posto sem que tenha sido introduzida por outra, denominada pelo professor Paulo de “veículo introdutor de normas”.

Leciona o professor:

“Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribui teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não como enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto. Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado.(...)”⁶

Assim, entende Paulo de Barros que as fontes materiais do direito positivo decorrem dos acontecimentos que ocorrem no mundo social praticados por sujeitos de direito, que encontram sustentação em hipóteses veiculadas em normas válidas do sistema jurídico posto.

Para que um acontecimento do mundo social tenha eficácia jurídica é, necessário, portanto, que esteja previsto numa hipótese ou antecedente normativo de uma norma válida perante o sistema, advindo dessa correlação um conseqüente normativo ou prescritor.

As fontes do direito estariam, dessa forma, voltadas ao exame dos fatos ocorridos no mundo social enquanto enunciação, visando a produção de regras jurídicas introdutoras,

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros., Op. cit., p. 47

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros., Op. cit., p. 49

sendo o enunciado o seu produto, ou seja, a própria norma jurídica. Fonte, é, portanto, algo diferente do direito posto, a lei não pode ser a própria fonte do sistema normativo. É processo (atividade de enunciação), enquanto o produto é o texto, que se consubstancia em enunciados prescritivos.

Para Tárek Moussallem⁷

“(...) a partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o ordenamento”.

Estudar as fontes tem sua importância, pois é a partir delas que o próprio direito se autocomporá, regulando de forma correta as várias relações sociais, colocando em exercício os valores que ela reputa essenciais para a convivência pacífica.

Ademais, ao se estudar as fontes, garante-se que as normas que são introduzidas no sistema a partir do desenvolvimento da atividade interpretativa pelos aplicadores do direito, possuem uma perfeita relação hierárquica com a norma fundamental, trazida no texto constitucional.

Tem-se, assim, como fonte material do direito, que para Paulo de Barros seriam os próprios fatos jurídicos, todo o processo de enunciação da norma jurídica, em que há a figura do enunciador, como sendo o sujeito competente para a realização do ato, ao qual somente é permitido desenvolver a atividade para a qual foi designado segundo as regras procedimentais previstas para a sua realização (enunciação), tendo como produto de sua atividade o enunciado.

Para o professor Paulo de Barros as fontes formais corresponderiam à teoria das normas jurídicas, ou seja, seriam as normas que existem no ordenamento jurídico com o fim de servirem como instrumentos introdutórios de outras normas jurídicas, compreendendo quatro conjunto normativos a saber: sistema nacional, sistema federal, sistema estadual e os sistemas municipais.

Fontes formais, portanto, são o próprio direito em si, sendo fonte do direito propriamente dita a atividade de enunciação, ou seja, o exercício da competência em que no

⁷ *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo, Editora Noeses, 2.ed., 2006, p. 141.

seu antecedente há um acontecimento fático concreto, que diante da aplicação de um determinado procedimento pelo agente competente, terá no seu conseqüente uma relação jurídica que estabelecerá uma obrigação, enquanto enunciado, de observância necessária por todos.

Vale ressaltar, neste momento, que a doutrina, enquanto linguagem descritiva não pode ser considerada fonte do direito já que não possui o condão de alterar a natureza prescritiva do direito. Cuida-se, apenas, de um instrumento de compreensão do direito, mas sem força para modificá-lo.

São instrumentos introdutórios de normas os primários e os secundários. São primários aqueles que constituem a Lei em acepção lata, ou seja, o conjunto de normas introdutoras que dão as diretrizes fundamentais, com força vinculante, capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo.

Os instrumentos secundários ou derivados, por seu turno, devem obedecer aos ditames dos instrumentos primários para que não sejam considerados ilegais e, portanto, incapazes de produzir os efeitos que deles se esperam. Há entre os instrumentos primários e secundários uma hierarquia, em que os segundos devem guardar estrita relação como os primeiros, sob pena de não serem aceitos dentro do sistema.

É espécie de instrumento primário a Lei Constitucional, sendo o mais importante instrumento primário que contém, em sua grande parte, normas de estrutura que orientam como outras normas devem ser produzidas.

No aspecto tributário a Lei Constitucional traz os princípios norteadores para a criação de qualquer tributo constitucionalmente previsto bem como delimita a competência para a sua instituição. Não cria o tributo propriamente dito.

Além da Lei Constitucional, temos ainda a Lei Complementar, a Lei Ordinária, a Lei Delegada, as Medidas Provisórias e os Decretos Legislativos e as resoluções como instrumentos primários.

A Lei Complementar é um instrumento de articulação para as demais normas do sistema, é subordinada à Lei Constitucional e subordina as demais que dela devem guardar observância em sua produção, sendo o fundamento de validade das que dela se originarem, com fundamento no artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal⁸.

Mais se falará, em capítulo próprio, sobre o tema Lei Complementar, objeto de

⁸ Art. 59(...)
Parágrafo único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

discussão no presente trabalho, em seu aspecto tributário, para o qual remeto o leitor.

A Lei ordinária, por seu turno, permite que os demais entes políticos da federação produzam suas normas dentro do âmbito de competência que lhes foi outorgado constitucionalmente.

Em termos tributários é a Lei Ordinária que traz o conteúdo da regra matriz de incidência tributária com todos os seus elementos identificadores, tais como a hipótese e o conseqüente da regra matriz, bem como a definição de todos os deveres instrumentais que circundam a aplicação e cumprimento do tributo instituído.

As medidas provisórias é inovação da Constituição Federal de 1988 e constitui uma substituição ao antigo decreto-lei. Ela não poderá instituir ou majorar tributos.

No tocante aos instrumentos secundários são todos os atos normativos que estão subordinados à Lei. Não tem o poder de obrigar os particulares.

1.4- Validade, Vigência e Eficácia da Norma Jurídica

A validade de uma norma pode ser verificada a partir de dois pontos de vista: o da validade como essência da norma jurídica e o da validade como qualidade da norma.

A validade como qualidade da norma é defendida por Pontes de Miranda para quem validade não é sinônimo de existência, não é essência da norma, não é uma relação de pertinencialidade com o sistema, conforme apregoa a doutrina kelseniana.

Uma norma é tida por existente, pela tese de Pontes de Miranda, quando tiver sido inserida no sistema, enquanto norma válida é a que está em conformidade com a norma que representa o seu fundamento, como a que regula a competência para a sua realização, o procedimento utilizado e o seu conteúdo.

Para Pontes de Miranda, portanto, somente podemos falar em validade ou não de uma norma se ela existir previamente, e o existir da norma pressupõe um ato jurídico prévio. A existência, portanto, precede a validade.

Já para Hans Kelsen, a validade de uma norma jurídica confunde-se com a sua própria existência, tem uma relação de pertinencialidade com o sistema. Para a doutrina kelseniana uma norma é norma jurídica válida em virtude de ter sido criada segundo uma regra definida. Assim, validade é característica essencial da norma.

O fundamento de validade de uma norma para Kelsen é encontrado em outra norma superior, dentro de um sistema hierárquico de normas, em que em mais elevado grau encontra-se a norma fundamental, a qual não deriva de qualquer outra norma posta.

A norma fundamental seria, assim, o fundamento de validade comum das demais normas jurídicas e não dependeria de seu conteúdo, já que, tratar-se-ia de uma análise de pertinencialidade de cunho estrutural, como a verificação com a norma superior, qual o órgão competente e o procedimento de criação da norma inferior, com fulcro na idéia de sistema do direito positivo.

A tese sobre a validade que se adotará, levará em consideração a noção de sistema que se reputa mais adequada. Entendemos que o sistema do direito positivo possui suas normas escalonadas numa estrutura que resguarda uma hierarquia tanto em aspectos formais como materiais, autoregulando sua criação e transformações.

Conforme nos ensina Barros Carvalho:

“A validade não deve ser tida como predicado monádico, como propriedade ou como atributo que qualifica a norma jurídica. Tem status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada na sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a a norma “n” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”. Ser norma é pertencer ao sistema, o “existir jurídico específico” a que alude Kelsen.”⁹

Assim, tem-se uma norma válida quando esta estiver inserida dentro de um sistema. Caso essa norma inserida no sistema tenha contrariado, no momento de sua produção (enunciação), algum requisito de observância obrigatória, não será tida por inválida, até que seja expulsa do sistema pelos meios adequados, como, a título de exemplo, pela declaração de sua inconstitucionalidade.

A idéia de validade, portanto, está ligada ao conjunto formado pela existência com a noção de autoridade, ou seja, podemos considerar uma norma como existente quando atrelada a uma autoridade reconhecida pelo direito como competente para a edição de normas em geral.

Desde que inserida no sistema, mesmo que contrariando a enunciação definida para a sua produção, norma jurídica será considerada e também será detentora de validade, já que pertencente ao conjunto, ao sistema normativo.

Frise-se que, enquanto não retirada do sistema no qual foi inserida, a norma jurídica terá a sua vigência garantida, mesmo que defeituosa. Vigência pode ser definida como a capacidade que a norma possui para regular as situações nela previstas. Se a norma não existe,

se não é válida, não tem como irradiar os seus efeitos.

A vigência de uma norma significa a possibilidade de se exigir um determinado comportamento dos sujeitos por ela identificados, a partir de um determinado momento, fixado no tempo, até que a norma seja revogada. Toda norma vigente é válida, e a vigência inicia-se com a publicação da norma.

No período identificado como de *vacatio legis*, a norma é válida, mas ainda não é vigente, o que nos permite afirmar que toda norma vigente é válida, mas nem toda norma válida pode ser considerada vigente, dependendo do momento no tempo estipulado para que possa propagar seus efeitos.

A eficácia, para o professor Paulo de Barros, pode ser estudada sob três pontos diversos: eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social.

Eficácia jurídica seria a própria causalidade jurídica, ou seja, ocorrendo o fato jurídico nasce a relação jurídica, não seria um atributo da norma, mas sim do fato nela previsto.

Eficácia técnica, que interessa à norma, é segundo Paulo de Barros:

*(...) é a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação. Diremos ausente a eficácia técnica de u'a norma quando o preceito normativo não juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos(...)*¹⁰

Estaria, então, a eficácia técnica ligada à idéia de aplicabilidade da norma, apta a produção de efeitos que dela se espera. É a produção concreta dos efeitos da norma, considerando-se a observância das condições técnicas necessárias à sua aplicação.

Uma norma pode, ainda, a despeito de ter sido retirada do sistema, continuar vinculando fatos anteriores à sua saída do sistema, denominando-se tal fato de ultratividade da norma.

Eficácia social, por seu turno, nada mais é que a efetividade da norma no meio social, ou seja, a sua aptidão de ser acatada ou não no seio social no qual está inserida.

A incidência de uma norma jurídica confunde-se com o próprio conceito de aplicação,

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros., *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p.59

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros., *Curso de Direito Tributário*, cit., p 83.

já que a incidência só ocorre com a aplicação. A norma geral e abstrata não incide sozinha, necessita de operador do direito que a faça incidir, por meio da aplicação de uma linguagem competente para tanto, no processo de positivação.

1.5) Processo de Interpretação da norma jurídica

Firmamos a premissa de que a aplicação do direito depende da interpretação que se faz das normas jurídicas, por meio de um sistema de linguagem.

Para Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo é um objeto cultural, de conteúdos axiológicos vertido em linguagem competente. No processo de interpretação, o intérprete atribuirá valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhe-á significações e, por meio dessas, referências a objetos.

Propõe Paulo de Barros, para a interpretação do texto positivado, a criação de 4 subsistemas de interpretação para que se possa compreender o direito, interpretá-lo, construindo o conteúdo, o sentido e alcance da comunicação legislada.

A lei representa o texto, na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Enquanto suporte material de linguagem prescritiva, a lei pertence à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de enunciados e de normas jurídicas, constituindo a base empírica do conhecimento do direito posto.

Leciona, ainda, Paulo de Barros que o direito sempre se manifesta em quatro planos a saber: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o agrupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre normas jurídicas criadas no plano anterior.

No plano S1 encontra-se o sistema da literalidade textual, traduzido como o suporte físico das significações jurídicas. Os textos jurídico-positivos vão construir conjuntos finitos de enunciados prescritivos, racionalmente organizados na forma de sistema.

No plano S2, por seu turno, passa-se ao exame de conteúdo de significações dos enunciados prescritos. Atribuem-se valores unitários aos vários signos justapostos. Nesta fase

ainda não existe norma jurídica, são apenas significações que se erguem a partir de frases prescritivas de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislativo.

Já no plano S3 haverá a contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas. É o momento em que haverá a articulação de sentidos de enunciados, recolhidos no plano S2.

Por fim, no plano S4 encontramos o sistema mais elevado, o qual organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas. Tem-se um arranjo final das normas jurídicas montado na forma de sistema. Compõem-se, de forma hierárquica, uma porção de normas em número finito, conhecidas como regras de estrutura aptas a produzirem infinitas normas. É, portanto, um conjunto auto-referencial.

No plano S4 há a integração das normas nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Cuida-se, portanto, a interpretação sistemática, a interpretação por excelência.

A validade pode ser observada e possivelmente contestada em todos os sistemas. Entretanto, a fim de se evitar esforço desnecessário do exegeta, cumpre observar, em um primeiro momento, a constitucionalidade e a autenticidade do dispositivo antes de se chegar em terreno interpretativo.

Por esse motivo que a validade da norma deve ser observada no plano S1 e S2, ou seja, ainda no plano da sintática, mas é certo que será mais visível quando se analisa os planos S3 e S4 em que há a norma jurídica propriamente dita, alocada dentro de um sistema.

CAPÍTULO II

Normas Gerais em Matéria Tributária

2.1) Repartição da Competência Legislativa no Brasil

Para que possamos entender o alcance do conceito de normas gerais em matéria tributária, necessário se torna compreendermos a estrutura para a elaboração de Leis em nosso sistema constitucional.

Iniciamos esse estudo com a noção de forma de organização de um Estado. Ensina-nos José Afonso da Silva, que

“(...) o modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de forma de Estado. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se Estado unitário. Se, ao contrário, o poder se reparte, se divide, no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente, encontramos-nos diante de uma forma de Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados (...)”.¹¹

Assim, um Estado unitário, ao produzir suas leis, concentrará toda a competência para a sua criação numa única pessoa política, ao passo que na forma federativa de Estado, há a descentralização da capacidade legislativa, em que a competência é repartida entre as unidades federadas.

O Brasil adotou a forma federativa, conforme o próprio texto constitucional nos indica em seu art. 1, ao afirmar que a República Federativa do Brasil (grifo nosso), é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem capacidade política para, nos assuntos que sejam de suas competências constitucionais, editarem, criarem Leis.

Para que possa existir a competência concorrente entre as pessoas políticas, necessária é a autonomia financeira, decorrendo dessa descentralização dois princípios constitucionais de suma importância: do pacto federativo e da autonomia dos entes políticos.

Sabemos que os princípios constitucionais, assim como as demais regras, possuem força prescritiva e dirigem-se a vincular comportamentos. São normas nucleares, que fundamentam o alicerce de todo o sistema de normas, indicando o critério a ser levado em consideração no processo de positivação das normas jurídicas.

¹¹ SILVA, José Afonso da., *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 13 ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 100

Antes mesmo de definirmos os princípios do pacto federativo e da autonomia dos entes políticos vale trazer a lume a lição de J.J. Canotilho¹², que define o princípio da competência não ser apenas uma função ordenadora dos atos normativos mediante a hierarquização entre estes, em relações “supra-infra-ordenação”, mas sim ser também uma divisão espacial de competências.

Ensina-nos o professor português que é o princípio da competência que justifica a formação de blocos de competências reservadas para determinadas matérias a determinados agentes reguladores.

Pelo princípio do pacto federativo há a repartição regional dos poderes entre os entes políticos. Essa forma de Estado foi adotado pelo Brasil com a Proclamação da República, por meio do decreto 1, de 15.11.1889. Havendo a cisão do poder entre os entes federados justifica-se a formação de regras de competências para que possam conviver harmonicamente, sem que haja a interferência de um ente político sobre o outro, diante das respectivas autonomias conferidas a cada qual.

O Estado federal, portanto, apóia-se na existência de um governo próprio e posse de competência exclusiva. Autonomia seria, então, a possibilidade de atuação de cada ente político existente no Estado federado, dentro de limites, competências estipulados constitucionalmente, garantindo-se o equilíbrio federativo.

A competência para a instituição de tributos foi outorgada pela Constituição Federal à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. A repartição desta competência foi feita de maneira exaustiva, garantindo-se a autonomia financeira de cada ente político.

A União assume, dentro da divisão das competências, um papel peculiar, já que a ela é permitido ora legislar em interesse próprio, ora para atender os interesses das unidades federadas de maneira conjunta. Assim, a União poderá produzir Leis que tenham o caráter apenas federal, quando estiver regulando interesses próprios, ou, ainda, produzir Leis com caráter nacional, de observância obrigatória para os demais entes políticos além da própria União.

Levando-se essa idéia ao campo tributário, percebemos que a União, como pessoa jurídica de direito interno, defenderá seus direitos em condições paritárias com as demais unidades da federação. Assim, defendendo interesse próprio, tem a União a faculdade de instituir tributos.

¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes., *Direito Constitucional.*, Coimbra, 1998.

Mas, sendo a União considerada como representante do Estado brasileiro, terá competência, como ocorre num Estado que assuma a forma unitária, para editar normas gerais de direito tributário, as quais servirão para dirimir conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e outras matérias previstas no art. 146, da Constituição Federal.

Frise-se que, para este trabalho, falaremos da União enquanto defensora dos interesses nacionais, no campo tributário, e não como União defendendo um interesse próprio, como, por exemplo, quando institui um tributo alcançando a esfera patrimonial de cada contribuinte de forma compulsória, mediante uma lei federal.

O Estado brasileiro não tem competência para criar tributos, mas pode intervir na ação de tributar, com fundamento no texto constitucional, na defesa dos interesses nacionais. As leis ditas nacionais são de observância necessária pelos demais entes federados, sem que isso implique numa violação ao pacto federativo e à autonomia de cada um, já que o Congresso Nacional atua como órgão legislativo do Estado brasileiro.

Assim, por exemplo, poderá uma Lei nacional afastar até mesmo a tributação de determinado fato jurídico, de competência de um Estado-membro, para resguardar um interesse nacional em detrimento de um Estado em particular, sem que isto fira o pacto federativo ou a autonomia, como exemplo cita-se o art. 156, parágrafo 3º, da Constituição Federal.

Lembre-se que a desoneração de um tributo pelo Estado brasileiro também pode ocorrer por meio de celebração de tratados internacionais, ou seja, pode ocorrer que o Estado brasileiro desonere um tributo estadual por meio de um tratado internacional visando com a desoneração atender aos interesses de todos aqueles que integram a federação.

E o que seriam essas leis nacionais, então? Qual é o tipo de veículo introdutor de normas capaz de inseri-la dentro do sistema normativo? Quem possui competência para a sua instituição? Qual o seu objeto? O que regulam ditas normas gerais? São questões que serão discutidas nos itens seguintes.

2.2- Veículo introdutor das normas gerais em direito tributário

A discussão neste trabalho terá como ponto de análise o art. 146, da Constituição

Federal, a seguir transcrito:

Art. 146 – Cabe à Lei complementar:

- I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*
- II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*
- III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
 - a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;*
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;*
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, da contribuições previstas no artigo 195, I e parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239.*

Parágrafo único – A lei complementar de que trata o inciso III, ‘d’, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

- I- será opcional para o contribuinte;*
- II- poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;*
- III- o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;*
- IV- a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuinte.*

O atual artigo 146 da Constituição Federal repete, com maior detalhamento, o artigo 18, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1967 que estipulava que Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e o Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Percebe-se que o veículo introdutor para as normas gerais em matéria tributária eleito pelo legislador constitucional de 1967 e de 1988 foi a Lei complementar. Cabe, assim, nesse momento, fazer alguns apontamentos sobre o seu processo de elaboração, para melhor entendermos o seu alcance.

O processo legislativo compreende os conjuntos de atos realizados pelos órgãos legislativos visando a formação de leis constitucionais, complementares e ordinárias, resoluções e decretos legislativos. A previsão do processo legislativo em nossa Constituição Federal está previsto no artigo 59.

No que tange à Lei Complementar, esta possui características diferentes dos demais veículos introdutores de normas existentes. A diferença refere-se tanto ao conteúdo daquilo que visa regular, como também ao processo legislativo para a sua aprovação que, conforme o artigo 69 da Constituição exige um quorum especial. Ela busca integrar as normas constitucionais de eficácia limitada, resultando a sua aplicação na própria eficácia da Constituição.

A Lei complementar tem um papel fundamental de completar as disposições constitucionais tornando-as eficazes. No campo tributário tem a Lei complementar um limite de atuação bem definido, em razão de alguns assuntos que regula serem de interesse nacional ou, até mesmo pela excepcionalidade de seus conteúdos, não poderiam ser votados por um quorum simplificado, sem maior rigor.

Para que seja aprovada, a Lei complementar necessitará de votação de mais da metade dos membros de cada casa do Congresso, seguindo as estipulações dos regimentos internos da Câmara e do Senado.

Frise-se que se cuida a Lei complementar de um veículo introdutor de normas excepcional, não podendo, como o próprio texto constitucional afirma, ser preterida por medida provisória e leis delegadas quando a matéria a ser legislada for obrigatoriamente regulada pela Lei complementar. (art. 62, parágrafo 1º, inciso III e art. 68, parágrafo 1º, ambos da Constituição Federal).

Resta-nos indagarmos, nesse momento, se haveria ou não uma hierarquia entre a Lei complementar e as demais Leis ordinárias, ou seja, dentro do sistema de direito positivo como estaria escalonada a Lei complementar.

Ensina-nos o professor Paulo de Barros que,

“(...) a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetiva. 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.”¹³

Podemos afirmar que haveria uma hierarquia entre normas desde que uma delas seja o fundamento de validade da outra. A Lei complementar será sempre subordinada a uma lei constitucional subordinante, portanto, estará em um patamar inferior à norma constitucional seja materialmente ou formalmente.

Todavia, o raciocínio acima não poderá ser aplicado quando comparamos a Lei complementar com a Lei ordinária. A Lei complementar somente será superior hierarquicamente em relação à Lei ordinária quando servir de fundamento de validade para esta. Frise-se que todas as leis possuem eficácia técnica, e são interpretadas de acordo com as mesmas regras durante o processo de positivação.

Importa notar que a diferença entre a Lei ordinária e a Lei complementar também se coloca em um nível horizontal, ou seja, em razão do conteúdo, da matéria a ser legislada em que quis o constituinte um veículo introdutor de normas cujo processo de enunciação seja mais elaborado, com maior rigor, diante do interesse que visa tutelar.

Assim, diante da especialidade da matéria, não seria esse o motivo determinante para tornar a Lei complementar um veículo superior à Lei ordinária, a não ser que seja o fundamento de validade desta última, repita-se.

Podemos dizer, então, que haveria dois tipos de hierarquia uma formal e, outra, material. Teremos uma hierarquia formal quando a norma tida por superior determinar os pressupostos formais que deverão ser observados quando da criação da norma inferior. Por outro giro, a hierarquia material refere-se ao próprio conteúdo regulado pela norma a ser criada, modificada.

O artigo 59, parágrafo único, da Constituição Federal reza que a Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Essa Lei complementar é a LC 95/98 que serve de base para a criação de todos os demais tipos de veículos introdutores de norma, sendo, portanto, o exemplo claro de um caso de hierarquia formal entre Lei Complementar e Lei ordinária e demais veículos normativos.

A Lei complementar sobre normas gerais em matéria tributária pode ser considerada uma Lei hierarquicamente superior materialmente em relação às demais leis ordinárias, visto que possui um alcance nacional, regulando os conteúdos possíveis que poderão as leis ordinárias abarcar.

2.3- Teorias sobre as normas gerais em matéria tributária

Com o advento do artigo 18, parágrafo 1º, da Constituição de 1967, os doutrinadores dividiram-se em duas frentes na interpretação do alcance do conteúdo das normas gerais em matéria tributária.

Um primeiro grupo, apenas se limitou a fazer uma interpretação literal do artigo em comento, ao afirmar que a Lei complementar, então prevista, teria como funções emitir normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competências e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em outra ponta, doutrinadores que propuseram uma interpretação sistemática do dispositivo legal, priorizaram uma interpretação com fulcro no pacto federativo e na autonomia dos Municípios ao afirmarem que o art. 18, parágrafo 1º, da Constituição de 1967 tinha apenas duas funções, quais sejam, a de dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar.

Para a corrente de interpretação sistemática o pacto federativo e a autonomia dos municípios restariam resguardos já que a Lei complementar somente seria aplicada, enquanto norma geral, nos casos em que houvesse conflito entre os entes tributantes, garantindo-se, assim, o sistema rígido e exclusivo de repartição das competências em sede constitucional.

Os grupos de interpretação foram então denominados de corrente dicotômica, para aqueles que utilizavam de uma hermenêutica com primazia nas regras de interpretação sistemática, levando em conta o conteúdo semântico da norma no ordenamento jurídico como um todo, dizendo, por este motivo, ter a lei complementar apenas uma função, criar normas gerais de direito tributário, com duas finalidades, o que poderia ser chamada apenas de corrente monotômica.

Para a corrente dicotômica a norma geral em matéria tributária deve ser interpretada de acordo com o princípio do pacto federativo, ou seja, a própria Constituição, ao regular o

sistema tributário nacional, estipulou de forma rígida e exaustiva o conteúdo das regras de competência.

O grupo de interpretação literal, por seu turno, foi denominado de corrente tricotômica, já que enxergava para o veículo introdutor das normas gerais em matéria tributária três funções como citado acima.

A crítica que se faz em relação à corrente tricotômica refere-se ao fato de que seria um permissivo para a União invadir a esfera dos demais entes políticos, pois afrontaria o sistema rígido de competências imposto pela própria Constituição ao permitir que legisle sobre qualquer assunto, já que limite algum haveria para o conteúdo das normas gerais em matéria tributária.

Frise-se, como dito, que tais correntes se aplicam ao atual artigo 146, da Constituição de 1988, já que trata do mesmo tema legislado pelo artigo 18, parágrafo 1º, da Constituição de 1967, de maneira até mais aprofundada.

As normas gerais em matéria tributária tem como função primordial, além das funções defendidas pelas correntes existentes, de harmonizar e controlar a atividade dos entes tributantes, evitando-se casos, por exemplo, de bitributação, regulando o exercício das competências constitucionais deferidas a cada ente político, protegendo de eventuais abusos os contribuintes destinatários das normas tributárias em sentido estrito a serem produzidas.

Assim, tem-se para o presente trabalho que as normas gerais em matéria tributária mencionadas pelo art. 146, da Constituição Federal, devem ser obtidas a partir de uma interpretação sistemática, levando-se em conta o seu conteúdo semântico, como método de excelência em interpretação, mas não apenas com as finalidades de limitar o poder de tributar e regular os conflitos de competência, mas primordialmente de harmonizar todo o sistema tributário nacional, que foi traçado de forma rígida e exclusiva pelo legislador constituinte, em respeito ao pacto federativo e à autonomia dos municípios.

A norma pode ser tida como geral por alcançar mais de um ente político, ou ser geral pelo conteúdo que regula. São, portanto, normas prescritivas de caráter geral emitidas pela União, representativa do Estado Brasileiro, que tem como destinatário a própria União, como ente parcial, ao instituir seus próprios tributos visando a não interferência no campo de competências dos demais entes tributantes, e, também, destinadas às demais pessoas políticas no que se refere ao direito tributário de maneira geral, fixando regras comuns a todos, as quais deverão ser observadas por todos na instituição, alteração das normas tributárias em sentido

estrito, introduzidas ordinariamente no sistema jurídico nacional.

Assim, podemos afirmar que as normas gerais em matéria tributária estabelecem a uniformidade do sistema tributário nacional, em respeito aos princípios constitucionais da segurança e certeza jurídicas, além dos princípios já mencionados em item anterior, quando falamos da divisão do quadro de competências legiferantes no atual sistema constitucional.

Podemos citar como exemplo de normas gerais a Lei complementar 116/03, que é voltada para os todos os municípios brasileiros e que contém, na sua lista anexa, outros conteúdos que visam evitar conflitos de competências entre os demais entes (União, Estados e Distrito Federal). Do mesmo modo podemos mencionar a Lei Complementar 87/96 que regulamenta o ICMS, a qual determina o norte a ser seguido pelos Estados federados na criação de suas leis respectivas, instituidoras desse tributo.

Por fim, podemos mencionar o próprio Código Tributário Nacional ao emitir normas gerais sobre o IPTU e o ITR, além de regular a maior parte do conteúdo das normas gerais em matéria tributária, como definição de obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, a serem observadas obrigatoriamente por todos os entes tributantes, proporcionando racionalidade e equilíbrio a todo o sistema tributário nacional.

Registre-se, mais uma vez, que ao se editarem normas gerais em matéria tributária não se exclui a competência de ente político qualquer, apenas há uma limitação e não uma supressão. O exercício da competência é garantido sempre, mas é pautado por linhas limítrofes, representadas por princípios e demais objeções encontradas dentro do próprio sistema.

Feitas essas breves considerações passemos à análise dos três incisos do art. 146, da atual Constituição Federal.

2.4 – Conflitos de Competência (art. 146, inciso I)

A competência tributária é a faculdade limitada conferida às pessoas jurídicas de direito público para legislar normas jurídicas sobre tributo, determinando a hipótese de incidência, os sujeito ativos e passivos, bases de cálculo e alíquotas.

A discriminação de rendas entre os entes políticos de direito interno foi deferida de modo exaustivo e rígido como já afirmado neste trabalho. Cada ente tributante tem a capacidade de instituir o seu próprio tributo definido constitucionalmente.

As características pertinentes à competência tributária são: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

A fim de se evitar conflitos entre as ordens jurídicas, o caminho mais correto foi vedar a possibilidade de delegação de competências, bem como a possibilidade de renúncia. Se houvesse a possibilidade de delegações de competências ocorreriam diferentes e imprevisíveis alterações, de modo a dissipar a rigidez e a estabilidade pretendida pelo legislador constituinte originário.

Evidentemente, a Constituição existe para durar no tempo. Não teria cabimento que se editasse uma regra em que competências tributárias tivessem período determinado de duração, pois se assim o fosse, na medida que se esgotasse no tempo, instalar-se-ia o caos entre as ordens jurídicas, bem como grande instabilidade.

A competência tem estrutura de norma jurídica, vez que delimita a pessoa ou órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas. Assim, estudar os contornos dessa norma é estudar, também, o fundamento de validade das normas jurídicas.

Ressalta-se que, apesar de existir uma discriminação rígida das competências tributárias, pode um ente tributante invadir a competência de outro diante da não observância da delimitação material ou territorial quando da produção da norma em sentido estrito instituidora do tributo para o qual foi autorizado.

É justamente no campo fático que podem ocorrer inúmeras invasões na competência tributária, cabendo à Lei Complementar, existente no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, garantir a uniformidade do sistema tributário nacional, em respeito aos princípios constitucionais da segurança e certeza jurídicas, além da autonomia e do pacto federativo.

Os conflitos de competência surgem, portanto, quando não houver respeito à discriminação constitucional de competência tributária. Assim, como norma geral em matéria tributária, tem a Lei complementar prevista no inciso I, do artigo 146 da CF, a missão, segundo a corrente monotômica, da qual perfilhamos, de harmonizar a produção das leis ordinárias pelas pessoas políticas nas suas respectivas materialidades e territorialidade.

Podemos citar, novamente, como hipótese de Lei complementar instituidora de norma geral em matéria tributária, para evitar eventuais conflitos de competência, a Lei complementar 116/03 quando analisamos em conjunto os artigos 156, inciso III e artigo 155, inciso II, ambos da Constituição Federal.

O artigo 156, inciso III mencionado prescreve que compete aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em Lei Complementar.

Assim, todos os municípios que exercerem a faculdade de instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) deverão observar os mandamentos instituídos na LC 116/03, para que haja uma padronização, harmonização deste tributo entre todos os municípios instituidores, além de definir qual o serviço que está sujeito à sua incidência para não incorrer em invasão de materialidade própria do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) de competência dos Estados federados e do Distrito Federal.

Vê-se, portanto, que a Lei Complementar prevista no inciso do artigo 146 trará sempre uma norma geral em matéria tributária quando tiver por fim regular os conflitos de competência, já que notadamente se reveste de caráter nacional, de observância necessária por todos aqueles que são dela destinatários.

Vale nesse ponto também mencionar que pode a Lei Complementar regular conflitos de competência quando também estipula como norma geral alguns dos critérios da regramatriz de incidência tributária, nos moldes do art. 146, inciso III, da Constituição Federal.

Se a norma geral em matéria tributária delimita onde, como, o que e quem deve sofrer as conseqüências da incidência do tributo, limita a atuação do ente tributante, já que a materialidade somente poderá ser tributada apenas pela pessoa política que indicar, em determinada territorialidade, em face de um contribuinte específico.

2.5- Limitações Constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II, da CF)

Quando falamos no sistema tributário nacional e suas regras constitucionais temos em mente que os limites conferidos pela Constituição Federal ao delimitar as competências das pessoas políticas configura-se tanto na autorização quanto à limitação para o exercício das

atividades tributárias.

A Constituição é o norte a ser seguido sempre, e suas orientações oram permitem ora proibem a atividade de tributar, é nesse campo que se encontram as limitações constitucionais ao poder de tributar, podendo-se citar entre elas as imunidades tributárias.

Certo é que limites existem na Constituição Federal e que não necessitam de Lei complementar para que sejam cumpridos por todos os entes políticos do sistema tributário nacional. Podemos citar aqui os princípios, como da legalidade, da anterioridade, do não confisco, da igualdade que são limitações constitucionais previstas que não necessitam de Lei complementar para que sejam observados por todos.

Então qual seria a função da Lei Complementar prevista no inciso II, do artigo 146 da Constituição Federal?

Partilhamos do entendimento que a Lei Complementar em matéria tributária ao harmonizar o sistema tributário, definindo regras comuns quanto à competência, base de cálculo, fato gerador e contribuinte impõe uma limitação constitucional. Assim, ao definir de quem é a competência para determinado tributo ela limita a atuação de outra pessoa política que não aquela por ela indicada, ou seja, outra pessoa política não poderá instituir aquele determinado tributo que regulou.

Além disso, ao limitar a materialidade, por exemplo, impede que os entes tributantes competentes também tributem materialidades que não sejam a eles permitidos. Desse modo, conclui-se que um município não poderá cobrar o ISS referente a um serviço que não esteja previsto na lista contida na Lei complementar 116/03, que, em tese, poderia ser uma materialidade própria de um ICMS, por exemplo.

A Lei complementar na hipótese das limitações ao poder de tributar tem como função dar cumprimento às limitações já previstas constitucionalmente, permitindo a sua execução.

Na hipótese de imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal a Lei a que se refere, no nosso entender, é a Lei complementar nacional, prevista no inciso II, do artigo 146. A Lei complementar trará os requisitos necessários para o exercício da imunidade prevista, impedindo que União, Estados e Municípios criem requisitos diferentes para o seu gozo, o que certamente geraria uma grande insegurança e incerteza jurídica.

Busca-se com a Lei complementar prevista no art. 146, inciso II, da Constituição

Federal manter a coerência e harmonia de todo o sistema tributário, garantindo-se a eficácia técnica e jurídica das normas jurídicas tributárias que serão criadas.

2.6 – Normas Gerais do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Dispõe o art. 146, inciso III, da Constituição Federal que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte; b) obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Cuida-se de um rol exemplificativo, já que afirma que Lei Complementar estabelecerá normas gerais em matéria tributária especialmente (grifo nosso) sobre os assuntos que enumera, deixando aberta a possibilidade de tratar de outros assuntos que não só os mencionados.

São questões que poderão ser veiculadas de forma geral por uma lei nacional sem que signifique a invasão na autonomia de qualquer pessoa política ou mesmo a quebra do pacto federativo.

Insta ressaltar que não poderia uma Lei complementar a título de norma geral em matéria tributária desfigurar um tributo discriminado em pormenores em outras passagens da Constituição Federal.

Visa o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, segundo o entendimento que adotamos até o momento neste trabalho, a garantir a harmonização do sistema tributário nacional como um todo.

Quando menciona que tem por função a definição de fatos geradores a Lei Complementar que os fixar será taxativa, não sendo permitido, aos entes políticos destinatários da norma, tributar outras materialidades que não as reguladas.

Cite-se, mais uma vez como exemplo a Lei Complementar 116/03, ela traça as normas gerais no tocante ao ISS previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal e com a sua regulação, torna taxativos os serviços que podem ser tributado com este imposto pela totalidade de municípios que tiverem instituído este tributo.

Quanto ao fato de ser possível instituir norma geral para definir tributos e suas espécies, visa-se a proteção do sistema nacional tributário, já que, uma vez inexistentes as

definições dos requisitos básicos das espécies normativas, colocaria em risco a autonomia financeira e o próprio pacto federativo, pois nasceria a possibilidade de cada ente político instituir e arrecadar tributos interferindo na esfera de atuação do outro.

A instituição do tributo cumpre ressaltar, é de competência de cada ente político por meio de legislação ordinária. Caberia então à Lei Complementar estipuladora de norma geral apenas a definição dos contornos gerais dos diversos tributos com o fito de se manter a padronização nas diversas legislações que poderão surgir com o permissivo constitucional.

O Código Tributário Nacional, como veículo introdutor de normas gerais em matéria tributária, com status de Lei complementar, define os contornos gerais das taxas e das contribuições de melhoria, os quais deverão ser obedecidos por todos os entes políticos que instituírem essas espécies tributárias. As materialidades desses tributos estão definidas, em termos gerais, pelo Código Tributário.

No que tange à letra “b”, do artigo 146, da Constituição Federal a regulação dos assuntos relativos ao lançamento, crédito e obrigação devem ser tratados por legislação nacional, padronizando o procedimento de constituição e cobrança do crédito tributário.

A Lei complementar nacional que cuida das normas gerais relativas à obrigação, crédito e lançamento é o Código Tributário Nacional. É no CTN que estarão todas as regras, as quais deverão ser observadas pelos entes políticos quando da instituição dos seus respectivos tributos.

A regra matriz de incidência tributária, para que tenha uma perfeita subsunção, deverá preencher os requisitos para a sua constituição e cobrança previstos pelo CTN. Caso assim não fosse, certamente teríamos uma enorme insegurança jurídica, já que cada ente estaria livre para legislar, com regras próprias, sobre a constituição e cobrança dos tributos.

Ressalta-se, ainda, que os prazos de decadência e prescrição também devem ser tratados pela Lei complementar de normas gerais em matéria tributária. Essa determinação se faz necessária também por razões de segurança jurídica, pois corre-se o risco de que para um mesmo tributo hajam “n” prazos distintos para a constituição e cobrança do tributo, a depender unicamente da vontade do legislador ordinário.

Essa questão hoje é objeto da súmula vinculante n.º 8, que determinou a inconstitucionalidade dos prazos de decadência e prescrição veiculados pelo Decreto-lei 1569/77 e pela Lei 8212/91, justamente por serem objeto de regulação por Lei Complementar de normas gerais em matéria tributária.

O art. 146, inciso III, alínea “c” prevê que a Lei complementar instituirá normas gerais para o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. O tratamento adequado a que se refere quer dizer que se deve levar em conta a natureza jurídica das cooperativas quando da incidência ou não da regra matriz de incidência tributária, dada as características próprias do ato cooperativo, que dentre outras, não é tida como uma atividade comercial.

Lembra-se que não há Lei complementar que trate de normas gerais para o ato cooperativo nos moldes do artigo mencionado, o que não impede, diante da estipulação contida no artigo 24, parágrafo 3º da Constituição Federal dos Estados legislarem de forma complementar sobre o assunto.

Por fim, estipula o art. 146, inciso III, alínea “d” da Constituição Federal que a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239, também deverá ser feita por meio de Lei complementar de normas gerais em matéria tributária.

Esta alínea foi acrescentada pela EC 42/03 e teve sua regulamentação por meio da Lei complementar 123/06. Esta Lei complementar, como norma geral, padronizou a forma de recolhimento dos tributos que são devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Cuida, portanto, da forma como o pagamento dos tributos devidos por esses tipos de sociedade empresária deve ser feito.

Vê-se, assim, mais uma vez a utilização de uma Lei complementar de caráter nacional para regular de maneira geral, harmonizando e simplificando o sistema de cobrança dos tributos devidos por essas sociedades empresárias, além de conferir um tratamento favorecido conforme preceituam os artigos 170, IX e 179 da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Procurou-se ao longo deste trabalho fazer uma breve análise do papel que as normas gerais em matéria tributária desempenham dentro do sistema tributário nacional, com

fundamento nos ditames constitucionais.

Vimos que o instrumento legislativo escolhido pelo legislador para tratar das normas gerais em matéria tributária foi a lei complementar de caráter nacional. Trata-se, dentro da classificação apontada quando do estudo das normas jurídicas, de norma de estrutura que visa regular os procedimentos de regulamentação jurídica delimitando a competência da autoridade para a produção de determinada norma, estabelecendo o procedimento formal a ser observado para que seja produzida validamente.

Apontamos que não existe uma superioridade da Lei complementar de um modo geral com as demais espécies normativas, a não ser quando ela seja fundamento de validade de algumas destas, ocasião em que a superioridade hierárquica se verificará.

Assim, quando tratar de normas gerais em matéria tributária, a Lei complementar nacional que cuida do conteúdo das legislações ordinárias terá uma prevalência hierárquica sobre as leis que existirão a partir dos enunciados prescritivos contidos nela, a exemplo da LC 95/98.

A previsão para a expedição de normas gerais em matéria tributária está contida na Constituição Federal em seu artigo 146. O agente competente para a sua expedição é a União enquanto representante do Estado brasileiro, ou seja, o veículo introdutor de normas que criar, por meio do congresso nacional, terá alcance nacional, de observância necessária pelos demais entes federados e municípios.

Afirmou-se que as normas gerais em matéria tributária possuem além da finalidade apontada pela corrente monotômica, quais sejam, de dispor sobre conflitos de competência e regulamentar as limitações ao poder de tributar, possuem também a finalidade de emitir normas gerais com o intuito de garantir a harmonia e integração do sistema tributário nacional.

As normas gerais, conforme discorrido, dirimem o conflito de competência, regulam a limitação ao poder de tributar e traçam linhas gerais para instituição dos tributos pelos entes federados, dentro de suas competências respectivas, sendo o Código Tributário Nacional a norma geral por excelência no que se refere às diretrizes gerais quanto à obrigação, constituição e cobrança do crédito tributário, sem que isto fira a autonomia dos entes e o pacto federativo.

São as normas gerais em matéria tributária garantias individuais do contribuinte e uma proteção às pessoas políticas e da federação brasileira, já que garantem a harmonia do sistema tributário nacional, evitando-se disparates nas instituições dos diversos tributos previstos

constitucionalmente, o que preserva a segurança jurídica e a própria isonomia no tratamento das questões tributárias.

Por estas razões podemos considerar as normas gerais em matéria tributária cláusulas pétreas dentro do ordenamento jurídico nacional, não podendo dele ser removido, nem mesmo com a edição de emenda constitucional, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF:

Congresso Nacional, 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67htm.

_____, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília:Senado, 1988

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHIESA, Clélio. *Imunidades e normas gerais de direito tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13º ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil Interpretada*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NUNES, Rizzatto. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 8. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito*. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TAVARES, André Ramos. *Fronteiras da Hermenêutica Constitucional*. São Paulo: Método, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

VITA, Jonathan Barros. *Tributação do câmbio*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Referências bibliográficas.....39