

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

DANIEL LACASA MAYA

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A
SEGURIDADE SOCIAL**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (Direito Tributário), sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2007

Banca Examinadora

*A meus pais, José Maya e Maria Carmen
por tudo que me deram*

*À minha Juju,
que rege meu coração*

AGRADECIMENTOS

à minha família e, de forma fraternal, a Dennys, Hélio e Júnior,
pela amizade, presente nos momentos mais difíceis;

aos meus sócios e colegas de escritório, e à minha equipe em especial,
pelo apoio, compreensão e paciência;

aos meus professores do mestrado da PUC/SP, que me proporcionaram tão
proveitoso curso, e aos meus colegas pelas valiosas
discussões em classe e fora dela;

a Robson Maia, pelo inestimável auxílio na reta final do trabalho;

ao Prof. Eurico de Santi, tão importante neste longo caminho,

ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, meu orientador,
por sua generosidade e sabedoria.

“É pela originalidade que o espírito creador se revela.

Não basta reeditar o que já se pensou e se disse sobre o assunto, aceitando, passivamente, e repetindo o que ensinam os pensadores do direito.

A idéia é vibração, o pensamento é força, o estudo é energia, a produção é dinamismo”.

(Câmara Leal, *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 6)

RESUMO

A discussão sobre os prazos de decadência e prescrição relativamente às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social ganhou novos contornos com a publicação da Lei n. 8.212/91, de 24.07.1991, cujos arts. 45 e 46 estabeleceram prazos de 10 (dez) anos para a Seguridade Social cobrar seus créditos, enquanto o Código Tributário Nacional fixa em 5 (cinco) anos os prazos de decadência e prescrição em matéria tributária. Esta questão, amplamente controvertida nas esferas administrativas e perante o Poder Judiciário, é o tema que será enfrentado neste trabalho.

Para tanto, e adotando rígidas premissas, versaremos no Capítulo I acerca da importância da linguagem e da linguagem própria do direito, com destaque para os discursos do legislador e do cientista do direito. Já no Capítulo II, trataremos das normas jurídicas, definindo as quatro acepções com as quais operaremos: *instrumentos introdutores de normas*, *documentos normativos*, *enunciados prescritivos* e *normas jurídicas em sentido estrito* (significações construídas a partir dos textos normativos).

No Capítulo III abordaremos a dinâmica do sistema do direito positivo, tomando como pontos de partida a atuação das fontes do direito, para depois ingressarmos na temática da validade, vigência, eficácia e efetividade. Falaremos ainda sobre incompatibilidades normativas, revogação, bem como sobre os critérios para superação de incompatibilidades normativas, que são os critérios *hierárquico*, *temporal* (ou *cronológico*) e da *especialidade*. Por sua vez, o Capítulo IV será destinado ao controle de produção normativa, quando apontaremos os vícios de produção normativa e as técnicas para o exercício desse controle, a saber: controle de constitucionalidade (inclusive interpretação conforme à Constituição e inconstitucionalidade parcial sem redução de texto), controle de legalidade e controle de *não aplicação* das normas jurídicas.

Dedicaremos o Capítulo V ao estudo da lei complementar e das normas gerais de direito tributário. O tema passará também pelo exame do papel da lei complementar em matéria tributária, notadamente daqueles papéis estabelecidos pelo art. 146 da Constituição, e da especial função de ajuste do sistema que exerce.

O Capítulo VI será reservado à decadência e à prescrição tributárias. Discorreremos sobre essas figuras extintivas de direitos em razão da inércia de seu titular por determinado prazo. No campo tributário, será explorado o papel da lei complementar para estabelecer normas nacionais sobre decadência e prescrição, inclusive sobre a possibilidade de veicular os respectivos prazos. Também estarão a merecer nossa atenção as regras do Código Tributário Nacional sobre o tema, em especial os prazos decadenciais e prescricionais.

Por fim, no Capítulo VII enfrentaremos as regras dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91. Os prazos decenais de decadência e prescrição para a cobrança das contribuições sociais destinadas à seguridade social, então, serão submetidos ao controle de constitucionalidade, ao controle de legalidade e ao controle da *não aplicação* das normas jurídicas.

Palavras-chave: Direito. Direito Tributário. Decadência e Prescrição.

ABSTRACT

The discussion over the statute of limitations (“decadência”) and limitation period (“prescrição”) as regards the social contributions destined to finance the social security saw a new lining with the publication of Law no. 8,212/91, of July 24, 1991, whose articles 45 and 46 set forth ten (10) year terms for the Social Security to claim its credits, while the National Tax Code establishes a five (5) year term for the statute of limitations and limitation period for tax matters. This matter, widely discussed at administrative courts and before the Judiciary Branch, is the topic covered in this paper.

With that purpose, and adopting strict assumptions, we shall discuss in Chapter I the importance of language and language used in law, with emphasis on the speeches of law makers and scholars. In Chapter II, we shall cover the juridical norms, establishing the four concepts with which we shall operate: norms *introducing instruments*, *normative documents*, *prescriptive enunciations* and *juridical norms in the strict sense* (meanings taken from normative texts).

In Chapter III, we shall approach the dynamics of the statutory law system, taking as a starting point the operation of the sources of law, to later enter the domain of validity, enforceability, effectiveness and efficiency . We shall also cover normative incompatibilities, revocation, as well as about the criteria for overcoming normative incompatibilities, which are the *hierarchical*, *time* (or *chronological*) and *specialty* criteria. On its turn, Chapter IV shall be destined to the normative production control, where we shall indicate normative production vices and techniques to exercise such control, i.e.: control over constitutionality (including interpretation according to the Constitution and partial unconstitutionality without reduction of text), control over legality and control over *non-application* of law rules.

In Chapter V we shall focus on the study of supplementary laws and general tax law rules. The topic shall cover the role of supplementary laws related to tax matters, notably the roles set forth by article 146 of the Constitution, and of the special role of system adjustment that it plays.

Chapter VI shall be dedicated to the statute of limitations and limitation period for tax matters. We shall discuss these elements that terminate rights in view of the failure of its creditor to act during a specified term. In the tax arena, we shall explore the role of the supplementary law to set forth national rules on statute of limitations and limitation periods, also considering the possibility of establishing said terms. We shall also shed a light on the rules of the National Tax Code on the matter, particularly the statute of limitations and limitation period terms.

Finally, Chapter VII shall bring the rules of articles 45 and 46 of Law no. 8,212/91. The ten-year terms for statute of limitations and limitation periods for the collection of social contributions destined to the social security shall then be submitted to the control over constitutionality, control over legality and control over the *non application* of juridical rules.

Keywords: Law. Tax Law. Statute of Limitations and Limitations Period.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
------------------------	-----------

CAPÍTULO I

DIREITO E LINGUAGEM.....	22
1.1. Sobre a Linguagem.....	22
1.1.1. Tipologia e hierarquia da linguagem.....	28
1.1.2. A Linguagem e o direito.....	29
1.2. Sobre o Direito.....	32
1.2.1. Conceito de direito.....	33
1.2.2. Direito e sistema.....	36
1.2.3. Direito positivo e Ciência do Direito.....	37
1.2.4. As linguagens do legislador e do cientista do direito.....	42
1.2.5. Direito e direito tributário.....	44

CAPÍTULO II

SOBRE AS NORMAS JURÍDICAS.....	47
2.1. As Normas Jurídicas.....	48
2.1.1. Significados de “normas jurídicas”.....	34
2.1.2. Textos do direito positivo e normas jurídicas.....	52
2.1.3. Do texto à norma: a construção de sentido jurídico.....	54
2.2. A Estrutura Lógica do Dever-Ser.....	59
2.3. Normas Primárias e Secundárias: a Coercitividade do Direito.....	61
2.4. Normas Abstratas ou Concretas e Gerais ou Individuais.....	63
2.5. Normas de Produção Normativa e Normas de Conduta.....	64

2.6.	Regras e Princípios.....	65
2.6.1.	Princípios e sobreprincípios.....	69
2.6.2.	Princípios tributários.....	71
2.7.	Normas Jurídicas Tributárias.....	73

CAPÍTULO III

DINÂMICA DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO.....	76
3.1.	Processo de Positivção do Direito..... 76
3.2.	Fontes do Direito..... 78
3.2.1.	Fontes do direito e incidência das normas jurídicas..... 81
3.2.2.	As fontes do direito e a nova perspectiva sobre a produção normativa..... 84
3.2.3.	<i>Enunciação e enunciado, enunciação enunciada e enunciado enunciado..... 87</i>
3.3.	Validade, Vigência, Eficácia e Efetividade..... 90
3.4.	Incompatibilidade Normativas e Revogação..... 97
3.4.1.	Alcance e classes de revogação..... 99
3.4.2.	Os critérios hierárquico, temporal e da especialidade..... 106

CAPÍTULO IV

CONTROLE DE PRODUÇÃO NORMATIVA.....	113
4.1.	Sobre o Controle de Produção Normativa..... 113
4.2.	Vícios de Produção Normativa..... 115
4.3.	Técnicas de Controle de Produção Normativa..... 123
4.3.1.	Controle de constitucionalidade..... 124
4.3.1.1.	A pronúncia de inconstitucionalidade..... 132
4.3.1.2.	A interpretação conforme à Constituição..... 133

4.3.1.3.	A inconstitucionalidade parcial sem redução de texto..	139
4.3.1.4.	Síntese das técnicas de controle de constitucionalidade.....	141
4.3.2.	Controle de legalidade.....	143
4.3.3.	Controle da <i>não aplicação</i> das normas jurídicas.....	146
4.3.4.	Síntese das técnicas de controle de produção normativa.....	148
4.4.	Controle Judicial e Administrativo.....	150
4.4.1.	Controle judicial da produção normativa.....	150
4.4.2.	Controle administrativo da produção normativa.....	151
4.4.2.1.	Controle administrativo da legalidade.....	151
4.4.2.2.	Controle administrativo da <i>não aplicação</i> das normas jurídicas.....	153
4.4.2.3.	Controle administrativo de constitucionalidade.....	153

CAPÍTULO V

	LEI COMPLEMENTAR E NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	159
5.1.	Lei Complementar.....	159
5.1.1.	O patamar hierárquico da lei complementar.....	164
5.1.2.	Superação de incompatibilidade entre lei complementar e lei ordinária.....	168
5.2.	Lei Complementar em Matéria Tributária.....	171
5.3.	Normas Gerais de Direito Tributário.....	175
5.3.1.	Sobre normas gerais.....	175
5.3.2.	Retomada histórica acerca das normas gerais de direito tributário ..	180
5.3.3.	As funções da lei complementar do art. 146 da Constituição.....	186
5.3.4.	Ainda sobre a lei complementar de normas gerais de direito tributário.....	194

CAPÍTULO VI

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	201
6.1. Sobre Decadência e Prescrição.....	201
6.1.1. Elementos comuns e traços distintivos da decadência e da prescrição.....	203
6.1.2. A segurança jurídica como princípio informador.....	205
6.2. Decadência e Prescrição no Direito Tributário.....	208
6.3. Decadência e Prescrição: Matérias de Normas Gerais de Direito Tributário.....	211
6.3.1. Prazos de decadência e prescrição e normas gerais de direito tributário.....	213
6.3.2. Fixação de prazos por entes políticos dotados de competência tributária.....	218
6.3.3. Controle de produção normativa e a fixação dos prazos.....	225
6.4. Decadência e prescrição e o Código Tributário Nacional.....	230
6.4.1. Decadência e prescrição e o débito do Fisco.....	234
6.4.2. Decadência e prescrição do crédito tributário.....	237
6.4.2.1. Decadência e prescrição e o lançamento.....	238
6.4.2.2. Decadência e prescrição como causas extintivas do crédito tributário.....	233
6.5. Aplicação das Regras de Decadência.....	241
6.5.1. Prazo para lançamento e decadência: lançamento por homologação.....	241
6.5.1.1. A “tese dos cinco mais cinco”.....	246
6.5.1.2. Uma (re)leitura do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.....	248
6.5.2. Prazo para lançamento e decadência: lançamento de ofício.....	250

6.5.2.1.	Prazo de decadência: anulação do lançamento por vício formal.....	251
6.5.2.2.	Prazo de decadência: antecipação do procedimento fiscal.....	252
6.5.2.3.	Prazo de decadência: ocorrência de dolo, fraude ou simulação.....	252
6.6.	Aplicação da Regra de Prescrição.....	254
6.6.1.	Crédito tributário constituído pelo sujeito passivo e prescrição.....	256
6.6.2.	Termo de início do prazo de prescrição: vencimento do prazo para pagamento <i>versus</i> declaração entregue pelo sujeito passivo.....	259
6.6.3.	Prescrição intercorrente.....	261
6.6.3.1.	Prescrição intercorrente em processo administrativo....	262
6.6.3.2.	Prescrição intercorrente em processo de execução fiscal.....	264
6.7.	Síntese dos Prazos de Decadência e Prescrição do Crédito Tributário.....	266

CAPÍTULO VII

	DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	268
7.1.	Breve Retomada Histórica.....	268
7.2.	Sobre as Contribuições Sociais para a Seguridade Social.....	269
7.3.	A Lei n. 8.212/91: veículo introdutor do tipo lei ordinária.....	274
7.3.1.	Os prazos de 10 (dez) anos da Lei n. 8.212/91 (arts. 45 e 46).....	274
7.3.2.	Panorama das discussões administrativas e judiciais.....	277
7.4.	Controle de Produção Normativa e os Prazos da Lei n. 8.212/91.....	279
7.4.1.	Controle de constitucionalidade.....	279
7.4.2.	Controle de legalidade.....	284

7.4.3. Controle da <i>não aplicação</i> das normas jurídicas.....	287
7.4.4. Síntese do controle dos prazos de decadência e prescrição da Lei n. 8.212/91.....	292
CONCLUSÕES.....	293
BIBLIOGRAFIA.....	325

INTRODUÇÃO

Com a publicação da Lei n. 8.212, de 24.07.1991, cujos artigos 45 e 46 estabeleceram prazos de 10 (dez) anos para a Seguridade Social promover a cobrança de seus créditos, instalou-se controvertida questão jurídica em torno da aplicação das regras de decadência e prescrição relativamente às chamadas contribuições sociais destinadas à seguridade social.

Cabe ressaltar que os prazos de 10 (dez) anos previstos na Lei n. 8.212/91 são superiores àqueles fixados pela Lei n. 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional), diploma normativo este que desde 1966 disciplina a matéria da decadência e da prescrição tributárias, veiculando prazos de 5 (cinco) anos.

Referida alteração dos prazos decadenciais e prescricionais, portanto, estaria a duplicar o prazo para a Fazenda Pública efetuar a cobrança de créditos tributários a título de contribuições sociais para a seguridade social, impondo aos contribuintes e responsáveis tributários um cenário substancialmente mais gravoso. Isto porque, além do dever de manter a guarda de documentos fiscais pelo prazo decenal, estariam sujeitos a procedimentos de fiscalização, e eventualmente de ações executivas, por período consideravelmente maior, o que tem fortes implicações quanto à estabilidade das relações jurídicas, a afetar a segurança jurídica.

A questão, em nosso entendimento, é de alta relevância. A respeito dela, muito já se escreveu, se escreve e será escrito. Do mesmo modo, muito já se decidiu e se decidirá, nas esferas administrativas e judiciais. E o tema, passada mais de década e meia, continua em aberto.

É inegável a grande contribuição de nossa doutrina, bem como são valiosas as soluções construídas nos diversos pronunciamentos decisórios sobre a matéria. Entretanto, pensamos que chegou o momento de abrir caminho para novas perspectivas de análise, a partir das quais, quiçá, poder-se-á chegar ao equacionamento do problema.

Nesse sentido, o instrumental teórico fornecido pela evolução do pensamento jurídico assume posição de destaque, em especial pela importância hoje dispensada ao papel da linguagem e, pois, da linguagem prescritiva do direito, de influência decisiva quando se está a operar com categorias da Teoria Geral do Direito. É que, sendo o direito um bem cultural, manifesta-se sempre por meio da linguagem.¹ Daí a relevância do dado lingüístico para a *interpretação* no direito e mesmo para assentar a distinção entre *texto* e *norma*, porquanto o que se interpreta são os textos, sendo as normas o resultante da interpretação.²

A propósito, será indispensável ingressar no tema das normas jurídicas, abrindo espaço para quatro acepções distintas de “normas jurídicas”, a saber: *instrumentos introdutores de normas*, *documentos normativos*, *enunciados prescritivos* e *normas jurídicas* em sentido estrito. Esta última, a norma jurídica em sentido estrito, será tida como a significação construída a partir de um texto do direito positivo, é dizer, como o produto resultante da interpretação. Ainda sobre as normas jurídicas, falaremos algo sobre a distinção entre regras e princípios e também sobre os princípios tributários, notadamente por vislumbrarmos na segurança jurídica o princípio informador da decadência e da prescrição, inclusive no campo tributário.

A discussão sobre os prazos de decadência e prescrição veiculados pela Lei n. 8.212/91 passa, também, pela compreensão da dinâmica do sistema do direito positivo. É que o processo de positivação do direito, quando entram em cena as chamadas fontes do direito, movimentam as estruturas do sistema, criando normas jurídicas mediante a aplicação de outras normas jurídicas. Os prazos de decadência e prescrição, inclusive os decenais relativos às contribuições sociais para a seguridade social, são regras construídas a partir de textos normativos, que são produtos resultantes de atos de aplicação de outras normas jurídicas.

¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 5.

² EROS GRAU, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, 2006, p.27.

Entretanto, é necessário aferir se essas normas de decadência e prescrição construídas a partir de textos do direito positivo estão habilitadas para que sejam incididas, produzindo seus regulares efeitos. E aí estar-se-á a tratar da validade, da vigência, da eficácia (da eficácia técnica e da eficácia jurídica) e da efetividade (ou eficácia social).

De outro ângulo, as regras de decadência e prescrição previstas na Lei n. 8.212/91 podem revelar incompatibilidades com outras regras do sistema do direito positivo, marcadamente com aquelas veiculadas pelo Código Tributário Nacional. Então, será importante versar sobre a figura da revogação e, ainda, discorrer sobre os critérios para superação das incompatibilidades normativas. Mediante a utilização desses critérios, que são o *hierárquico*, o *temporal* (ou *cronológico*) e o da *especialidade*, poder-se-á determinar a prevalência de uma das normas jurídicas em conflito. Na aplicação desses critérios, todavia, haverá de ser observada uma ordem lógica, assunto para o qual procuraremos oferecer uma proposta.

Ademais, se a aplicação dos prazos decenais para a exigência de contribuições sociais destinadas à seguridade social é matéria controvertida perante os órgãos judiciais e também nas instâncias administrativas, notadamente no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Ministério da Fazenda, não poderemos deixar de adentrar ao tema do controle de produção normativa. Com efeito, todo e qualquer ato de produção normativa está sujeito a controle, quer seja sob a ótica do instrumento introdutor utilizado, do documento normativo produzido, dos enunciados prescritivos veiculados ou das normas jurídicas (enquanto significações) construídas a partir dos textos normativos.

Sim, a existência de relação de pertinência da norma ao sistema (validade) pode ser aferida com relação (a) ao instrumento introdutor utilizado para veicular a Lei n. 8.212/91, (b) a este próprio documento normativo, (c) aos enunciados prescritivos nele objetivados, ou seja, os arts. 45 e 46, ou (d) às normas jurídicas construídas a partir destes textos normativos (os prazos de decadência e prescrição). E isto sem descartar o controle sobre os atos de aplicação dos referidos prazos decenais de decadência e prescrição mediante a expedição das chamadas normas individuais e concretas.

Todo esse material normativo pode ser objeto de controle pelos órgãos competentes, para a identificação de eventuais vícios que estejam a afetar o produto legislado. Aliás, a par das categorias de vício formal e vício material presentes na tradição brasileira, lançaremos mão de modelo pautado na existência de três tipos de infringência às normas de produção normativa:³ (a) infração à norma que estabelece a competência, (b) infração à norma que estabelece o procedimento, e (c) infração à norma que delimita a matéria.

O exercício do controle de produção normativa será investigado a partir de três perspectivas distintas: do controle de constitucionalidade, do controle de legalidade, e do controle de *não aplicação* das normas jurídicas. Será examinada, também, a viabilidade desses controles serem realizados não somente pelo Poder Judiciário, mas também na esfera administrativa, inclusive com abordagem da polêmica questão em torno da possibilidade de uma autoridade administrativa, como aquelas com atribuições de julgamento, deixar de aplicar norma jurídica por entendê-la incompatível com a Constituição.

O controle de constitucionalidade brasileiro, em razão da sua forte evolução, destacadamente com a promulgação da Carta Política de 1988, receberá especial atenção. É que a fiscalização de conformidade das normas jurídicas com a Constituição, por exemplo da Lei n. 8.212/91, de seus arts. 45 e 46 ou mesmo das normas construídas a partir destes textos normativos, pode ser realizada tanto pelo sistema concentrado (ou direto) quanto pelo sistema difuso (ou indireto), os quais apresentam notas distintivas de bastante relevantes.

Também a visão lingüística do direito está a viabilizar notáveis avanços com relação ao controle de constitucionalidade. Aquelas noções de instrumento introdutor, documento normativo, enunciado prescritivo e norma jurídica (enquanto significação construída pelo intérprete) passam a desempenhar papel fundamental para uma melhor compreensão das técnicas de fiscalização de constitucionalidade, quando aplicadas tanto no controle concentrado quanto no controle difuso.

³ Conforme modelo desenvolvido por GABRIEL IVO [*Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 139-149].

Dessa perspectiva, inclusive, será possível empreender esforços no sentido de tornar mais nítidas as distinções entre a técnica da *pronúncia de inconstitucionalidade* e as modernas técnicas da *interpretação conforme à Constituição* e da *inconstitucionalidade parcial sem redução de texto*. A aplicação dessas técnicas, cabe ressaltar, poderão ser articuladas ao controle de constitucionalidade das regras de decadência a prescrição veiculadas pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

Quanto ao controle de legalidade, versaremos sobre a aferição da conformidade das normas de inferior hierarquia às normas superiores hierarquicamente quando entre elas existir relação de subordinação hierárquica. No que diz respeito ao controle de *não aplicação* das normas jurídicas, a análise toma em conta a possibilidade de utilização dos critérios para a superação de incompatibilidades normativas (hierárquico, temporal e especialidade) para, no caso concreto, permitir a aplicação de uma das normas jurídicas em conflito, sem que a outra seja eliminada do sistema do direito positivo.

A questão central em exame, qual seja, a possibilidade de aplicação dos prazos decadência e prescrição de 10 (dez) anos para a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social estabelecidos pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, acaba por exigir o ingresso no tema da competência outorgada pela Constituição para a regulação da matéria de decadência e prescrição tributárias.

Isso nos remete diretamente ao art. 146, III, *b*, da Constituição da República que investe o legislador complementar da prerrogativa de estabelecer normas gerais de direito tributário sobre decadência a prescrição. Em outras palavras, qualquer posição que se venha a assumir com relação aos prazos fixados pela Lei n. 8.212/91 estará a depender da prévia análise do papel da lei complementar prevista no art. 146 da Lei Maior.

E o tema, sabidamente, não é dos mais singelos. Não basta apenas considerar, isoladamente, o dispositivo da letra *b* do inciso III do art. 146 da Constituição. É preciso, antes de tudo, conhecer o instrumento introdutor de normas do tipo lei complementar, enveredar pelo seu campo de atuação normativa e discorrer sobre seu relacionamento com a lei ordinária. Questões como o patamar hierárquico da lei complementar e a resolução de potenciais conflitos com a lei ordinária estão a exigir considerações mais elaboradas.

Mais ainda, é imprescindível investigar qual papel (ou quais papéis) o legislador constituinte reservou ao legislador complementar no campo tributário. Depois disso é que será possível uma aproximação com a complexa temática das normas gerais de direito tributário.

Neste momento, então, haverá de ser superada uma dificuldade adicional: o que é uma norma geral? E a resposta possivelmente não seja única. Entretanto, despontará a figura do legislador nacional. E aí deveremos perquirir sobre o alcance de uma norma geral veiculada pelo legislador nacional. Com isso, estaremos credenciados a estudar as diversas funções atribuídas pela Constituição ao legislador complementar de normas nacionais, de normas gerais de direito tributário.

Tomando conhecimento de que a celeuma sobre as normas gerais de direito tributário remonta a regimes constitucionais pretéritos, e mais acentuadamente a partir da Constituição de 1967, que deu ensejo ao surgimento das correntes dicotômica e tricotômica, deveremos caminhar no sentido de absorver a opção adotada pelo constituinte de 1988, bem como o expediente legislativo utilizado para a formulação do art. 146 do texto constitucional.

Nessa toada, não teremos como abdicar de tratar, ainda que brevemente, das funções que cabem à lei complementar, ou seja, dispor sobre conflitos de competência, regular limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário.

Assentadas as funções do legislador complementar de normas nacionais, estaremos em condições de penetrar o tema atinente à decadência e à prescrição em matéria tributária, mas não sem antes traçar algumas linhas genéricas sobre as figuras de decadência e da prescrição, cogitando acerca de elementos comuns e notas distintivas dessas figuras extintivas de direitos em razão da inércia de seu titular durante determinado prazo.

Tendo em vista que decadência e prescrição são conceitos jurídicos positivos, inclusive na seara tributária, as investigações quanto a essas figuras deverão tomar por base unicamente os textos do direito positivo. Assim, a decadência e a prescrição, relativas a *crédito tributário* de que é titular a Fazenda Pública ou a *débito do Fisco* de titularidade de sujeitos passivos, deverão ser examinadas a partir da disciplina estabelecida pelas normas nacionais veiculadas por lei complementar.

E aqui surge a intrincada questão concernente à atuação do legislador complementar com relação ao estabelecimento dos prazos decadenciais e prescricionais em matéria tributária. Pode ou não fazê-lo? Atreladas a esta indagação surgem outras, já agora formuladas do ângulo dos legisladores das pessoas políticas investidas de competência tributária. Estariam estas pessoas políticas autorizadas a fixar prazos de decadência e prescrição em matéria tributária? Existiriam limites a serem observados?

Indagações dessa ordem não podem ficar sem respostas. Apenas com a demarcação dos papéis tanto do legislador nacional quanto dos legisladores das demais pessoas políticas poder-se-á definir os critérios para a solução de conflitos entre lei complementar da União e leis editadas pelos entes investidos de competência tributária com relação ao tema da decadência e da prescrição, e mais especificamente no tocante à veiculação dos respectivos prazos.

A delimitação do campo normativo do legislador complementar e dos legisladores dos entes políticos dotados de competência tributária no tocante ao estabelecimento de prazos de decadência e prescrição em matéria tributária permitirá, também, identificar se atuam em diferentes terrenos normativos ou se existe alguma relação de subordinação hierárquica nesta matéria. O resultados obtidos nesta empreitada, ademais, serão determinantes para a aplicação das técnicas de controle de produção normativa no que se refere à atuação das pessoas políticas relativamente à fixação de prazos decadenciais e prescricionais.

Vencida esta etapa, far-se-á necessário investigar qual diploma normativo está a exercer a função prevista no art. 146, III, *b*, da Constituição, em especial com relação à disciplina das figuras da decadência e da prescrição tributárias, bem como da veiculação de seus prazos. Nossa análise, então, será dirigida à verificação da recepção do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) pela nova ordem constitucional, notadamente daqueles enunciados prescritivos a partir dos quais são construídas regras de decadência e prescrição do crédito tributário, inclusive dos respectivos prazos.

Ainda transitando nos domínios do Código Tributário Nacional, versaremos sobre as regras de decadência e prescrição, inclusive como modalidades de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, da Lei n. 5.172/66. Quanto à decadência, nossa análise recairá sobre as regras construídas a partir do § 4º do art. 150 e do art. 173 do diploma normativo de normas nacionais em matéria tributária. Já a prescrição do crédito tributário será examinada com base no art. 174 do Código Tributário Nacional.

Mostrar-se-á importante, ainda, formular uma síntese dos prazos de decadência e prescrição do crédito tributário estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, para que possam ser cotejados com os prazos decenais veiculados pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

Percorridas todas essas etapas, e firmadas as premissas que entendemos relevantes, trataremos da decadência e da prescrição das contribuições destinadas à seguridade social, quando, então, enfrentaremos o tema dos prazos de 10 (dez) anos previstos na Lei n. 8.212/91, destacando, inclusive, o panorama acerca das discussões travadas nas esferas administrativas e judiciais.

Na fase derradeira do nosso estudo, o controle de produção normativa será exercido tendo por objeto os prazos decenais de decadência e prescrição para a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social veiculados pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, momento este que foi reservado para a aplicação das técnicas do controle de constitucionalidade, do controle de legalidade e do controle de *não aplicação* das normas jurídicas.

É este, pois, o desafio a enfrentar.

CAPÍTULO I

DIREITO E LINGUAGEM

1.1. Sobre a Linguagem

Desenhos rupestres, escritos romanos, antigas cartas náuticas, *Guernica*,⁴ mensagens eletrônicas pela *Internet*. Todas manifestações genuínas do uso da linguagem⁵ pelo ser humano. Cada um desses exemplos, pinçados aleatoriamente da história da humanidade, revela a capacidade do homem para a comunicação.

Comunicar. É para isso que o homem faz uso da linguagem. Esse comunicar é o modo pelo qual se dá a interação do homem com as formas particulares de viver e pensar de seu grupamento social, pois o ser humano habita um mundo cultural.⁶ O homem é, por excelência, um ser cultural.

E variados são os códigos utilizados para a comunicação: os sons, como o soar dos tambores em um ritual, o estampido de um tiro em uma prova de atletismo, o silvar do apito de um guarda-vidas orientando banhistas no mar, o estalar dos dedos para chamar alguém ou a salva de palmas para elogiar uma apresentação artística; as imagens, de televisão ou de placas de sinalização; as artes, tal qual a

⁴ Essa tela de PABLO PICASSO, de 1937, para muitos sua obra-prima, retrata o horror do bombardeio de Guernica, cidade espanhola situada no País Basco, realizado em 26.04.1937 pela força aérea da Alemanha nazista em apoio ao General Francisco Franco. Para ÂNGELA VERÍSSIMO, essa obra faz justiça à expressão “uma imagem vale por mil palavras” (Guernica ou o manifesto político de P. Picasso. http://www.isa.utl.pt/campus/6_pablo.htm Acesso em: 03 fev. 2006).

⁵ Para os fins deste trabalho, a *linguagem* será considerada o instrumento do ser humano para exercer sua aptidão de comunicar-se por meio do uso de signos.

⁶ O termo *cultural* é aqui usado tendo por referência a palavra *cultura* naquele sentido registrado por NICOLA ABBAGNANO de “... conjunto de modos de viver e de pensar cultivados, civilizados, polidos, que também costumam ser indicados pelo nome de *civilização*” (*Dicionário da filosofia*, 2000, p. 225).

música, a escultura e a pintura; e outras tantas, a exemplo da chamada linguagem corporal, com destaque para a mímica, do vestuário e da culinária.

Todavia, é especialmente pela língua ou idioma,⁷ seja o português, o inglês ou outro qualquer que os homens se comunicam. É na língua, pois, que o homem encontra sua ferramenta de comunicação, língua essa dotada de imensa riqueza, como realça VILÉM FLUSSER: “Ela encerra em si toda a sabedoria da raça humana. Ela nos liga aos nossos próximos e, através das idades, aos nossos antepassados. Ela é, a um tempo, a mais antiga e a mais recente obra de arte, obra de arte majestosamente bela ...”.⁸

A relevância do fenômeno comunicacional para os seres humanos deu ensejo à análise desses códigos a partir das unidades básicas da linguagem, é dizer, dos *signos*.⁹ E dentre os resultados obtidos pelo estudo dos signos um em especial merece destaque: a existência de uma associação entre um *suporte físico*, um *significado* e uma *significação*, conforme o modelo concebido por EDMUND HUSSERL.¹⁰

No modelo husserliano, que adotamos, *suporte físico*, *significado* e *significação* formam o chamado *triângulo semiótico*. O signo apresenta **suporte físico**, elemento material, como uma palavra escrita ou falada, uma placa de sinalização ou um quadro pintado; **significado**, alguma coisa a que se refere o suporte físico, interna ou externamente, acessível no imaginário ou concretamente,

⁷ A *língua*, entendida como um sistema de signos utilizado por certo grupamento social para a comunicação, foi empregada em sentido mais restrito, como *idioma*. A *língua* é parte da *linguagem* e esta última, mais abrangente, compreende todo o instrumental humano para a comunicação. Um conjunto sistematizado de signos corresponde à *língua*. Mas a *linguagem* pressupõe *língua* e *fala*. A *fala* é o ato individual de seleção e atualização, parte da *linguagem*. Então, não haverá *língua* sem *fala* e tampouco *fala* sem *língua*. Diz-se, pois, que a *língua* é a *linguagem* menos a *fala* (cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de lógica do curso de mestrado em Direito da PUC/SP, p. 10-12). Neste trabalho, todavia, sem perder de vista as noções indissociáveis de *linguagem*, *língua* e *fala*, empregaremos os vocábulos *língua* e *linguagem* numa mesma acepção, como instrumento de comunicação humana.

⁸ *Língua e realidade*, 2004, p. 37.

⁹ Surge, então, a *Semiologia*, como ciência que estuda o papel dos signos na sociedade. Desenvolvida por FERDINAND DE SAUSSURE, foi mais direcionada para a linguagem verbal, muito embora tenha inspirado outras teorias, e em especial aquela de CHARLES DE SANDERS PEIRCE, a *Semiótica*, já agora em uma perspectiva eminentemente filosófica, conquanto tendo como objeto também os diferentes sistemas sígnicos.

¹⁰ Registre-se que essa associação, nos termos concebidos por EDMUND HUSSERL, em tempo algum gozou de unanimidade, a começar por aqueles que refutavam a idéia de uma relação entre três elementos, preconizando sê-la apenas bilateral, como FERDINAND DE SAUSSURE, que sugeria apenas a existência de um *significante* e um *significado*. Mais do que isso, não foi possível estabelecer uma convenção quanto à nomenclatura dos elementos relacionados. UMBERTO ECO, por exemplo, emprega *significante* no lugar de suporte físico, *referente* em substituição a significado e, por fim, *significado* para significação.

podendo ser do passado, do presente ou do futuro; **significação**, idéia, noção ou conceito que se produz na mente.

Ressalte-se que os signos não devem ser manipulados arbitrariamente, o que poderia comprometer a função primordial da linguagem, ou seja, a comunicação, tornando inoperante e sem sentido o discurso entre os sujeitos. Portanto, as associações entre suporte físico, significado e significação (relação triádica) haverão de observar os padrões convencionados de usos dos signos (*convenção lingüística*), estabelecidos pelo contexto em que inseridos os sujeitos em comunicação.

A linguagem, para comunicar, deve ser compreendida pelos destinatários das mensagens. A linguagem descontextualizada nada comunica. *Não há texto sem contexto*, como bem destaca PAULO DE BARROS CARVALHO.¹¹ Se o homem *conhece* pela linguagem, *compreende* pela linguagem, para compreender algo ou alguém é preciso compreender o todo, como FRIEDRICH D. E. SCHLEIERMACHER¹² ensinava já no Século XIX. Conhecer alguma coisa, impõe conhecer seu contexto.¹³

Não se está a propor, evidentemente, o engessamento do pensamento humano (tarefa, ademais, inalcançável). Não se pretende que seja tolhida a construção das significações pelo homem. Até porque, a partir de um único suporte físico e de seu significado podem surgir diferentes significações.

Contudo, a boa comunicação não comporta a fixação de significações de modo aleatório. A tarefa de comunicar é cumprida apenas se o emprego do signo fizer fluente o discurso. A significação, se e quando dissociada de seu significado e

¹¹ Nas palavras do autor: “Mas não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüísticas e extralingüísticas. Neste sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem, envolvendo imediatamente o texto, como as associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralingüística, contornando os dois primeiros” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 18).

¹² A partir da linguagem, e considerando as relações entre falante e ouvinte, o teólogo, filólogo e filósofo alemão preconizava “... a idéia de que cada particular apenas pode ser compreendido por meio do todo e, portanto, toda explicação do particular pressupõe já a compreensão do todo” (Discursos acadêmicos. Sobre o conceito de hermenêutica, com referência às indicações de F. A. Wolf e ao Compêndio de Ast. Discurso lido em 13.08.1829. In: *Hermenêutica: arte e técnica da interpretação*, 2003, p. 46-47).

¹³ Anota TÁCIO LACERDA GAMA que o *conhecimento é condicionado pelo contexto de sua produção*, afirmando ainda que “... toda e qualquer forma de compreensão se dá na linguagem e segundo os seus limites. Conhecer algo é antes conhecer a linguagem que torna esse algo compreensível” (Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 50, p. 99-100).

de seu suporte físico torna imprestável o uso do signo, pois de pouca valia à comunicação. Aquilo que se chamaria de significação, em rigor, nada significará.

Tamanha a importância da associação entre os suportes físicos, significados e significações para a compreensão do fenômeno lingüístico que estudos específicos foram empreendidos a partir da Semiótica. A marca definitiva do trabalho científico desenvolvido em estudos semióticos reside no enfoque analítico dispensado por CHARLES PEIRCE e CHARLES MORRIS, aos sistemas sígnicos, permitindo a análise da linguagem a partir de três planos distintos, quais sejam, o *sintático*, o *semântico* e o *pragmático*.¹⁴

E a linguagem, para viabilizar a interação dos seres humanos, pressupõe um *processo comunicacional*. Esse esquema comunicativo é descrito por ROMAN JAKOBSON¹⁵ a partir de seis elementos: *remetente*, *mensagem*, *destinatário*, *contexto*, *código* e *canal físico* ou *contato*. Em síntese, o processo comunicacional é assim operado: o **remetente**, para promover a comunicação, envia uma **mensagem** para aquele com quem pretende comunicar-se, o **destinatário**, dependendo o sucesso da empreitada de um **contexto**, verbal ou sujeito à verbalização, que permita a assimilação do conteúdo da mensagem pelo destinatário, sendo necessário para tanto um **código** comum a ambos (remetente e destinatário) e, ainda, um **canal físico** que, a partir de uma conexão psicológica, viabiliza o início e a manutenção da comunicação entre remetente e destinatário.¹⁶

Pois bem. É por meio de um processo comunicativo que os homens interagem. O conhecimento humano, portanto, se dá necessariamente no contexto constitutivo da linguagem. É na linguagem que o homem encontra seus limites. Daí a frase cunhada por LUDWIG WITTGENSTEIN na proposição 5.6 do seu *Tractatus Logico-Philosophicus*: “Os limites do meu mundo significam os limites da minha linguagem”.

¹⁴ No plano *sintático* a relação se dá entre os signos (signo com signo), sendo dirigido o exame às regras que organizam o discurso, tais como as regras gramaticais de um idioma. Já no plano *semântico* o relacionamento é outro, entre os signos e aquilo que representam (suporte físico com objeto), recaindo a análise nos sentidos em que são usados os signos, a exemplo do que registram os dicionários, que são repertórios de significados das palavras de um idioma. Por fim, no plano *pragmático* se relacionam os signos com aqueles que fazem uso da linguagem (signo com ser humano), cuja investigação tomará em conta toda a riqueza decorrente da utilização dos signos pelo homem em suas mais diversas formas de comunicação (cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de lógica do curso de mestrado em Direito da PUC/SP, p. 14-15).

¹⁵ *Lingüística e comunicação*, 1969, p. 123.

¹⁶ Cf. também CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, *Semiótica do direito*, 2005, p. 43-45.

A linguagem é, pois, constitutiva da *realidade humana*.¹⁷ Aquilo que chamamos de *realidade* é apreendida e compreendida pelo homem somente por meio do uso da língua.¹⁸ Os acontecimentos são acessíveis somente pela linguagem. A realidade humana é aquilo que o homem pode acessar. E a senha para tal é a língua. A realidade humana é a realidade que a linguagem do homem constitui. Como salienta TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., “A Realidade, o mundo real, não é um dado, mas uma articulação lingüística mais ou menos uniforme num contexto existencial”.¹⁹

Tudo aquilo que o homem não constrói pela língua não será passível de conhecimento, é dizer, não fará parte da realidade humana e não passará do plano das meras sensações, fadadas à diluição no fluxo temporal da consciência.²⁰ A realidade humana é, pois, produto do uso da linguagem. É o que conclui de forma peremptória FLUSSER, “... língua é realidade, ou: não há realidade além da língua”.²¹

Eis, então, a importância do *giro lingüístico*, movimento que motivou uma mudança de rota radical em direção à compreensão do papel exercido pela linguagem na construção da realidade, da realidade acessível ao homem, da realidade humana.²²

Assumindo a linguagem essa função constitutiva da realidade humana, é necessário explicitar também a **distinção entre evento e fato**. Os eventos se dão no tempo e no espaço. Não há como tocá-los depois. Os acontecimentos físicos não

¹⁷ Como assinala TÁREK MOUSSALLEM, “... a linguagem é responsável por *instaurar* a realidade do homem. É a via de acesso do sujeito à realidade mesma” (*Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 6).

¹⁸ VILÉM FLUSSER, *Língua e realidade*, 2004, p. 81-82.

¹⁹ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 270.

²⁰ FABIANA DEL PADRE TOMÉ, *A prova no direito tributário*, 2005, p. 3.

²¹ *Língua e realidade*, 2004, p. 202.

²² Essa virada no sentido da compreensão da importância da linguagem foi objeto de excelente obra de MANFREDO ARAÚJO DE OLIVEIRA (*Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, 1996, *passim*). O reconhecimento do papel da linguagem na construção da realidade humana, historicamente, é ainda recente, fruto do desenvolvimento, no Século XX, da Filosofia da Linguagem, a qual foi fortemente impulsionada pelas idéias de MARTIN HEIDEGGER e LUDWIG WITTGENSTEIN. Essa mudança teve como ponto de partida o abandono das concepções tradicionais sobre a realidade, em especial aquela de que a linguagem seria apenas uma espécie de *representação* dos acontecimentos e das coisas, conforme predeterminado pela essência dos objetos. A verdade, então, correspondia à “realidade” dos objetos (verdade por correspondência). Para a antiga concepção, a linguagem nada constituiria. A realidade é que implicaria a linguagem. O *giro lingüístico* superou aquela visão da realidade, que colocava em segundo plano a própria existência do homem e de seu ambiente lingüístico. As novas luzes lançadas tornaram insustentável a antiga concepção, pois, como bem enfatizado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., era baseada em um *pressuposto indemonstrável*, em um *pressuposto metafísico não explicado* (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 270).

estão ao nosso alcance posteriormente. Esgotam-se em si.²³ Ocorrem, simplesmente ocorrem. Um evento integrará a realidade humana se o ser humano o constituir pela linguagem. Os acontecimentos podem ser (re)construídos pelo homem, por meio da linguagem. Os eventos, vertidos em linguagem, tornam-se reais, tornam-se fatos. Há fato, pois, quando há linguagem.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. bem ilustrou a distinção entre *evento* e *fato*. Indicou como *evento* a travessia do Rubicão por César, ao passo que considerou como *fato* o relato “César atravessou o Rubicão”, porquanto descrito em linguagem. Demonstrou, assim, que a linguagem confere realidade ao evento. Em suas palavras, “‘Fato’ não é, pois, *algo* concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.²⁴ A linguagem, portanto, é que permite constituir um evento em fato.

De outro lado, nem se argumente que a linguagem daria apenas uma *versão* sobre o evento, que poderia não corresponder à realidade, vale dizer, àquilo que *efetivamente ocorreu*. Tal argumento não resiste a um questionamento singelo: mas qual realidade humana não é descrita pelo homem segundo uma *versão*? Por mais que a ocorrência de certo evento esteja calcada em elementos de prova, passe por testes de veracidade, será sempre relatado em linguagem, a qual veiculará uma *versão* daquele evento, que então passará a ser fato.²⁵

Os acontecimentos, portanto, são produtos da interpretação realizada pelo ser humano. São versões construídas pelo homem, é dizer, pela linguagem produzida pelo homem.²⁶ Eis a linguagem, constituindo e comunicando a realidade humana.

²³ No mesmo sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ, *A prova no direito tributário*, 2005, p. 19.

²⁴ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 278 (destaques do original).

²⁵ A bibliografia do italiano GALILEU GALILEI talvez registre um dos mais importantes indicativos da existência somente de versões da realidade. GALILEU, adotando o modelo concebido pelo polonês NICOLAU COPERNICO, sustentou girar a Terra em torno do Sol (sistema heliocêntrico), desafiando a “realidade” segundo a versão prevalente à época, de que a Terra era o centro do universo e que ao seu redor os demais corpos gravitavam (geocentrismo). Por essa razão acabou condenado pelo Santo Ofício, o tribunal da Inquisição. Mas foi a linguagem, posteriormente, que corroborou a versão de GALILEU, constituindo uma nova realidade e demonstrando que a versão da Igreja Católica não correspondia à “realidade”. A versão de GALILEU, então, passou a ser a realidade, do mesmo modo como em 1983, passados mais de trezentos anos de sua morte, a mesma Igreja produziu nova linguagem, agora absolvendo GALILEU.

²⁶ É o que ressalta TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM: “Entender a realidade humana como uma continuidade lingüística torna-se de vital importância para a compreensão do homem e do direito na medida em que ambos não trabalham com os acontecimentos físicos, mas somente com a interpretação ou versão, por fim linguagem” (*Fontes do direito tributário*, 2001, p. 28).

1.1.1. Tipologia e hierarquia da linguagem

Os distintos tipos de linguagem podem ser classificados segundo uma divisão em classes.²⁷ Com o *Neopositivismo Lógico*,²⁸ por exemplo, as linguagens foram classificadas em três tipos: *natural* ou *ordinária*, *técnica* e *formalizada*. RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI,²⁹ de sua vez, partem da segregação entre as linguagens *naturais* e *artificiais*, encontrando nas últimas as linguagens *técnica* e *formal*. PAULO DE BARROS CARVALHO,³⁰ além das (três) já referidas, admite outras três: a *científica*, a *filosófica* e a *artística*.

Neste trabalho, destacamos três tipos de linguagem: a ***linguagem natural***, também chamada *ordinária* ou *vulgar*, utilizada no cotidiano da vida social e que, embora não prime pelo rigor sintático e pela precisão semântica, é riquíssima pragmaticamente, expondo valores e ideologias de seus utentes; a ***linguagem científica***, rigorosa e sistematizada, revela atenção com a precisão dos vocábulos e delimita previamente o objeto a ser descrito, sendo própria dos cientistas;³¹ a ***linguagem técnica***, pautada pela linguagem natural com a adição de elementos do discurso científico, opera com menor sistematização, e tem por fim viabilizar a manipulação de objetos, a exemplo de *manuals técnicos* e *bulas* de medicamentos.

É possível também falar de uma *teoria da hierarquia das linguagens*. É que as linguagens podem ser organizadas em graus hierárquicos. Isto porque, do mesmo modo que pela linguagem se *fala* de algo ou alguém, sempre haverá a possibilidade de que se use uma outra linguagem para falar da primeira. O homem é capaz, portanto, de usar a linguagem para falar da própria linguagem. Linguagem a falar da linguagem. Níveis diferentes de comunicação. Níveis distintos de linguagem.

²⁷ Sobre a *classificação* como expediente lógico ordenador da realidade, v. PAULO DE BARROS CARVALHO [IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB)]. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 12, p. 53-58].

²⁸ Também chamada de *Empirismo Lógico*, *Filosofia Analítica* ou *Empirismo Contemporâneo*, essa corrente de pensamento teve início no Século XX, na Áustria, na Cidade de Viena (daí o “Círculo de Viena”), tratando de temas do conhecimento científico a partir da linguagem, utilizando recursos da semiótica e passando a admitir apenas proposições verificadas empiricamente.

²⁹ *Introducción al conocimiento científico*, 1985, p. 20-23.

³⁰ *Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de lógica do curso de mestrado em Direito da PUC/SP, p. 30-39.

³¹ PAULO DE BARROS CARVALHO destaca como aspectos do saber científico os seguintes: (1º) estrato de linguagem; (2º) construção artificial; (3º) utilizada com função descritiva ou teórica; (4º) plexo unitário de proposições (5º) com pretensão veritativa; (6º) proposições que se vertem sobre um campo objetal uniforme; e (7º) devidamente demarcado (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 53).

A linguagem que fala de alguma coisa é a *linguagem-objeto*. A linguagem que fala da *linguagem-objeto* está em nível superior, é *metalinguagem*, *linguagem de sobrenível* ou *sobrelinguagem*. Eis a constatação: havendo linguagem que fale de algo será sempre possível a existência de uma outra linguagem (a metalinguagem) que fale daquela primeira (a linguagem-objeto).

Todavia, o grau hierárquico de cada linguagem é relativo. Uma única linguagem pode ser, ao mesmo tempo, linguagem-objeto e metalinguagem. CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO,³² ao tomar como exemplo um processo judicial, ilustra com precisão essa relatividade ao mencionar que uma sentença tem na petição inicial da ação sua linguagem-objeto, funcionando ela (sentença) como metalinguagem; de outro lado, essa mesma sentença será linguagem-objeto do acórdão que julga o recurso, o qual atua como metalinguagem; e assim, sucessivamente, como as demais decisões relativas aos recursos interpostos, ora como metalinguagem, ora como linguagem-objeto. Essa relatividade, portanto, é inerente à teoria hierárquica da linguagem.³³

Linguagem-objeto, que fala de algo, e metalinguagens, que fala da linguagem-objeto. É a comunicação em níveis de linguagem, estruturada hierarquicamente.

1.1.2. A linguagem e o direito

O **direito**, criação humana para disciplinar o convívio social, nas suas relações de intersubjetividade, atua para que os comportamentos realizem os valores concebidos no seio da sociedade. Por ser um bem cultural, manifesta-se sempre e necessariamente por meio de linguagem.³⁴

³² *Semiótica do direito*, 2005, p. 24.

³³ Vale aqui o registro de que, embora os graus de hierarquia sejam ilimitados (pois sempre será possível uma linguagem que fale da anterior), há linguagens que, por revelarem certas particularidades, somente podem estar situadas no patamar de linguagem-objeto, pois não se referem a outra linguagem, a exemplo de uma fotografia do céu ou de uma pintura retratando a mata fechada de uma floresta.

³⁴ Destaca PAULO DE BARROS CARVALHO: “Tomado o direito positivo como camada de linguagem prescritiva que se projeta sobre a região material das condutas intersubjetivas para discipliná-las e orientá-las na direção de certos valores que a sociedade quer ver implantados, ele, direito posto, aparece como construção do ser humano. Não está entre os ‘dados’, mas, sim, entre os ‘construídos’. Neste sentido, dista de ser algo simplesmente ideal, não lhe sendo aplicável, também, as técnicas de investigação do mundo natural” (O princípio da territorialidade. In: *Princípios constitucionais fundamentais*, 2005, p. 853-854).

Logo, podemos transportar para o campo do direito tudo o quanto abordado sobre a linguagem e sua função promotora da comunicação entre os seres humanos.³⁵ É possível, então, conceber o **direito como fenômeno comunicacional**. Nesta linha de idéias, afirma GREGÓRIO ROBLES que “A teoria comunicacional concebe o direito como um sistema de comunicação cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante, basicamente, a regulação das ações”.³⁶

As manifestações normativas exigem a produção de linguagem para que sejam comunicadas. A prescrição de condutas pressupõe intersubjetividade. É uma relação entre sujeitos. Essa relação exige comunicação, exige linguagem. De nada adiantará a produção de um comando normativo – por mais bem elaborado que seja – se não houver comunicação. De fato, os órgãos habilitados pelo próprio ordenamento para a criação de normas jurídicas comunicam as mensagens normativas que produzem sempre pelo uso da linguagem.³⁷ Para operar o direito, para comunicar mensagens normativas, é necessário linguagem.

As manifestações normativas, todas elas, são passíveis de documentação, de registro, vale dizer, podem ser escritas. O direito é um fenômeno comunicacional, manifestando-se, pois, de modo verbalizado ou verbalizável. Aparece, então, o *direito como texto*.³⁸ E, como texto, o direito pode ser investigado pelos recursos da semiótica, de grande utilidade em temas da maior relevância, tal qual a interpretação jurídica,³⁹ e assim também com os *textos* relativos aos arts. 45 e 46 a Lei n. 8.212/91, que pretenderam estabelecer prazos de 10 (dez) anos para que a Seguridade Social possa legitimamente cobrar seus créditos.

³⁵ Nas palavras de CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO: “A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona a sua existência” (*Semiótica do direito*, 2005, p. 19).

³⁶ Bases para uma teoria comunicacional do direito. In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 1.

³⁷ É o que assinala PAULO DE BARROS CARVALHO: “Nesta visão, o direito vai aparecer como grande fato comunicacional, sendo a criação normativa confiada aos múltiplos órgãos credenciados pelo sistema” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 23).

³⁸ GREGÓRIO ROBLES, *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, *passim*.

³⁹ Nesse sentido, a excelente obra de LENIO LUIZ STRECK, na qual destaca, inclusive, a importância da reviravolta lingüística para o direito, fazendo contundente crítica à relutância em sua incorporação na prática interpretativa brasileira [*Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*, 2005, *passim*].

A investigação acerca do uso das palavras no discurso jurídico sob a perspectiva do estudo dos signos (semiótica) está a ganhar adeptos inclusive no Supremo Tribunal Federal, dela tendo lançado mão o Ministro CEZAR PELUSO ao enfrentar questão atinente ao conceito de faturamento (pressuposto pela Constituição), por ocasião do julgamento relativo à (in)constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS veiculada pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98.⁴⁰

Se o direito é texto, a realidade jurídica não pode estar fora da linguagem do direito. A realidade, para o direito, é constituída pela linguagem do direito. O texto jurídico comunica e constitui a realidade jurídica. É o que assinala PAULO DE BARROS CARVALHO: “A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: *é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica*”.⁴¹ A linguagem produzida pelo homem constitui fatos e relações jurídicas, criando a realidade, em termos jurídicos. Haverá direito, pois, onde houver a competente linguagem.

Aquela distinção entre *evento* e *fato* é agora trasladada para este ponto, sob roupagem pouco mais específica. Assim, os eventos ocorridos na realidade social somente ingressarão no sistema jurídico se e quando vertidos naquela linguagem habilitada para tanto pelo próprio direito. Como destaca FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica competente, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito”.⁴² Sem relato em linguagem jurídica, diante de fato jurídico não se estará. É que os eventos que se sucederem, por mais que interessem ao direito, terão relevância jurídica se, e somente se, forem vertidos na competente linguagem.

A conclusão não pode ser outra: haverá direito quando linguagem houver. Já é tempo, pois, de falar mais do *direito*.

⁴⁰ Do seu voto no Recurso Extraordinário n. 346.084/PR colhe-se o seguinte trecho: “Mostrou SAUSURRE que ninguém pode duvidar de que o termo (signo lingüístico) não decorre da natureza do objeto (significado) mas é estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso. As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas (...) Mas isto também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual parafraseando ECO, o intérprete não está ‘autorizado a dizer que a mensagem pode significar *qualquer coisa*. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir’.” (<http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/VotoPelusoCofins.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2006 – destaques do original).

⁴¹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 12 (destaque do original).

⁴² *A prova no direito tributário*, 2005, p. 33.

1.2. Sobre o Direito

As palavras em geral são carregadas em alguma medida de *vaguidade* e *ambigüidade*.⁴³ E com o vocábulo “direito” não é diferente. Se sairmos às ruas indagando as pessoas em relação ao que pensam *sobre o direito*, e sem induzir qualquer tomada de posição, os dados coletados estarão a evidenciar quão diferentes são as respostas, formuladas a partir dos mais variados enfoques, sendo fruto, inclusive, do contexto no qual estão inseridas as pessoas perguntadas.⁴⁴

Essa multiplicidade de abordagens é resultado, em grande medida, do uso da *linguagem natural*. É que, no mais das vezes, aqueles que se valem da linguagem comum produzem um discurso pouco depurado para falar sobre o direito. Embora característico deste tipo de linguagem, alguns inconvenientes, como a carga política e ideológica, concorrem para dificultar a construção de um *conceito de direito*. Isso se dá, por exemplo, quando não são adotadas as devidas cautelas e certas noções sobre o direito são equivocadamente vinculadas à idéia de justiça, criando uma confusão que nada agrega em termos científicos, como, aliás, já anotara HANS KELSEN.⁴⁵

Contudo, ainda quando contracenam em um mesmo palco atores que fazem uso das linguagens *técnica* e *científica*, constata-se a inviabilidade de se adotar um único discurso sobre o direito. É que, sendo variados os contextos de uso do

⁴³ Acerca da presença da vaguidade e da ambigüidade na linguagem, vale conferir o excepcional trabalho de RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI (*Introducción al conocimiento científico*, 1985, p. 48-51). Para os fins deste trabalho, consideramos *vaguidade* a falta de precisão do significado do vocábulo, por se apresentar indeterminado, ao passo que a *ambigüidade* é entendida como a presença de mais de um significado no uso do vocábulo.

⁴⁴ Alguns talvez falam sobre o *direito* que não é respeitado pelos membros da coletividade, inclusive pelas autoridades, referindo ao grave problema do descumprimento da lei, questão mais afeta à Sociologia, ou à própria Sociologia Jurídica; outros poderão lembrar da atuação, nem sempre a desejada, daqueles que *fazem as leis*, com referência direta aos membros do Poder Legislativo e mesmo do Poder Executivo, tema que pode ser colocado na alçada da Ciência Política; e haverá também aqueles que possam destacar o impacto do direito na economia, destacando as implicações da legislação tributária no exercício da atividade econômica, assunto próprio da Ciência Econômica. E ainda outras respostas poderão surgir, relacionadas, por exemplo, à desigualdade social, a convicções religiosas ou à formação educacional, tudo isso a refletir a composição heterogênia do tecido social e a vasta gama de fatores que influenciam o pensamento e a conduta das pessoas em suas interações.

⁴⁵ Nas palavras do autor: “Libertar o conceito de Direito da idéia de justiça é difícil porque ambos são constantemente confundidos no pensamento político não científico, assim como na linguagem comum, e porque essa confusão corresponde à tendência ideológica de dar aparência de justiça ao Direito positivo. (...) A tendência de identificar Direito e justiça é a tendência de justificar uma dada ordem social. É uma tendência política, não científica” (*Teoria geral do direito e do estado*, 2000, p. 8-9). A respeito, v. também ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, 2007, p. 20-23.

vocábulo, não há como descobrir o *verdadeiro conceito de direito* e tampouco identificar o uso do vocábulo em sua *real acepção*. A palavra “direito”, além de sua vaguidade e ambigüidade, é utilizada em diversos contextos, ensejando, portanto, diferentes sentidos. Caberia então perquirir sobre quais são os **usos** do vocábulo “direito”.⁴⁶

O uso da palavra “direito” em cada contexto está relacionado à perspectiva assumida pelo autor da investigação, é dizer, ao *sistema de referência* adotado.⁴⁷ Se decadência, prescrição, contribuições, Seguridade Social são categorias jurídicas, constituídas pela linguagem do direito,⁴⁸ outra não pode ser a conclusão senão a de que o sistema de referência deve ser o *sistema do direito positivo*.

Agora sim, com essa tomada de posição, é possível laborar pouco mais detidamente na definição do conceito de direito.

1.2.1. Conceito de direito

Qual, então, o conceito de direito? A resposta haverá de tomar em conta que não se pretende desvendar ou descobrir uma conceituação de direito preexistente. A missão não é encontrar um *pré-conceito* de direito. O conceito deve ser construído. E deve permitir um mínimo de compreensão do discurso produzido, é dizer, deve veicular um *sentido comum* acerca do conceito. Para tanto, o caminho é estipular o conceito.⁴⁹

⁴⁶ Para TÁREK MOUSSALLEM é impertinente perguntar sobre o que é o direito, de modo que melhor seria indagar acerca dos sentidos nos quais a palavra é usada (*Fontes do direito tributário*, 2001, p. 52).

⁴⁷ Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, “... a *idéia de sistema de referência* toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento, como ensina Goffredo Telles Júnior” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 2 – destaques do original).

⁴⁸ Dando enfoque à linguagem constitutiva do direito, vertida sempre em *textos jurídicos*, eis a lição de GREGORIO ROBLES: “Os textos literários ou históricos não criam instituições, não têm caráter criador de realidades; limitam-se a descrever, a narrar, a contar. Diferente é o direito considerado como texto. O texto jurídico *constitui* (no sentido de que cria ou gera) as instituições e, portanto, o ordenamento jurídico, que é justamente o conjunto institucional. Não é por acaso que o ato de criação de uma nova ordem jurídica se chama justamente *constituição*” (O que é a teoria comunicacional do direito? In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 55 – destaques do original).

⁴⁹ Essa estipulação deve ser aqui entendida como o ato de estabelecer uma convenção, como registra NICOLA ABBAGNANO (*Dicionário da filosofia*, 2000, p. 375).

E assim, realizando a ação pressuposta no verbo estipular, segue a nossa definição: *direito positivo é o conjunto de normas jurídicas existentes em determinado tempo e lugar.*

O direito é **direito positivo**. Tendo em vista a premissa assumida quanto ao direito manifestar-se em linguagem, a adição do *positivo* imprime força à idéia de que as manifestações são verbalizadas ou verbalizáveis, são postas pela linguagem competente. A referência à concepção positivista vem a pontuar fortemente a distinção entre o *direito positivo*, que assumimos a partir da perspectiva kelseniana, e o *direito natural*, concebido pelos chamados “jusnaturalistas”, segundo a visão de que os princípios, inclusive de ordem moral, seriam os fundamentos da ordem jurídica.⁵⁰

É um **conjunto de normas jurídicas**. A linguagem na qual se manifesta o direito apresenta um nível de organização. É, portanto, um conjunto, um plexo de enunciados cujos comandos a partir deles construídos regulam a conduta humana. Esse conjunto surge como um sistema. E os componentes, os elementos do conjunto, as unidades desse sistema, são as normas jurídicas.

Esse conjunto composto por *normas jurídicas* apresenta a nota da coercitividade, que a distingue de outras ordens normativas, como a moral. Assim, o descumprimento de uma norma jurídica implica uma sanção. Esse traço, inclusive, fora destacado por HANS KELSEN⁵¹ como próprio das ordens jurídicas.

É composto esse conjunto por normas jurídicas **existentes em determinado tempo e lugar**. É que as normas jurídicas, como conjunto, existem sempre em certo momento histórico e em um específico espaço físico. As coordenadas temporal e espacial, portanto, são as fronteiras lógicas para o reconhecimento de um sistema de direito positivo. De fato, não há como conceber uma ordem normativa sem que seja possível identificá-la a partir das coordenadas de tempo e lugar.

⁵⁰ Registra ANDRÉ FRANCO MONTORO: “O Direito positivo é constituído pelo conjunto de normas elaboradas por uma sociedade determinada, para reger sua vida interna, com a proteção da força social. O Direito natural significa coisa diferente. É constituído pelos princípios que servem de fundamento ao Direito positivo. (...) O Direito natural, na sua acepção clássica, não é um conjunto de normas paralelas e semelhantes às do Direito positivo. Mas é o fundamento do Direito positivo. É constituído por aquelas normas que servem de fundamento a este, tais como: ‘deve se fazer o bem’, ‘dar a cada um o que lhe é devido’, ‘a vida social deve ser conservada’, ‘os contratos devem ser observados’ etc., normas essas que são de outra natureza e de estrutura diferente das do Direito positivo” (*Introdução à ciência do direito*, 1999, p. 34-35).

⁵¹ *Teoria pura do direito*, 2003, p. 36.

Quanto à coordenada temporal, não se pode considerar a existência de um conjunto de normas jurídicas senão em um específico interregno de tempo. Um conjunto de normas identificado em período histórico distinto caracterizará a existência de uma outra ordem normativa. Adicione-se a isso que os estudos jurídicos em geral têm como objeto o atual direito posto, o direito de agora.⁵²

No tocante à coordenada espacial, a referência a considerar é o lugar, o local no qual as condutas são reguladas pela ordem jurídica, o que acaba ensejando a noção mais tradicional de território, no sentido de base geográfica delimitada juridicamente, de área em que atuam as normas jurídico de um dado sistema do direito positivo. Advirta-se, todavia, que o espaço físico pode não corresponder exatamente ao do território de um país. É o que se verifica quando a ordem normativa considerada é o Direito Internacional,⁵³ ou Direito das gentes como enuncia LOURIVAL VILANOVA.⁵⁴

Portanto, o espaço de atuação das normas jurídicas é delimitado em outros moldes, não se conformando aos exatos limites territoriais de um ou mesmo de vários países.⁵⁵ Salienta PAULO DE BARROS CARVALHO que o sistema de direito positivo “... é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, formado pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais”.⁵⁶ O conceito de direito, pois, deve refletir o caráter de unidade, seja considerado o direito estatal (de cada país), seja em relação ao direito internacional.

⁵² Nesse ponto, PAULO DE BARROS CARVALHO é incisivo: “Para a Ciência do Direito, em seu sentido estrito, é imprescindível mais um corte metodológico, em que se despreza o direito passado, que deixou de ser válido, e o direito futuro, que ainda não sabemos qual será. Vale para a Ciência do Direito, exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado *hic et nunc*” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 13).

⁵³ Para KELSEN, o direito internacional é uma ordem jurídica com o mesmo caráter do Direito estadual (*Teoria pura do direito*, 2003, p. 358).

⁵⁴ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 181-184.

⁵⁵ GREGORIO ROBLES bem destaca esse ponto: “Podemos observar, ao longo da história, a existência de muitos direitos ou ordenamentos jurídicos. Hoje em dia há muitos outros: além do direito que cada Estado tem, há ainda o direito internacional (que é o direito existente entre os Estados), o direito comunitário europeu, que é o direito da União Européia (UE), o direito canônico ou direito da Igreja Católica etc. Ainda que sejam diferentes entre si, ainda que tenham vigência em distintos lugares e sobre distintas pessoas, ainda que regulem de modo diferentes as condutas humanas, apesar destas e de outras divergências, podemos chamar todos esses ordenamentos de *direito*” (O que é a teoria comunicacional do direito? In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 45 – destaques do original).

⁵⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 51.

1.2.2. Direito e sistema

O direito positivo é um sistema de normas jurídicas. Muito bem. Mas que é um sistema? Como identificar a existência de um sistema? Um sistema pressupõe elementos e relações. Presentes elementos formadores de um *todo* e relações que os vinculam, estar-se-á diante de um sistema. Em um sistema as partes se relacionam ordenadamente. Relações, diga-se, não são elementos. Relações são vínculos entre as partes de um todo, que dão o caráter de unidade ao sistema.

São notas típicas de um sistema as *partes* de um todo e as *relações* que as vinculam. Nessa ordem de idéias, LOURIVAL VILANOVA identifica a presença de um sistema quando encontradas as partes que formam o todo e os vínculos que interligam os elementos, vale dizer, as relações.⁵⁷ A essas notas pode ser acrescentada uma mais: a existência de um *princípio unificador*. O princípio traz unidade ao organismo, organiza o todo, promovendo a articulação entre os elementos. Dos sistemas mais singelos aos mais elaborados, os elementos relacionados têm sempre um princípio como referencial, que imprime unidade ao conjunto.⁵⁸ O princípio surge, então, como condição do sistema.

Já com relação à linguagem, pensamos que sua presença não é traço típico (distintivo) dos sistemas. O revestimento lingüístico é, sim, condição necessária para o reconhecimento de tudo que pertence à realidade humana e, portanto, de todo e qualquer sistema. Entretanto, não apenas os sistemas existem para o homem pela linguagem. A linguagem constrói toda a realidade humana, inclusive os sistemas.

Ainda dessa perspectiva, somente os sistemas que apresentem aquela capa de linguagem serão admitidos, o que tem reflexos inclusive no plano classificatório, porquanto implica rejeitar, mesmo que para fins de agrupamento, a existência de sistemas desprovidos de revestimento lingüístico.⁵⁹

⁵⁷ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 172-173. Em abordagem semelhante, mas operando a partir da identificação de conjuntos, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. nomina de *repertório* o conjunto de elementos e designa de *estrutura* o conjunto de relações ordenadas, concluindo ser o sistema um complexo composto de um repertório e uma estrutura (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 176).

⁵⁸ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o sistema "... aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema" (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 43).

⁵⁹ Isso ocorre com a classificação dos sistemas em *reais* e *proposicionais*. No primeiro grupo estariam os sistemas *reais* (que chamamos de *extralingüísticos* exatamente por carecem de linguagem), formados por

PAULO DE BARROS CARVALHO, embora tenha aderido à proposta de classificação de MARCELO NEVES,⁶⁰ recusa a divisão inicial em sistemas *reais* e *proposicionais* por não admitir em seu modelo a existência de sistemas que não superem a barreira do revestimento lingüístico.⁶¹ É que, como bem destaca FLUSSER, *é ocioso falar-se em “realidade extralingüística”*.⁶² A conclusão, então, não pode ser outra senão a de que todo e qualquer sistema será *proposicional*.⁶³

É relevante também destacar a subdivisão dos sistemas em **descritivos** e **prescritivos**. Os primeiros são compostos de proposições descritivas, a exemplo dos enunciados científicos da Sociologia, pela Biologia ou pela Ciência do Direito. Já os segundos são formados de proposições prescritivas, que se destinam à regulação de comportamentos, como são as regras morais, jurídicas e religiosas.⁶⁴

Pois bem, a partir das três notas que identificamos em um sistema (partes, relações e princípio unificador), nossa definição do conceito de sistema pode ser assim estipulada: *sistema é um todo composto de elementos que se relacionam de modo articulado conforme um princípio unificador*.

Falemos agora dos sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito.

1.2.3. Direito positivo e Ciência do Direito

Sistema jurídico é expressão largamente utilizada no discurso produzido no ambiente do direito, mas também carregada de ambigüidade. Como sistema jurídico, é possível referir a duas realidades: a do *direito positivo* e a da *Ciência do Direito*.

elementos do mundo físico e social. No segundo grupo estariam os sistemas compostos por proposições, por isso denominados *proposicionais*. Da nossa perspectiva, portanto, seriam excluídos do quadro classificatório todos os sistemas extralingüísticos (*real*), de modo que existirão unicamente os sistemas proposicionais.

⁶⁰ *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, 1988, p. 4.

⁶¹ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 134-136.

⁶² *Língua e realidade*, 2004, p. 55.

⁶³ Ainda no âmbito classificatório, os sistemas proposicionais podem ser *nomológicos*, de estrutura formalizada, característica da linguagem lógica (a exemplo da Lógica e da Matemática) e *nomoempíricos*, cuja linguagem é material, no sentido de abertura constante a novas proposições baseadas na experiência. Para LOURIVAL VILANOVA os sistemas seriam *nomológicos* ou *empíricos* (*Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 56), todavia quanto ao segundo preferimos *nomoempírico*, conforme o modelo de MARCELO NEVES (v. também PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 134, e TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 67).

⁶⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 134, e TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 67.

Esses sistemas diferem quanto à estrutura lógica, às funções semânticas e pragmáticas e às linguagens em que se manifestam.⁶⁵ O **direito positivo** é o conjunto de normas jurídicas identificado por coordenadas temporal e espacial, posto pelos órgãos credenciados com o escopo de regular condutas intersubjetivas. A **Ciência do Direito** toma o plexo normativo como seu objeto, para descrevê-lo, expondo o repertório de unidades normativas e sua estrutura, articulada que é pelas relações que vinculam as partes formadoras do todo (ordem jurídica).

É notável a diferença entre os sistemas. Ao direito positivo interessam as condutas humanas que está a regradar, diferentemente da Ciência do Direito, que tem como preocupação conhecer aquele objeto, para dele fazer uma rigorosa descrição.⁶⁶

Como *direito positivo*, o sistema jurídico é composto por unidades normativas interligadas por vínculos horizontais, em relações de coordenação, e também por vínculos verticais, em relações de subordinação hierárquica, sempre orientados por um princípio unificador. É o próprio direito positivo que estabelece a organização dessa estrutura hierárquica, fixando os critérios material e formal (ou processual) de produção normativa, regulando, assim, sua criação e alterações.

A estrutura hierárquica confere unidade ao sistema, fundamenta formal e materialmente cada uma das unidades normativas e permite identificar em qual patamar da escala hierárquica estão situadas, conquanto estejam todas direcionadas à *norma fundamental*,⁶⁷ concebida por KELSEN como postulado que legitima a Constituição.

Já como *Ciência do Direito*, aponta para o universo das construções descritivas do direito positivo. O cientista do direito não disciplina condutas, mas relata como são reguladas; também não fixa critérios formais e materiais de produção normativa e tampouco estabelece a hierarquização do sistema, todavia descreve sua estrutura e o modo como se relacionam as normas no interior da pirâmide hierárquica.

⁶⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 1.

⁶⁶ O direito positivo, como ordem destinada à regulação dos comportamentos intersubjetivos em determinado interregno de tempo e específico lugar, é tomado pelo cientista do direito, que o investiga e descreve. Di-lo, com precisão, LOURIVAL VILANOVA: “O Direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa situação global, historicamente individualizada. E comunica essa tendência pragmática à ciência mesma que o converte em objeto de conhecimento” (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 33).

⁶⁷ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 51.

A Ciência do Direito, contudo, necessita de um fundamento-limite (ou hipótese-limite) a partir do qual são desenvolvidas suas proposições, funcionando como um axioma.⁶⁸ Há sempre um postulado, convencionalizado ou que se mostra evidente de imediato, do qual se iniciam as descrições do objeto considerado.⁶⁹

O postulado que assumimos é o da *norma fundamental*, tal como *pressuposta* por HANS KELSEN, e que, hipoteticamente situada no cume da pirâmide hierárquica, dá fundamento de validade à Constituição, da qual se desdobram todas as demais unidades normativas. A norma fundamental, por viabilizar o conhecimento científico, é seu postulado gnoseológico.⁷⁰ Não integra o sistema do direito positivo, e por isso KELSEN não a tem como norma posta, mas *pressuposta*. A norma fundamental, portanto, está fora do sistema de direito positivo.⁷¹

As proposições científicas descrevem apenas o direito posto, atuando o postulado da norma fundamental como hipótese-limite, e dela não se indo além. Não interessa à Ciência do Direito aquilo que antecede à norma fundamental, é dizer, não se busca um fundamento de validade desta norma hipotética. Para a dogmática jurídica importa o fundamento de validade da Constituição, que é direito posto.

Não desconhecemos construções mui bem articuladas que questionam o postulado da norma hipotética fundamental sustentando que o ponto-limite do sistema do direito positivo estaria na própria Constituição. Seu fundamento de validade, então, seria encontrado na ordem normativa.⁷² Embora arguições como essa sempre estejam a merecer reflexões mais profundas, não as temos como suficientes para abalar de modo efetivo o modelo kelseniano pautado na norma hipotética fundamental.

⁶⁸ Sobre o *axioma*, notadamente quanto à evolução do vocábulo ao longo da história até sua transformação radical na idade contemporânea em virtude do desenvolvimento do formalismo lógico, quando passou a não mais se distinguir de *postulado*, v. NICOLA ABBAGNANO (*Dicionário da filosofia*, 2000, p. 101-102).

⁶⁹ Em verdade, não é monopólio dos cientistas do direito pautar suas investigações em um axioma, pois são assim operados os sistemas científicos em geral, como a Biologia, a Matemática e a Sociologia (LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 175).

⁷⁰ A norma fundamental, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, "... é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação" (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 52).

⁷¹ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 175.

⁷² A refutação central ao postulado de KELSEN da norma fundamental pressuposta é baseada na ausência de positividade, pois a Ciência do Direito descreve apenas normas postas. Essa alternativa dogmática, então, conciliaria a exigência de positividade com a existência de um fundamento-limite presente na própria Constituição. Em suma, o direito positivo constituiria seu fundamento de validade.

A idéia de *autolegitimação* da Constituição, a rigor, parte também de um pressuposto, qual seja, o de que a Constituição poderia estabelecer seu fundamento de validade.⁷³ Ora, esse embasamento igualmente não escapa à indagação acerca de qual seria a base normativa que permitiria à Constituição veicular seu próprio fundamento de validade. O fato de a Constituição *ser direito positivo* não responde a questão, pois uma lei ordinária federal ou um decreto municipal também o são, e nem por isso podem *auto-estabelecer* seu fundamento de validade.

Se a norma fundamental integrasse a Constituição (admita-se), aí outro fundamento de legitimidade haveria de ser buscado. E se no direito positivo fosse encontrado (imagine-se possível), então outro mais haveria de ser procurado, num *sem-fim* de legitimação jurídica.⁷⁴ É que a norma fundamental não se comprova, não se demonstra, não se explica, apenas é pressuposta.

Há ainda outras vertentes que legitimam a Constituição a partir de aspectos de significativa importância social. Não é incomum que a criação da Constituição seja reconhecida como um *fato histórico*, ou considerada como um *acontecimento político*, ou mesmo entendida como *resultado natural* da capacidade humana de organização social, em muito se aproximando de concepções típicas do *jusnaturalismo*.⁷⁵ Todavia, referidas abordagens não se compaginam com nossas premissas, pois consideram circunstâncias que não interessam à Ciência do Direito.

Tendo em vista que a coerência interna (ou consistência), como destaca LOURIVAL VILANOVA,⁷⁶ é requisito essencial da Ciência do Direito (como de resto de qualquer ciência), ao cientista do direito incumbe construir descrições

⁷³ E por qual razão a Constituição pode veicular seu próprio fundamento de validade? O fato de a Constituição *ser direito positivo* não responde à indagação. O *ser Constituição* do mesmo modo não basta para justificar a pretendida *autolegitimação*. O fundamento de validade de uma Constituição não pode advir senão de uma norma (ainda que pressuposta) que previamente a veicule. É necessário um fundamento-limite que dê legitimidade à Constituição, pois, admitindo-se por hipótese que as Constituições possam estabelecer seu fundamento de validade, o que ocorre então se dada Constituição não veicular esse fundamento de validade? Qual a legitimidade de uma Constituição que não traga em seu bojo a positivação de seu próprio fundamento de validade?

⁷⁴ Em linhas gerais, parte de semelhante premissa PAULO DE BARROS CARVALHO quando admite como indispensável o axioma da norma hipotética fundamental: “Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de último ponto de apoio para o desenvolvimento do seu discurso descritivo, evitando, assim, o *regressus ad infinitum*” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 52).

⁷⁵ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, por exemplo, ao discorrer sobre o que chama de *natureza do Poder Constituinte*, a despeito de reconhecer a existência de outras concepções, inclusive aquela baseada no direito positivo, vislumbra na atividade constituinte o exercício de um poder de direito, um poder natural, um poder superior, anterior inclusive à existência do Estado (*Curso de direito constitucional*, 1995, p. 20).

⁷⁶ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 186.

exclusivamente sobre o dado jurídico, o direito. Não se pode operar nos quadrantes do *extrajurídico*.⁷⁷ O fundamento de validade da Constituição não pode ser investigado em domínio outro que não seja o normativo.⁷⁸ É preciso coerência interna.⁷⁹ As ciências convivem tranqüilamente com axiomas⁸⁰ e com a dogmática jurídica diferente não é. A norma hipotética fundamental revela coerência lógica, dá suporte à Ciência do Direito, é a hipótese-limite do sistema, legitima a Constituição e confere unidade à ordem jurídica.

Retomemos, então, às distinções entre o direito positivo e a Ciência do Direito, falando agora da linguagem própria de cada sistema, é dizer, o instrumento pelo qual comunicam suas proposições. E, de fato, as mensagens comunicadas por cada qual revelam funções pragmáticas próprias.

O direito positivo é voltado à regulação das condutas intersubjetivas, proibindo, obrigando ou permitindo, manifestando-se sempre em *linguagem prescritiva*. Já a Ciência do Direito observa, investiga, interpreta e descreve o direito posto, e o faz por meio de uma *linguagem descritiva*.

Corpos de linguagem distintos. Um, o direito positivo, prescreve condutas; o outro, a Ciência do Direito, descreve o primeiro. Na escala hierárquica, o direito positivo figura como *linguagem-objeto* e a Ciência do Direito como *linguagem de sobrenível* ou *sobrelinguagem* (acima da linguagem do direito positivo).

⁷⁷ Não se desconhece, e tampouco se pretende menoscar, o marco que a promulgação de uma Constituição representa na história de um país, a indubitável relevância da atividade constituinte no cenário político de um Estado democrático, e a constatação do nível de evolução de qualquer grupamento social quando produzido diploma dessa magnitude. Nada disso é aqui posto em cheque. Todavia, temos que referidas abordagens desbordam do foco da Ciência do Direito (o direito positivo), uma vez que acabam por ingressar em cenários outros, como os da História, da Ciência Política e da Sociologia.

⁷⁸ Sair da região ontológica das proposições normativas buscando encontrar a legitimidade da Constituição em campos próprios de sistemas descritivos diversos compromete a coerência do discurso do jurista. Mais do que isso, o embaralhar de proposições da Ciência do Direito com aquelas próprias de outras ciências (da História, da Ciência Política e da Sociologia, por exemplo) joga por terra o que HANS KELSEN idealizou como *princípio metodológico fundamental*, ou seja, "... libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos" (*Teoria pura do direito*, 2003, p. 1). É preço alto demais a pagar, notadamente por cambiar perigosamente os padrões norteadores da atividade científica, que passaria a procurar respostas não mais em seu objeto.

⁷⁹ Mas isto, registre-se, se a pretensão é efetivamente fazer Ciência do Direito ou, como adverte severamente LOURIVAL VILANOVA, "Se a Ciência-do-Direito aspira a ser ciência, e não uma ciência por assim dizer, ou um agregado de proposições sem fim cognoscitivo, mas com propósito ideológico, se pretende ser um sistema de estrutura de proposições teóricas sobre o Direito positivo, e não um amálgama de enunciados psicológicos, sociológicos, filosóficos, descritivos uns, prescritivos outros, tudo em impuro contubérnio metodológico ..." (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 187).

⁸⁰ VILÉM FLUSSER, ao tratar dos três tipos de língua que entende existir (*flexionais, aglutinantes e isolantes*), também parte de um fundamento comum, de uma *língua única hipotética* da qual surgiram todas as línguas, ou seja, de um axioma, que entendemos reconhecer o autor quando admite que essa língua original hipotética não estaria ao alcance de investigação pelo homem, sendo, pois, incompreensível (*Língua e realidade*, 2004, p. 66).

Além disso, há ainda uma outra importante nota distintiva dos sistemas, qual seja, a existência de específicas lógicas. Sendo o direito positivo prescritivo de comportamentos, identifica-se com a lógica própria das normas, a *lógica deôntica* (ou *lógica do dever-ser*). A Ciência do Direito é detentora de uma lógica típica das ciências, a *lógica alética* (ou *lógica apofântica*, ou ainda, *lógica clássica*). Em decorrência dessa especificidade lógica, as valências aplicáveis também se diferem. No direito positivo, o código corresponde ao *válido* ou *não-válido*, ao passo que a Ciência do Direito opera com os valores *verdade* ou *falsidade*.⁸¹

No plano das proposições prescritivas, subordinado à lógica deôntica (*válido* ou *não-válido*), são admitidas contradições e contrariedades. A coerência sistêmica não é afetada. Basta que sejam válidas, que pertençam ao sistema. O direito positivo permite que coabitem duas proposições prescritivas (*válidas*) que regulem de forma diversa uma mesma conduta. A resolução do caso concreto é outra questão. O órgão habilitado decidirá qual a proposição aplicável na situação específica. A proposição não aplicada continua válida, podendo ser aplicada posteriormente.⁸²

Com a Ciência do Direito ocorre de modo diferente, pois as proposições descritivas são submetidas à lógica alética (*verdadeiro* ou *falso*), que é regida por seus princípios informadores (*identidade*, *não-contradição* e *terceiro-excluído*) e não comporta contradições ou contrariedades.⁸³ Há exigência de coerência. No plano da dogmática jurídica, então, não podem (co)existir, como verdadeiras, proposições descritivas que sejam contraditórias ou contrárias.

1.2.4. As linguagens do legislador e do cientista do direito

Considerados os traços distintivos entre o direito positivo e a Ciência do Direito é possível, então, falar de uma *linguagem do legislador* e de uma *linguagem do cientista do direito*, marcadas pelas características próprias de cada um dos discursos.

⁸¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 4.

⁸² LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 303-304.

⁸³ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Lançamento tributário*, 1996, p. 44-47.

A linguagem do legislador constitui o *texto jurídico bruto*. Utilizamos aqui “legislador” em sentido amplo, significando não só os membros de órgãos com função típica de legislar, como os deputados e senadores em relação à atividade parlamentar, mas também os demais sujeitos competentes para movimentar o sistema do direito positivo, a exemplo dos magistrados, pois decisões monocráticas, sentenças e acórdãos do Poder Judiciário também inovam a ordem jurídica, além dos integrantes do Poder Executivo que, no âmbito de suas atribuições, estão credenciados a baixar atos normativos, e até mesmo dos particulares que elaboram documentos reguladores de condutas, como as variadas figuras contratuais.

O legislador, então, lança mão da linguagem técnica com o objetivo de regradar comportamentos. Mas, não raras vezes, a linguagem do legislador deixa a desejar,⁸⁴ Tal problema surge, em primeiro plano, pela velocidade que imprimem os órgãos legislativos na edição de diplomas normativos na tentativa de atualizar o ordenamento.⁸⁵ A imperfeição dos textos normativos deriva, ademais, da composição heterogênea dos órgãos legislativos, especialmente em ambientes democráticos, dos quais são exemplos os parlamentos, o que acaba por contribuir para a baixa qualidade do produto legislado. Há ainda um terceiro fator que influi particularmente na linguagem do legislador, que é o tabuleiro político no qual estão inseridos os membros das casas legislativas, que muitas vezes manipulam o texto normativo de modo a acomodar interesses em torno de determinadas questões, como caminho para viabilizar a aprovação de certas propostas, prática esta que concorre para o que PAULO OTERO chama de *imperfeição intrínseca da lei*.⁸⁶

⁸⁴ De fato, com exceção dos pronunciamentos do Poder Judiciário, quase sempre mais precisos sintática e semanticamente, as demais manifestações prescritivas, notadamente no exercício da função legislativa típica, muitas vezes carecem do rigor necessário. Embora inquestionável a importância da representação dos diversos estratos sociais no parlamento, é fato que essa heterogeneidade contribui em boa medida para os problemas relativos à formulação dos diplomas normativos. É a pertinente observação de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 4-5).

⁸⁵ É o que destaca PAULO OTERO ao tratar da *desmistificação da perfeição da lei* (*Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, 2003, p. 158).

⁸⁶ Nas palavras do professor da Faculdade de Direito de Lisboa: “Num tal cenário de interesses concorrentes e contra-interesses sobre o sentido disciplinador de certa matéria apenas se consegue alguma estabilidade se o texto das leis incluir referências literais habilitadoras de uma argumentação justificativa da satisfação das diversas pretensões formuladas e em conflito. Surgem no texto da lei, deste modo, ambigüidades terminológicas intencionais, obscuridades propositadas e lacunas conscientes. Remete-se para as teorias da argumentação a defesa daquela que será a solução mais conforme à lei, sacrificando-se a certeza e a uniformidade na concretização aplicativa do Direito ao caso concreto em nome do consenso político e social: o procedimento decisório absorve e subverte a razão de ser da lei” (*Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, 2003, p. 161).

A partir da linguagem do legislador, muita vez impregnada de defeitos, o jurista produz nova linguagem, uma metalinguagem, sistematizando o discurso mediante proposições descritivas precisas e coerentes. Para GREGORIO ROBLES, “O texto bruto é submetido a um processo de refino e reelaboração, produzindo-se um texto novo que reflete o primeiro e ao mesmo tempo o completa. Este novo texto, o *texto jurídico elaborado*, não se produz diretamente pelas autoridades (poderes jurídicos), mas é o resultado do trabalho da *dogmática jurídica*”.⁸⁷

É a linguagem do jurista, pois, que organiza a linguagem desordenadamente produzida pelo legislador. As proposições do jurista formam o sistema da Ciência do Direito. O discurso do jurista, portanto, se não sana todas as imperfeições da linguagem do legislador (o que é alcançado apenas no plano da Lógica Jurídica⁸⁸), permite uma melhor compreensão de suas mensagens, aproximando a realidade jurídica da realidade social, e exercendo, assim, função social de relevo.⁸⁹

1.2.5. Direito e direito tributário

Talvez apenas a inesgotável capacidade do ser humano de se comunicar por meio da linguagem explique a razão pela qual tentamos separar aquilo que é inseparável. Estamos a falar do direito positivo e do direito tributário ou do sistema do direito positivo e do sistema do direito tributário.

O sistema do direito positivo é uno e indecomponível. E o direito tributário não é um sistema autônomo. Como destaca PAULO DE BARROS CARVALHO, “... mesmo para finalidades didáticas, não deixaria de ser a cisão do incindível, a seção do inseccionável”.⁹⁰ A pretensa autonomia do direito tributário, como diria ALFREDO AUGUSTO BECKER,⁹¹ decorre de um problema falso, como é falsa a autonomia de

⁸⁷ Bases para uma teoria comunicacional do direito. In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 7 (destaques do original).

⁸⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 6-7.

⁸⁹ Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, “É o cientista do direito, descrevendo seu objeto e colaborando com os órgãos do sistema na elaboração de uma linguagem mais hábil para discernir o mundo social. Nesse instante, cresce a realidade jurídica e se aproxima da realidade social, reduzindo o desajuste e mantendo aquela distância que supomos desejável para a harmonia da vida em sociedade. Surpreendemos um traço que revela importante função social da Dogmática (vide Tércio Sampaio Ferraz Jr.)” (Interpretação e linguagem – concessão e delegação de serviço público. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 10, p. 87).

⁹⁰ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 13.

⁹¹ *Teoria geral do direito tributário*, 2007, p. 31-37.

qualquer ramo do direito. Não há, pois, partilha do ordenamento em ramos específicos, como o Direito Civil, o Direito Administrativo, ou o Direito Penal.

Por isso, não é possível compreender qualquer parcela do ordenamento sem transitar por outros “ramos”. O isolamento não permite a cognição plena, limita os horizontes do jurista, empobrece a Ciência do Direito.⁹² Não concebemos o Direito Tributário sem a penetração (ou interpenetração) de outras “áreas” desse mesmo direito.⁹³

Todavia, como disciplina, o Direito Tributário será considerado autônomo para fins didáticos, o que implica a existência de um objeto próprio a ser descrito, o direito tributário (posto). Para definir o objeto da Ciência do Direito Tributário adotamos a proposta de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.⁹⁴

São oportunos ainda outros dois apontamentos.

O primeiro se refere à adequada denominação de Direito Tributário, a despeito de recusá-lo como parte ou subdivisão do Direito Administrativo.⁹⁵ Contudo, temos como impróprios “Direito Financeiro” e “Direito Fiscal”, o primeiro por compreender um campo objeto mais amplo, e que seria sensivelmente reduzido se equiparado ao Direito Tributário, pois engloba número bastante superior de normas articuladas com fenômenos econômicos quando comparada apenas àquelas da chamada *tributação*, e o segundo por sugerir uma vinculação unicamente ao detentor da prerrogativa de exigir as prestações tributárias, o “Fisco”.⁹⁶

⁹² No ponto, as palavras de PAULO CESAR CONRADO vêm bem a calhar: “E será justamente por isso, que mesmo os temas de estudo supostamente ‘puros’ – vale dizer, aqueles que estariam contidos nos limites de um específico ‘ramo’ do direito positivo, como o tributário – estariam a exigir do cientista, ainda que em grau mínimo, uma postura aberta, capaz de permitir, a despeito das partições didáticas, o influxo das outras ‘ramificações’.” (*Compensação tributária e processo*, 2003, p. 31).

⁹³ Sobre as relações do direito tributário com outros ramos do direito, v. RUBENS GOMES DE SOUSA (*Compêndio de legislação tributária*, 1964, p. 39-45).

⁹⁴ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 15.

⁹⁵ Diferentemente do que pensava GERALDO ATALIBA (*Hipótese de incidência tributária*, 2001, p. 40-41). Conquanto não ignorarmos a importância das construções do Direito Administrativo em relação a aspectos diversos e relevantes para o Direito Tributário, pensamos que a submissão total ao ramo administrativista não se justifica ante a complexidade própria das normas jurídicas tributárias e o patamar constitucional no qual está situada parcela significativa das proposições prescritivas.

⁹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 17-18.

O segundo apontamento diz respeito à noção de “tributo”, em torno da qual gravitam as atividades relativas à instituição, à arrecadação e à fiscalização de tributos. Nesse sentido, surge o “tributo” como centro do universo jurídico-tributário. E embora a noção de “tributo” seja pressuposta pela Constituição,⁹⁷ o texto constitucional não veicula uma definição do conceito de “tributo”. Esse mister, inclusive, foi atribuído pelo legislador constituinte ao legislador complementar.⁹⁸

É certo, por outro lado, que o vocábulo “tributo” é plurissignificativo, tendo PAULO DE BARROS CARVALHO⁹⁹ identificado nada menos do que seis acepções nas quais é empregado: (1ª) como quantia em dinheiro; (2ª) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (3ª) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (4ª) como sinônimo de relação jurídica tributária; (5ª) como norma jurídica tributária; (6ª) como norma, fato e relação jurídica.

Definir “tributo”, portanto, não é missão singela. Todavia, ainda hoje e apesar das críticas que lhe são dirigidas, opera-se com a definição estabelecida pelo Código Tributário Nacional, recepcionado que foi pela nova ordem constitucional. A definição consta do art. 3º. Ei-la: *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Tomando em conta essa noção, positivada em nosso direito, são produzidas as normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos, que formam o chamado *sistema do direito tributário*.

E por falar em normas jurídicas, já está na hora de abordá-las mais detidamente.

⁹⁷ Sobre um conceito constitucional de tributo, v. RICARDO LOBO TORRES (O conceito constitucional de tributo. In: *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, 2005, p. 559-593).

⁹⁸ Constituição Federal, art. 146, III, a.

⁹⁹ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 19-24.

CAPÍTULO II

SOBRE AS NORMAS JURÍDICAS

2.1. As Normas Jurídicas

Pode-se considerar ainda recente o estudo das normas jurídicas. Ao longo dos tempos, os juristas acabaram por direcionar seus estudos para outros aspectos do fenômeno jurídico, tal como a interpretação, sendo raros os trabalhos dedicados às normas jurídicas. PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁰ registrara o avanço experimentado quando NORBERTO BOBBIO questionou as concepções então predominantes, limitadas a requisitos de generalidade e abstração, inovando o panorama científico ao cogitar das normas jurídicas como espécies do gênero “proposições prescritivas”, e diferenciando as “prescrições concretas”, que consistiriam em *comandos* ou *ordens*, das “prescrições abstratas”, designadas normas jurídicas.

Conquanto inegáveis contribuições como a de BOBBIO, pensamos que para a compreensão do tema não podem ser descartados os influxos irradiados pelo *giro lingüístico*, é dizer, a investigação da locução “norma jurídica” a partir da linguagem, e mais precisamente da linguagem própria do discurso jurídico, inclusive por residir neste ponto algumas das premissas para que seja enfrentado o tema das “normas jurídicas” dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

¹⁰⁰ *Teoria da norma tributária*, 2002, p. 33-36.

2.1.1. Significados de “norma jurídica”

Assim como o vocábulo “direito” e a locução “sistema jurídico”, também a palavra “norma” e a locução “norma jurídica” carecem de univocidade, porquanto na linguagem natural, na técnica e mesmo na científica são utilizadas em mais de um sentido. E, se vasculharmos as linguagens do legislador e do cientista do direito, serão também diversos os usos. Em virtude do objeto deste trabalho, nossa análise limitar-se-á àqueles sentidos que nos parecem mais relevantes no trato do nosso tema.

De início, identificamos duas acepções de “norma jurídica”: (1ª) como **texto de direito positivo**, o material bruto que compõe o ordenamento, o suporte físico próprio do direito; e (2ª) como **juízo construído na mente** daquele que toma contato com um texto de direito positivo, ou seja, uma significação que prescreve uma conduta obrigatória, proibida ou permitida.

Essas acepções, que são as mais difundidas,¹⁰¹ já permitem diferenciar os textos do direito positivo dos juízos construídos a partir desses textos (as normas jurídicas em sentido estrito), como faz questão de ressaltar EROS GRAU: “Aparecem de modo bem distinto, neste ponto de minha exposição, o *texto* (enunciado, disposição) e a *norma*. *Texto* e *norma* não se identificam: o texto é o sinal lingüístico; a norma é o que se revela, designa...”¹⁰²

Além dessa primeira distinção, hoje básica, a existência de um *texto* de direito positivo nos permite associar três sentidos de “normas jurídicas”, a saber: (1) **veículos introdutórios**, por meio dos quais se dá a inserção dos textos no sistema do direito positivo, mediante a produção de (2) **documentos normativos**, que são os próprios textos jurídicos, e que objetivam os (3) **enunciados prescritivos**, cuja integralidade forma o conteúdo físico do ordenamento, sendo neles encontrados, por exemplo, os artigos de lei, os parágrafos ou os incisos dispendo sobre as matérias legisladas.

¹⁰¹ Cf. TÁCIO LACERDA GAMA, Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 50, p. 104.

¹⁰² *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, 2006, p. 84.

A essas três acepções de “norma jurídica” (veículo introdutor, documento normativo e enunciado prescritivo) adicionamos aquela outra relativa à significação construída a partir dos textos jurídicos (norma jurídica em sentido estrito), e assim temos as quatro com as quais vamos operar.

Essa distinção, cabe destacar, será de grande utilidade quando tratarmos do controle de validade das normas jurídicas, porquanto esse controle haverá de ser realizado com relação aos veículos introdutores, aos documentos normativos, aos enunciados prescritivos e às normas jurídicas (em sentido estrito) construídas pelo intérprete a partir dos textos do direito positivo.

É necessário, todavia, bem definir cada um desses quatro sentidos.

Os **veículos introdutores**, também chamados **instrumentos introdutores** ou, ainda, **canais introdutores**,¹⁰³ introduzem enunciados prescritivos no sistema do direito positivo. São os tipos previstos pelo próprio sistema do direito positivo para essa especial finalidade, como registra EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

Emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos e atos administrativos são veículos introdutores de normas jurídicas. Instrumentos introdutórios que propagam enunciados prescritivos. Adquirem concretude existencial naqueles suportes físicos, imagens acústicas, prescritos pelo próprio direito: diário oficial, autos do processo, autos administrativos etc.¹⁰⁴

TÁREK MOUSSALLEM, por sua vez, identifica precisamente cada uma das espécies de instrumentos introdutórios de enunciados prescritivos, conforme os agentes credenciados a produzi-los: “Assim, podemos classificar os veículos introdutores de norma em (1) veículo introdutor-legislativo, (2) veículo introdutor-judiciário, (3) veículo introdutor-executivo e (4) veículo introdutor-particular”,¹⁰⁵ os quais são editados, respectivamente, pelos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, e pelos particulares.

¹⁰³ Como prefere CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, *Semiótica do direito*, 2005, p. 82-92.

¹⁰⁴ *Lançamento tributário*, 1996, p. 53-54.

¹⁰⁵ *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 189-190.

Portanto, toda vez que nos referirmos aos canais previstos no sistema do direito positivo cuja função é a de promover a introdução de novos enunciados prescritivos, far-se-á uso de *veículo introdutor* ou *instrumento introdutório*.

Os **documentos normativos** são os produtos gerados a partir da utilização dos instrumentos introdutores. São os **diplomas normativos** editados pelos agentes credenciados pelo sistema do direito positivo (leis, decretos, portarias, sentenças judiciais, decisões administrativas, alvarás de funcionamento, contratos entre particulares). Consistem, pois, nas bases materiais onde a linguagem do legislador (em sentido amplo) é verbalizada. Em seus textos são objetivadas as manifestações do legislador.

Muita vez os documentos normativos carregam o nome do respectivo veículo introdutor,¹⁰⁶ acrescido geralmente de um número e data, o que permite sua identificação e individualização. Ademais, considerando o caráter comunicacional do direito, os documentos normativos hão de proporcionar a transmissão das mensagens deônticas aos seus destinatários, tal como se dá com a veiculação de seu teor no Diário Oficial.¹⁰⁷ É dizer, os documentos normativos requerem publicidade.

Desse modo, quando nos referirmos àquela base material resultante da atividade normativa, consubstanciada em um diploma que traz em seu corpo os enunciados prescritivos, estaremos a falar de um *documento normativo*.

Os **enunciados prescritivos** consistem no conteúdo do documento normativo veiculado pelo instrumento introdutor de normas. Os enunciados prescritivos estão objetivados no documento normativo. E, por estarem positivados em documentos normativos, os enunciados prescritivos estão dispersos por todo o texto formador do ordenamento, em artigos, parágrafos, incisos e assim por diante.

¹⁰⁶ A exemplo do que ocorre quando criados mediante a utilização de um dos tipos previstos no art. 59 da Constituição Federal (emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo, resolução).

¹⁰⁷ Para GABRIEL IVO, “O documento normativo, como dito anteriormente, é publicado no Diário Oficial. O documento consiste em textos escritos em um suporte físico (=no caso de uma lei, o **papel** seria o suporte **físico**). A publicação se consuma quando cópias do documento normativo são difundidas de forma oficial” [*Norma Jurídica: produção e controle. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 66 – os destaques são do original*].

São segmentos de linguagem produzidos pelo legislador.¹⁰⁸ Os enunciados prescritivos correspondem às *normas introduzidas* a que alude PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁰⁹ São, portanto, o material bruto a ser investigado pelo jurista, como esclarece TÁREK MOUSSALLEM: “Os enunciados prescritivos compõem o corpo físico (*corpus*) do sistema do direito positivo. É o dado único e exclusivo do cientista do direito”.¹¹⁰

Assim, quando fizermos uso de *enunciado prescritivo*, estaremos nos referindo ao conteúdo dos documentos normativos, àqueles segmentos de linguagem que formam a integralidade textual do ordenamento jurídico.

A síntese acerca da associação entre veículo introdutor, documento normativo e enunciado prescritivo quem nos oferece é GABRIEL IVO:

Também é preciso fazer a distinção, embora muitas vezes façamos o uso de forma indistinta, entre instrumento introdutor de normas e documento normativo. Instrumento introdutor de normas são aqueles tipos previstos, por exemplo, no art. 59 da Constituição Federal, que têm a função de inserir no sistema jurídico os enunciados prescritivos. Cada instrumento introdutor se individualiza em face das suas normas de produção. A aplicação das normas de produção normativa, relativa a cada instrumento introdutor, cria um documento normativo pertencente a um tipo de instrumento introdutor. O documento normativo criado, pertencente a um certo tipo de instrumento (uma lei ordinária, por exemplo), é que vai ser identificado com o nome do instrumento introdutor, número, data de promulgação etc. Desse modo, o Poder Legislativo, por meio das normas de produção normativa, não cria, rigorosamente, um instrumento introdutor de normas, mas um documento normativo do tipo criado pela Constituição Federal.¹¹¹

¹⁰⁸ Sobre os enunciados em geral, assinala EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: “Caracteriza-se por apresentar concretude existencial mediante um suporte físico, dado integrante da relação sógnica-comunicacional que, como o próprio nome sugere, tem natureza física, material: as ondas sonoras, na linguagem oral; o depósito de tinta no papel, na comunicação escrita; o espaço condutor visual por onde trafegam os fótons, na comunicação mímica ou meramente iconográfica” (*Lançamento tributário*, 1996, p. 30).

¹⁰⁹ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 47.

¹¹⁰ *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 135.

¹¹¹ *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 66.

As **normas jurídicas**, ou normas jurídicas em sentido estrito, são as **significações** construídas a partir de textos do direito positivo. Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, “A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”.¹¹² Normas jurídicas são proposições prescritivas criadas pelo intelecto humano para regular condutas intersubjetivas, obrigando, proibindo ou permitindo. Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., “Trata-se de uma proposição que diz como deve ser o comportamento, isto é, uma proposição de dever-ser”.¹¹³

A este específico sentido, pois, reservamos a locução “norma jurídica”. Portanto, chamaremos de *norma jurídica* aquelas significações produzidas em nossa mente quando em contato com os textos do direito positivo.

2.1.2. Textos de direito positivo e normas jurídicas

As normas jurídicas não se confundem com os veículos introdutórios nem com os documentos normativos e tampouco com os enunciados prescritivos. As normas jurídicas são os juízos produzidos a partir dos textos do direito positivo. Nesse sentido, o intérprete constrói as significações cuja preposição será sempre a prescrição de uma conduta, obrigatória, proibida ou permitida.

É o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, baseado também na distinção feita por EROS ROBERTO GRAU entre texto e norma: “Todavia, a expressão ‘o intérprete produz a norma’ cai como uma luva ao sentido que outorgamos às unidades normativas. Adverte o autor, no entanto, que o intérprete produz a norma na acepção de que, posto o enunciado pela autoridade competente, ele, intérprete, passa a construir a regra de direito”.¹¹⁴

Entretanto, cabe ressaltar que a norma jurídica não é produzida pelo intérprete como significação vinculada exclusivamente a um enunciado prescritivo. Uma norma jurídica pode não corresponder a um único artigo, parágrafo ou inciso constante de um documento normativo. O fato da linguagem do legislador ser toda

¹¹² *Curso de direito tributário*, 2005, p. 8.

¹¹³ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 100.

¹¹⁴ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 25.

direcionada à regulação de condutas não implica que os textos do direito positivo devam ser recortados, matematicamente, para que cada enunciado prescritivo corresponda a uma norma jurídica. Eis a razão pela qual destaca de forma lapidar EROS GRAU que “Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”.¹¹⁵

Com efeito, de um único inciso pode o intérprete construir mais de uma norma jurídica, ao passo que todo um artigo, quiçá com parágrafos, enseje a produção de uma só norma. Da perspectiva de outro intérprete, contudo, a situação pode ser inversa, encontrando no inciso uma única norma e no artigo mais de uma norma.¹¹⁶

A rigor, pouco importa de quantos enunciados prescritivos o intérprete necessite para construir a norma jurídica. O que interessa é que, a partir de textos do direito posto, produza uma proposição normativa, assim entendido o juízo que vincula um acontecimento previsto na hipótese a um conseqüente, o qual prescreve uma conduta. Por isso, inclusive, a norma jurídica é um juízo hipotético-condicional.

Esse juízo revela uma estrutura lógica na qual o antecedente implica o conseqüente, o qual estabelece a prescrição de uma conduta obrigatória, proibida ou permitida.¹¹⁷ Essa estrutura lógica (hipótese e conseqüente) é a redução limite para que exista uma norma jurídica. Daí firmar PAULO DE BARROS CARVALHO “a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível de significação do deôntico”.¹¹⁸

Cabe ressaltar que nem sempre a norma jurídica será construída a partir de um único enunciado prescritivo ou em enunciados prescritivos pertencentes a um só documento normativo. Nessas ocasiões, e conquanto não se possa negar a força prescritiva de trechos isolados de enunciados prescritivos,¹¹⁹ muitas vezes será

¹¹⁵ *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, 2006, p. 44.

¹¹⁶ Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimentos dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 8).

¹¹⁷ Para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “A proposição normativa (jurídica ou prescritiva) revela estrutura hipotética (implicacional) geral ou individual, e sua forma lógica. Tem composição dual. Suas partes, elementos que inexistem por si só, podem estar dispersos na legislação positiva, integrando corpos jurídicos os mais diversos. Entretanto, recompondo logicamente, temos: (i) hipótese ou pressuposto, parte da norma que tem por função descrever situação de possível ocorrência no mundo e (ii) tese ou conseqüente, que prescreve uma relação modalizada pelo functor relacional deôntico num de seus três modos relacionais específicos: permitido, proibido ou obrigatório” (*Lançamento tributário*, 1996, p. 31-32).

¹¹⁸ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 21.

¹¹⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 21.

necessário sair em busca de outros textos do direito positivo para encontrar os elementos necessários à integração do juízo.¹²⁰

E se os enunciados prescritivos pertencem, todos, a um sistema do direito positivo, também as significações construídas a partir dos textos jurídicos não existem isoladamente. É o que aponta GREGORIO ROBLES: “A norma jurídica nunca aparece isolada; é parte de amplas redes de proposições lingüísticas similares, que por sua vez são resultado da reconstrução hermenêutica do *texto bruto* do ordenamento”.¹²¹

A construção das normas jurídicas a partir dos textos do direito positivo está a merecer mais algumas considerações.

2.1.3. Do texto à norma: a construção de sentido jurídico

O caminho a percorrer pelo intérprete dos textos do direito positivo deve levar sempre à construção das significações. Interpretar é construir sentido, a partir do produto legislado. Para tanto, há um percurso gerativo desse sentido deôntico a que se submetem – conscientemente ou não – todos aqueles que se coloquem no papel de intérpretes, o que, aliás, não difere de outros processos de construção de sentido. Essa tarefa exige uma análise da organização sintática dos textos do direito positivo. Mas não só dela. É necessária a avaliação também pelo ângulo da semântica, e ainda, pelo enfoque da pragmática, que diz respeito ao modo como essa linguagem prescritiva é utilizada.¹²² Tal expediente nem sempre é dos mais singelos.

Entretanto, independentemente do grau de dificuldade que se enfrente, há sempre um padrão, um esquema básico a ser seguido pelo intérprete quando da construção das normas jurídicas. É possível dizer, portanto, que existe um *processo gerador de sentido jurídico*.¹²³

¹²⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 9.

¹²¹ Bases para uma teoria comunicacional do direito. In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 11 (destaques do original).

¹²² PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 100.

¹²³ Como ressalta TÁREK MOUSSALLEM, “A norma jurídica surge como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deôntico do texto do direito positivo” (*Fontes do direito tributário*, 2001, p. 85).

Decorrencia disso é a constatação de que o instrumental oferecido pela Semiótica mostra-se plenamente aplicável no campo da interpretação jurídica, porquanto os textos do direito positivo são compostos, antes de tudo, por signos. E dentre os instrumentos da Semiótica nos interessa em especial a estrutura triádica concebida por EDMUNDO HUSSERL composta pela associação entre *suporte físico, significado e significação*.

Transportando essas noções para o direito, PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁴ desenvolveu a teoria construtivista das normas jurídicas, na qual o intérprete transita por três subsistemas: (S₁) o conjunto de enunciados prescritivos, tomados no plano da expressão; (S₂) o conjunto de conteúdos de significação desses enunciados; (S₃) o domínio articulado das significações normativas. O esquema básico da teoria construtivista da interpretação jurídica de PAULO DE BARROS CARVALHO entendemos ter sido resumido com precisão por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

Esses três sistemas jurídicos interligam-se da seguinte forma: primeiro, o intérprete entra em contacto com a literalidade textual, ou com o chamado plano da expressão, onde estão as estruturas morfológicas e sintáticas. Depois, constrói os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos e, finalmente, ordena esses conteúdos na forma estrutural da norma jurídica, que obedecem, portanto, a determinado esquema forma (implicação).¹²⁵

A esses três subsistemas PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁶ mais recentemente acresceu um quarto, qual seja, (S₄) o plano da organização das normas jurídicas construídas, considerados os vínculos de coordenação e de subordinação entre as normas jurídicas.

¹²⁴ A partir daquelas noções, o professor paulista traça a seguinte comparação: “Por analogia aos símbolos lingüísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontramos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo (significação)” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 8-9).

¹²⁵ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 46.

¹²⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 77-80.

Os quatro subsistemas não são grupamentos independentes, mas planos de análise de um mesmo objeto, dos textos do direito positivo. As subdivisões concebidas são apenas cortes metodológicos realizados para permitir a compreensão do processo de geração de sentido jurídico.

No primeiro plano, chamado **plano da expressão (S₁)**, está o conjunto dos suportes físicos. É o sistema da literalidade textual, consubstanciado em documentos normativos que objetivam os enunciados prescritivos. É no plano da expressão que o legislador comunica as mensagens prescritivas. Conquanto devam ser observadas as regras gramaticais do idioma em que é vertido o texto jurídico, é aqui que surgem intrincadas questões morfológicas e sintáticas relativas à organização das frases a partir das quais os intérpretes iniciam o percurso de geração de sentido.

Tem grande relevância o plano da expressão por ser o único elemento objetivo à disposição do intérprete. É no plano da expressão, composto por documentos normativos e enunciados prescritivos, que o agente cognoscente tem contato com a *base empírica* utilizada para a construção dos conteúdos de significação.

A propósito da literalidade textual, consignamos aqui que a chamada *interpretação literal* se encontra hoje superada (em processo de desaparecimento, talvez), seja pela invocação de outros dos métodos de interpretação,¹²⁷ seja diante dos recursos semióticos, tudo a evidenciar que a literalidade do texto, considerada insular e pobremente, nada significa em termos de proposição normativa.

Pelo método literal, pensam alguns, o intérprete estaria apenas a colher as significações já trazidas pelos enunciados prescritivos.¹²⁸ A simplicidade do método atribuiria uma espécie de fidelidade ao teor da mensagem normativa, eliminando interpretações divorciadas da vontade do legislador. O conteúdo normativo corresponderia exatamente à construção gramatical do texto jurídico, que seria apenas aplicado.

¹²⁷ Conquanto não seja nossa pretensão excursionar mais profundamente pela temática da hermenêutica, registramos, além do *literal* (também chamado *gramatical*), como métodos de interpretação tradicionalmente indicados pela dogmática jurídica o *histórico* (ou *histórico-evolutivo*), o *lógico*, o *teleológico* e ainda o *sistemático*.

¹²⁸ Há inclusive aqueles que sustentam a ausência de atividade interpretativa propriamente dita, pois o método literal exigiria apenas a correta compreensão da organização gramatical das frases legislativas.

Pensamos que a confiança na literalidade do texto como instrumento de resolução de casos concretos está baseada em uma fé cega na perfeição da lei – que, já demonstramos, está longe de ser atingida. Ademais, a Semiótica demonstra que aplicar o “sentido contido na lei” é tarefa impossível, pois a partir de um único suporte físico é possível chegar a diferentes significações.

Não fosse assim, por qual razão contratantes fariam distintas leituras de uma cláusula contratual? E como surgiriam interpretações divergentes sobre a lei federal entre os tribunais, a ensejar recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça? E, ainda, como poderiam os ministros do Supremo Tribunal Federal divergir sobre um único enunciado prescritivo questionado perante a Corte?

Sustentar que o intérprete não construa o sentido é *um sem-sentido*. Proposital, o trocadilho reflete nossa recusa peremptória em admitir a chamada *interpretação literal*. A literalidade dos textos do direito positivo é sim imprescindível, porém, como ponto de partida para a construção das significações. Por essa razão, e tomando em conta todo o percurso gerativo de sentido jurídico, PAULO DE BARROS CARVALHO assinala que a “interpretação literal é um passo nesse longo caminho.”¹²⁹

E se a literalidade textual é o ponto de partida para a construção do sentido jurídico,¹³⁰ é necessário trilhar todo o percurso de geração de sentido, passando em seguida pelo conjunto dos conteúdos de significação.

Nesse segundo plano, o **plano dos conteúdos de significações (S₂)**, o intérprete, tomando o produto legislado em seu estado bruto e atribuindo conteúdos de significação aos enunciados prescritivos isoladamente considerados, estabelece vínculos com coisas e objetos da realidade social.

Os conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (artigos, parágrafos, incisos, alíneas, para não dizer dos preâmbulos e dos “considerandos” dos documentos normativos) formam esse conjunto, no qual as idéias se articulam e interpenetram, conquanto ainda não se possa falar em normas jurídicas.¹³¹

¹²⁹ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 101.

¹³⁰ Como anota também TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.: “A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica” (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 287).

¹³¹ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 47.

Neste domínio reside a formulação das sensações iniciais que permitirão a construção dos juízos hipotético-condicionais. É no plano das significações que fica evidenciada a importância semântica do processo de geração de sentido jurídico.¹³²

O **plano do sistema de normas jurídicas (S₃)** é o conjunto articulado das significações normativas, no qual estão situadas as unidades normativas. Nesse domínio, os conteúdos de significação antes obtidos a partir dos enunciados prescritivos são inseridos em contextos próprios, promovendo o intérprete articulações construtivas das unidades integrais de sentido normativo, os juízos hipotético-condicionais prescritivos de conduta.

Trata-se agora de juízos implicacionais, cuja estrutura é composta por uma hipótese (suposto, antecedente ou prótase do juízo condicional) que se enlaça a um conseqüente (prescritor) por força da imputação deôntica que prescreve uma relação jurídica entre sujeitos de direito. Esses juízos, todavia, estão ainda em *estado bruto*, pois a contextualização permitiu apenas a construção daquela unidade mínima.

A proposição normativa, então, é colocada diante de porções da ordem jurídica dotadas de forte carga axiológica, situadas em elevado plano hierárquico. É, pois, confrontada com grandes valores do sistema, com os princípios de maior envergadura, etapa imprescindível, pois a unidade normativa construída será destinada à regulação de condutas realizadas no seio da coletividade.¹³³ Realizado o cotejo com sucesso, a norma jurídica estará habilitada para a nobilíssima função de disciplinar as condutas intersubjetivas.

Por último, o intérprete ingressa no **plano da organização das normas jurídicas (S₄)**, promovendo a arrumação das normas jurídicas conforme as regras que estruturam o sistema. As unidades normativas são organizadas, articuladamente, de acordo com os vínculos de coordenação e subordinação hierárquica. O conjunto, então, é exibido em sua inteireza, permitindo ao intérprete visualizar o patamar em que está situada cada norma jurídica.

Agora sim, poder-se-á afirmar que o processo de geração de sentido jurídico está concluído, dando-se por encerrada a atividade de interpretação jurídica.

¹³² Para PAULO DE BARROS CARVALHO é nesse plano, ainda, que o intérprete se depara com objetivações implícitas, encontrando os grandes princípios do sistema, como os primados da *justiça*, da *segurança jurídica* e da *certeza do direito* (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 74).

¹³³ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 77.

2.2. A Estrutura Lógica do Dever-Ser

Toda proposição jurídica pode ser sintetizada em uma formulação lógica na qual o antecedente implica o conseqüente.¹³⁴ Essa dualidade da estrutura lógica da norma jurídica é articulada por um conectivo, criado pelo próprio direito e revelador de um dever-ser que diferencia a imputação jurídica das leis causais da natureza.¹³⁵ Essa fórmula lógica é composta (1º) da proposição antecedente, (2º) da proposição conseqüente e (3º) de um operador deôntico que vincula as proposições.

Nas **proposições antecedentes** são encontradas as **hipóteses** normativas, que correspondem a eventos de possível ocorrência na realidade social. Esses eventos selecionados, desde que de possível ocorrência, como destaca LOURIVAL VILANOVA¹³⁶ podem ser lícitos ou ilícitos, como podem ser eventos da natureza ou provenientes de condutas humanas.

A rigor, a hipótese é seletora de propriedades de possíveis eventos, expediente que reduz complexidades e permite atender as pautas valorativas do legislador.¹³⁷ As hipóteses, portanto, veiculam conceitos definidores de ocorrências factuais. A linguagem do direito, por meio dos antecedentes normativos, estabelece tipificações de classes de acontecimentos, a elas vinculando conseqüentes que prescrevem condutas intersubjetivas.

Nas **proposições conseqüentes** estão alojados os elementos fundamentais do direito, é dizer, as prescrições de conduta, a regulação dos comportamentos. Os conseqüentes estabelecem relações jurídicas, relacionando sujeitos de direito em torno de condutas proibidas, obrigatórias ou permitidas. É nesta proposição que o direito realiza sua função primordial, disciplinando comportamentos intersubjetivos.

Assim como na proposição-hipótese, também na proposição-tese o direito atua no campo do factível, de modo que as condutas prescritas devem guardar a nota da possibilidade, sob pena da mensagem normativa carecer de sentido deôntico, porquanto não se pode exigir, e tampouco há como cumprir,

¹³⁴ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 95.

¹³⁵ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, “A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 26).

¹³⁶ *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 85.

¹³⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 26.

comportamentos que não se apresentem possíveis.¹³⁸ Essa exigência semântica é decorrência da própria ontologia do direito.

Nessa relação jurídica haverá pelo menos um sujeito de direito, que será detentor de um direito subjetivo, bem como, no mínimo, um outro sujeito, a quem caberá cumprir o dever jurídico.¹³⁹ Aqui, portanto, o functor deôntico não mais aparece neutro. O dever-ser agora está modalizado, prescrevendo uma conduta proibida, obrigada ou permitida.

Os **operadores deônticos** são vínculos que enlaçam hipóteses e conseqüentes da proposição normativa. Quando afirmamos que a norma jurídica é um juízo hipotético-condicional estamos nos referindo à existência de uma implicação entre hipótese e conseqüente posta pela própria ordem jurídica.

Contrariamente ao que ocorre com as leis causais regentes da natureza, onde as causas implicam fisicamente os efeitos, no direito o liame entre hipótese e tese é uma imputação logicamente estabelecida pelo próprio sistema normativo. As leis causais naturais ensejam o "ser"; o sistema jurídico enseja um "dever ser".

O direito estabelece a implicação entre hipóteses e conseqüentes. Logo, não são as ocorrências que implicam os efeitos, "Mas é o sistema jurídico positivo que estatui, preceitua, preestabelece dentre as possíveis hipóteses e as possíveis conseqüências *as relações que devem ser*".¹⁴⁰

Ao vincular hipóteses e conseqüentes, tem-se um **dever-ser interproposicional**, que dá o caráter de integralidade da unidade irreduzível, surgindo então neutro, pois não opera qualquer modal deôntico. Já no interior dos conseqüentes o **dever-ser é intraproposicional**, modalizado, e estabelece as relações jurídicas entre dois sujeitos de direito em torno de condutas proibitivas,

¹³⁸ O agir do campo das possibilidades está a abrir outras perspectivas na temática da interpretação, inclusive da interpretação constitucional. GILMAR MENDES, em interessante trabalho, com apoio nas lições de GUSTAVO ZAGREBELSKY e PETER HÄBERLE, invoca o chamado "pensamento do possível", que mantém dupla relação com a realidade, uma delas operando com a ontologia do direito de modo a considerar possível apenas o que pode ser *factualmente real* (Portadores de deficiência grave e obrigatoriedade do voto: necessidade de adoção do "pensamento do possível". In: *Princípios constitucionais fundamentais*, 2005, p. 547-557).

¹³⁹ Acerca das relações jurídicas, PAULO DE BARROS CARVALHO, fazendo uso dos predicados poliádicos da Teoria das Relações (capítulo da Lógica), define as possibilidades combinatórias às quais está preso o legislador, a saber: um com um (uni-unívoca ou biunívoca); um com vários (uni-plurívoca); vários com um (pluriunívoca); vários com vários (pluriplurívoca) (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 31-32).

¹⁴⁰ LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 94 (destaques do original).

obrigatórias ou permissivas.¹⁴¹ Assim, o dever-ser neutro (interproposicional) forma a estrutura implicacional da norma jurídica, ao passo que o dever-ser modalizado (intraproposicional) prescreve as relações jurídicas estabelecidas nas proposições conseqüentes.¹⁴²

É a estrutura lógica do dever-ser de toda norma jurídica. Sintaticamente, a fórmula é esta: um antecedente (proposição-hipótese) que implica um conseqüente (proposição-tese) por força de um functor deôntico *neutro*; e no interior do conseqüente, operando com um functor deôntico *modalizado*, a prescrição de uma relação jurídica entre sujeitos de direito em torno de uma conduta proibida, obrigatória ou permitida.

Eis os chamados *limites ontológicos* da produção normativa: um sintático, a estrutura lógica do dever-ser, presente em toda norma jurídica; outro semântico, a exigência das proposições alcançarem apenas o campo das possibilidades, o plano do factualmente possível.¹⁴³

2.3. Normas Primárias e Secundárias: a Coercitividade do Direito

A estrutura lógica de toda norma jurídica não difere substancialmente de outras entidades normativas, como as morais e as religiosas. É na coercitividade que está a distinção. O direito é uma ordem coercitiva.¹⁴⁴ O direito pressupõe sanção, instrumento coativo para o cumprimento das condutas prescritas. O direito tem sua força, seu traço distintivo, na sanção. E a sanção é também norma jurídica.

Há, portanto, uma completude da entidade normativa, que apresenta uma duplicidade: uma primeira norma, que prescreve uma determinada conduta; outra norma, que estabelece uma sanção pelo não cumprimento daquela conduta. Falemos, então, de **norma primária** e **norma secundária**.¹⁴⁵

¹⁴¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 28-29.

¹⁴² Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA: “Assim sendo, *tem-se functor deôntico com incidência sobre a relação-de-implicação entre hipótese e tese e mais outro functor no interior da estrutura proposicional da tese*” (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 99 – destaques do original).

¹⁴³ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Lançamento tributário*, 1996, p. 35.

¹⁴⁴ HANS KELSEN, *Teoria geral do direito e do estado*, 2000, p. 26.

¹⁴⁵ Também chamadas, conforme a doutrina egológica do argentino CARLOS COSSIO, de *endonorma* e *perinorma* (cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, 2002, p. 45-47).

A norma primária prescreve uma conduta, instalando relação jurídica no qual figuram sujeitos de direito, um deles com a pretensão de ver cumprida a conduta (sujeito ativo) e o outro com o dever jurídico de cumpri-la (sujeito passivo). Na norma secundária, o antecedente é o descumprimento da norma primária, implicando um conseqüente que prescreve uma relação jurídica processual na qual o órgão estatal (em regra, o Poder Judiciário) aplica uma medida coercitiva, uma sanção.¹⁴⁶

Opera a norma secundária apenas no plano processual, atuando o Estado-Juiz, coativamente, para que seja cumprida a conduta prescrita pelo conseqüente da norma primária. A sanção em nível processual difere, pois, das “sanções extrajudiciais”, que consistem em penalidades fixadas para reforçar a eficácia dos deveres jurídicos, mas que independem da sanção estatal.¹⁴⁷ Bem por isso, as sanções que não correspondem à atividade jurisdicional são normas primárias, e conquanto estejam a estimular a observância dos comportamentos previstos nos conseqüentes normativos, não deixam de ensejar a aplicação da norma sancionadora (agora em nível processual) no caso de seu descumprimento.

Para impedir uma indesejada confusão quanto às normas primárias, EURICO DE SANTI¹⁴⁸ ampliou aquela estrutura composta pelas normas primária e secundária, promovendo um corte na primária, da qual surgiram uma **norma primária dispositiva**, que prescreve uma conduta modalizada, e uma **norma primária sancionadora**, a qual estabelece penalidades em nível não processual e cujo pressuposto (hipótese) é o descumprimento da conduta prescrita na norma primária dispositiva.

Tem-se, então: (1) norma primária, de direito substantivo (material), cuja composição pode apresentar (1.1) a norma primária dispositiva e (1.2) a norma primária sancionadora, e (2) uma norma secundária, de direito adjetivo, que corresponde à sanção em nível processual. Articuladas, formam a norma jurídica completa.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Eis a síntese de LOURIVAL VILANOVA: “Na primeira, efetivada a hipótese fática, *i. e.*, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém a relação jurídica, com os necessários termos-sujeitos, com pretensões e deveres reciprocamente implicados. Na segunda, a hipótese fática de incidência é o não-cumprimento do dever do termo-sujeito passivo. Ocorrendo o não cumprimento, dá-se o fato cujo efeito (por isso o não-cumprimento é fato jurídico) é *outra* relação jurídica, na qual o sujeito ativo fica habilitado a exigir *coativamente* a prestação, objeto do dever jurídico” (*Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 192 - destaques do original).

¹⁴⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 40-41.

¹⁴⁸ *Lançamento tributário*, 1996, p. 37-38.

¹⁴⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 34-35.

2.4. Normas Abstratas ou Concretas e Gerais ou Individuais

As normas jurídicas podem ser classificadas a partir dos enunciados constantes dos antecedentes normativos e dos destinatários postos nos conseqüentes das proposições jurídicas. Com relação ao antecedente as normas podem ser *abstratas* ou *concretas* e quanto ao conseqüente podem ser *gerais* ou *individuais*.

É **norma abstrata** aquela cujo antecedente indica classes de acontecimentos da realidade social, veiculando *tipos* em seu enunciado. Daí não ser possível afirmar que o antecedente das normas abstratas descreve fatos jurídicos. Já a **norma concreta** é aquela cujo antecedente relata, em linguagem competente, um específico evento identificado no tempo e no espaço. Aqui, o enunciado é denotativo e o antecedente, agora sim, constitui juridicamente um fato, vertendo-o em fato jurídico.

Abstração e concretude, todavia, não se prestam a diferenciar os conseqüentes normativos, pois as condutas prescritas são sempre abstratas. O direito não prescreve condutas concretas. Não há como obrigar, proibir ou permitir condutas já ocorridas.¹⁵⁰ De sua vez, generalidade e individualidade dizem respeito ao conseqüente normativo e, muita vez, ao sujeito passivo.¹⁵¹ É pelo conseqüente, então, que diferenciamos as normas em gerais e individuais.

A **norma geral** indica no seu conseqüente os sujeitos da relação jurídica de forma genérica, havendo uma indeterminação, numérica inclusive, das pessoas cujas condutas são disciplinadas. Já a **norma individual** aponta em seu conseqüente para um específico indivíduo ou para um grupo identificado de indivíduos, vale dizer, é eleito como sujeito de direito uma pessoa ou um grupo perfeitamente identificado.

¹⁵⁰ LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 114-115, e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 113.

¹⁵¹ É o que destaca TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, mencionando como exemplo, inclusive, as normas jurídicas tributárias: “No tocante aos atributos geral e individual, aponta-se para a análise do conseqüente normativo, mais precisamente para o sujeito passivo, pois o sujeito ativo (no caso do subsistema do direito tributário) quase sempre é determinado na norma hipoteticamente posta” (*Fontes do direito tributário*, 2001, p. 103).

A dinâmica da regulação das condutas intersubjetivas revela a existência de uma considerável gama de **normas gerais e abstratas** e de uma quantidade significativa de **normas individuais e concretas**, que se aproximam das regiões das condutas intersubjetivas, tendo maior força para influir na realidade social. Normas gerais e abstratas, a exemplo das construídas a partir dos enunciados prescritivos do Código Civil, da legislação de trânsito e mesmo a regra-matriz de incidência tributária exigem normas individuais e concretas que alcancem os destinatários das condutas reguladas, tais como as sentenças judiciais que aplicam normas do direito civil, os autos de infração lavrados pelas autoridades de trânsito e o lançamento tributário.

Há também **normas gerais e concretas**, como são as decisões do Supremo Tribunal Federal no controle concentrado de constitucionalidade, cuja decisão tem efeitos gerais e veicula regra concreta, de observância obrigatória inclusive pelos demais órgãos do Poder Judiciário e pelos membros do Poder Executivo. É possível, ainda, a produção de **normas individuais e abstratas**, embora de uso muito restrito, senão remoto.

2.5. Normas de Produção Normativa e Normas de Conduta

Todas as normas jurídicas regulam comportamentos. Entretanto, há duas categorias de condutas perfeitamente identificáveis, pois existem normas jurídicas que (1) regulam diretamente as condutas intersubjetivas e (2) prescrevem condutas atinentes à produção de novas unidades normativas.

Portanto, existem normas jurídicas que regulam diretamente os comportamentos intersubjetivos, atuando de forma imediata na etapa final da cadeia normativa. E há aquelas outras que, diferentemente, operam de modo mediato em relação às condutas interpessoais, pois disciplinam a forma de produção de novas unidades normativas, essas sim, que poderão alcançar a região material do agir humano.

Essa distinção foi captada por NORBERTO BOBBIO,¹⁵² o qual, reconhecendo que toda norma jurídica regula conduta, denominou aquelas que disciplinam diretamente os comportamentos de “regras de conduta” e as que regem a produção de outras normas de “regras de estrutura”. A terminologia foi amplamente acolhida pela doutrina, inclusive no Brasil, a despeito das variações de denominações.¹⁵³

Conquanto o modelo de BOBBIO não esteja imune a críticas,¹⁵⁴ mostra-se ainda operativo, notadamente se considerarmos que as normas de conduta podem ser tomadas como gênero, da qual as de estrutura seriam espécie. Por essa razão, não recusamos o modelo, que elege como elemento diferenciador a presença de critérios para a produção de novas unidades normativas.

Entendemos que o uso de “normas de estrutura”, embora faça referência ao papel dessas normas na formação do *corpus* estrutural em que pode ser visto estaticamente o sistema do direito positivo, não remete diretamente à sua característica mais notável, que é a disciplina da produção de normas jurídicas.

Desse modo, não empregaremos “normas de estrutura” para, em seu lugar, utilizar **normas de produção normativa** para as normas que tratam da produção de outras entidades normativas, de resto fazendo uso de **normas de conduta** para as normas que alcancem diretamente as condutas interpessoais.

2.6. Regras e Princípios

O tema referente a regras e princípios é dos mais polêmicos. Consideradas as limitações inerentes a este trabalho, iniciamos por abordar a propalada dicotomia entre direito natural e direito positivo, pois os princípios eram originariamente associados a concepções jusnaturalistas, cujos adeptos criticavam rigorosamente o positivismo por não admitir entidades fora do direito, como ocorreria com os princípios não positivados.

¹⁵² *Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 45-47.

¹⁵³ As **regras de conduta** são também chamadas *normas de conduta*, *normas de comportamento* ou *regras de comportamento*. Já as **regras de estrutura** são nominadas *normas de estrutura* ou *normas de competência*.

¹⁵⁴ DANIEL MONTEIRO PEIXOTO oferece interessante distinção entre as “normas que orientam condutas normativas” (relativas à produção de outras normas) e as “normas que orientam condutas não-normativas” (*Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, 2006, p. 76-81).

Essa dicotomia não mais se justifica, pois os princípios foram incorporados pelos ordenamentos, notadamente pelas Constituições, ocasionando o que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. chama de *enfraquecimento operacional da dicotomia*.¹⁵⁵ O moderno constitucionalismo fez consagrar nas cartas políticas valores garantidores de regimes democráticos e direitos sociais. A positivação dos princípios nas constituições, especialmente os *princípios fundamentais*, é uma indiscutível conquista da civilização, quiçá acolhendo ideais jusnaturalistas. Todavia, isso só foi possível pelo processo de positivação. É dizer, os princípios passaram a integrar os ordenamentos porque foram veiculados em textos do direito positivo.

Os princípios de maior relevo estão na Constituição, mas há aqueles alojados em outros níveis do ordenamento, como anota ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “Evidentemente, os princípios são encontráveis em todos os escalões da ‘pirâmide jurídica’. De fato, há princípios *constitucionais*, *legais* e até *infralegais*. Dentre eles, os constitucionais, sem dúvida nenhuma, são os mais importantes, já que sobrepassam aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima)”.¹⁵⁶

Não havendo hoje maiores divergências sobre a presença dos princípios no *corpus* jurídico, a questão agora reside na convivência entre regras e princípios. Tarefa difícil, todavia, é a de distinguir regras e princípios. Apesar de trabalhos relevantes sobre o tema, no estrangeiro e no Brasil, como o produzido por HUMBERTO ÁVILA,¹⁵⁷ a dogmática jurídica parece ainda não ter alcançado êxito na definição de critérios objetivos que permitam essa distinção.¹⁵⁸

¹⁵⁵ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 171.

¹⁵⁶ *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 34.

¹⁵⁷ HUMBERTO ÁVILA identifica as teorias clássica e moderna na definição dos princípios. Na **teoria clássica**, mais enraizada na tradição brasileira, e que ensejaria uma *distinção fraca* entre regras e princípios, os princípios teriam elevado grau de generalidade e abstração, ensejando uma boa dose de subjetividade por parte do órgão aplicador, ao passo que as regras teriam um nível de generalidade e abstração bem menor ou mesmo inexistente, havendo menos ou nenhuma subjetividade no ato de aplicação. Já na **teoria moderna**, que levaria a uma *distinção forte* entre regras e princípios, os princípios consistiriam em mandamentos superáveis quando em confronto com outros princípios, e na sua aplicação seriam atribuídas dimensões de peso em cada caso concreto, enquanto as regras estabeleceriam condutas definitivas, sendo aplicadas mediante subsunção. O autor, ainda, apresentando os fundamentos e problemas de ambas as correntes, propõe agregar uma outra distinção, agora entre **normas de primeiro grau**, que seriam as regras e os princípios a serem aplicados, e as **normas de segundo grau**, que seriam os postulados, os quais estabeleceriam os critérios para aplicação de regras e princípios. Os postulados, em número de três, seriam a *razoabilidade*, a *proporcionalidade* e a *proibição de excesso* (*Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 2006, *passim*).

¹⁵⁸ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, embora entenda que a distinção entre regras e princípios é intuitiva, reconhece que “A clareza dessa distinção oculta contudo algumas dificuldades. Porque à compreensão nítida da distinção entre princípio e norma não se segue um critério seguro a fundamentá-la. Ela é, nesse sentido, muito mais dita (=exposta pela doutrina) do que doutrinariamente explicada” (Pro-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, p. 143).

Por conta da ausência de critérios que, objetivamente, possibilitem uma distinção precisa entre regras e princípios, FREDERICK SCHAUER¹⁵⁹ critica a utilização do termo “princípio” para diferenciar os tipos de regra, pois entende como insatisfatórias as características distintivas consideradas pela doutrina, conformando-se, então, com a formulação de uma distinção entre *regras concludentes e regras superáveis*.

Pensamos que o problema da distinção entre regras e princípios não está em encontrar critérios objetivos, intrínsecos às normas jurídicas, que permitam separar as duas categorias de normas jurídicas. A distinção entre regras e princípios impõe outra perspectiva, *subjéctiva*, própria da carga axiológica que pauta a produção normativa. É que o dever ser, além de estruturado logicamente (a hipótese implica a tese), é portador de valores que não podem ser descartados, como já alertava MIGUEL REALE,¹⁶⁰ pois o direito está no mundo dos objetos culturais.¹⁶¹ Diferenciar regras e princípios exige compreender a importância dos valores¹⁶² para o direito. E, no campo axiológico, há que se ingressar no plano das subjetividades, pois, como destaca PAULO DE BARROS CARVALHO, o “deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades”.¹⁶³ Para tanto, basta considerar valores como *justiça*,¹⁶⁴ *dignidade humana e isonomia*.

¹⁵⁹ Sustenta o professor norte-americano: “Por lo tanto, parece preferible conformarse con la distinción entre reglas concluyentes y superables, y abstenerse de sugerir que haya algo relativo a la generalidad o a la existencia de una formulación canónica que se relacione necesariamente con esa distinción” (*Las reglas en juego*, 2004, p. 71).

¹⁶⁰ Assim advertia MIGUEL REALE acerca da importância das pautas axiológicas na própria história do direito: “Pensamos que a experiência jurídica pressupõe determinadas *constantes valorativas ou axiológicas* – como, por exemplo, a do valor originário da pessoa humana –, sem as quais a história do Direito não teria sentido” (*Lições preliminares de direito*, 1993, p. 309).

¹⁶¹ É o que esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO: “Nessa linha de pensamento, podemos dizer que ali onde houver um bem da cultura, o direito, por exemplo, haverá, certamente, valores que o ser humano, consciente ou inconscientemente, nele depositou ao produzi-lo” (O princípio da territorialidade. In: *Princípios constitucionais fundamentais*, 2005, p. 855).

¹⁶² PAULO DE BARROS CARVALHO, tomando de empréstimo as preciosas lições de MIGUEL REALE, refere aos nove traços que assinalam a presença de valores, a saber: (1º) *bipolaridade*, (2º) *implicação recíproca*, (3º) *referibilidade*, (4º) *preferibilidade*, (5º) *incomensurabilidade*, (6º) *graduação hierárquica*, (7º) *objetividade*, (8º) *historicidade* e (9º) *inexauribilidade* (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 145-146).

¹⁶³ Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, p. 155.

¹⁶⁴ HANS KELSEN dedicou toda uma obra à pergunta “o que é justiça?”, sendo inclusive esse o título do livro. Se a resposta foi encontrada, é o próprio autor quem o diz: “Nenhuma outra questão foi tão passionalmente discutida; por nenhuma outra foram derramadas tantas lágrimas amargas, tanto sangue precioso; sobre nenhuma outra, ainda, as mentes mais ilustres – de Platão a Kant – meditaram tão profundamente. E, no entanto, ela continua até hoje sem resposta. Talvez por se tratar de uma dessas questões para as quais vale o resignado saber de que o homem nunca encontrará uma resposta definitiva; deverá apenas perguntar melhor” (*O que é justiça?*, 1997, p. 1).

Assim, qualquer investigação acerca da distinção entre regras e princípios deve levar em consideração os valores depositados nos textos jurídicos. No direito pátrio, inclusive, esse dado relevante consta do preâmbulo da Constituição, onde foram estabelecidos os valores supremos do Estado Brasileiro,¹⁶⁵ de resto, irradiados por todo o ordenamento jurídico. Bem por isso, PAULO DE BARROS CARVALHO responde inapelavelmente em sentido positivo à indagação acerca do preâmbulo da Constituição fazer ou não parte da lei constitucional, destacando, inclusive, que seus enunciados têm um fundo axiológico que penetra todas as unidades do sistema quando levado adiante o processo interpretativo, na construção de sentido jurídico.¹⁶⁶

Reside, pois, na carga axiológica, a distinção entre regras e princípios. Se toda norma jurídica é portadora de valores, há aquelas nas quais se manifestam de forma mais intensa, influenciando decisivamente na produção e interpretação de outras porções do ordenamento. Dessa perspectiva distinguimos as normas jurídicas.

Os **princípios** expressam de forma mais direta os valores depositados nos textos do direito positivo, tendo densidade axiológica tamanha que se espraiam por todo o ordenamento, orientando a produção de outras normas jurídicas e a construção de sentido das unidades normativas do sistema.¹⁶⁷

Já as **regras**, muito embora sempre carreguem alguma carga axiológica, atuam apenas de modo indireto, por vezes dando concreção àqueles valores plasmados pelo legislador, todavia não operam a ponto de influenciar tão decisivamente na interpretação de outras porções do ordenamento.

¹⁶⁵ Eis o teor do preâmbulo da Carta Política: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil” (destaques nossos).

¹⁶⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 23.

¹⁶⁷ Confira-se, a propósito, a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Advirta-se que toda norma contém, necessariamente, valores. Todavia, convencionou-se chamar de ‘princípio’ àquelas regras portadoras de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Sempre que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma N conduz a um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do ordenamento de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’” (O princípio da territorialidade. In: *Princípios constitucionais fundamentais*, 2005, p. 855).

2.6.1. Princípios e sobreprincípios

Os princípios assumem papel de relevo no sistema jurídico, exercendo dupla função: *estrutural*, porquanto são verdadeiros alicerces do sistema; e *hermenêutica*, pois irradiam efeitos por toda a ordem jurídica, influenciando decisivamente, por força de sua carga valorativa, na atividade interpretativa.¹⁶⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁹ identificou quatro acepções para o vocábulo “princípio”, a saber: (1ª) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (2ª) valores depositados em normas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; (3ª) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; e (4ª) limite objetivo estipulado em norma de forte hierarquia, tomado, porém, independentemente da estrutura da norma.

Em exercício de redução dessa abordagem, encontramos duas categorias de princípio: (1ª) como **valor**, que corresponde às duas primeiras acepções referidas anteriormente, levando o intérprete a ingressar no campo próprio da Axiologia; e (2ª) como **limite objetivo**, nas duas últimas acepções mencionadas, mostrando-se a construção de sentido jurídico mais simples e de fácil verificação, atuando aqui os princípios para implementar diretamente aqueles valores que o constituinte considerou relevantes. Como **valores**, podemos citar os princípios da *justiça*, da *igualdade* e da *segurança jurídica*, e como **limites objetivos**, a legalidade e a irretroatividade.

Vejamos agora os chamados **sobreprincípios**. Dentre os princípios de maior relevância, alojados no plano constitucional, alguns deles se sobrepõem, conformando outros princípios e as demais regras do sistema. São os *sobreprincípios*. E mesmo entre os sobreprincípios haverá aquele de maior envergadura, cuja efetivação se dá mediante a implementação de outros princípios.

¹⁶⁸ Cf., dentre outros, GERALDO ATALIBA (*Sistema constitucional tributário brasileiro*, 1966, p. 4), CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (*Curso de direito administrativo*, 2002, p. 807), LUÍS ROBERTO BARROSO (Princípios constitucionais brasileiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, p. 171-172) e ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 30-42).

¹⁶⁹ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 145.

É o *sobreprincípio fundamental* que, por sua densidade axiológica, não é sobreposto por qualquer outro e em seu favor atuam os demais princípios e sobreprincípios.¹⁷⁰

De nossa parte, e considerando o moderno constitucionalismo, temos que, em nosso sistema normativo, ganhou extraordinária dimensão, por isso mesmo atingindo o patamar de sobreprincípio fundamental, o que a Carta 1988 estatuiu como **a dignidade da pessoa humana**, fundamento do Estado brasileiro,¹⁷¹ que se apresenta como núcleo essencial dos direitos fundamentais,¹⁷² conformando todos os demais princípios e sobreprincípios e consistindo, nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA,¹⁷³ no *valor supremo da democracia*.

Conquanto para nós a dignidade da pessoa humana seja o sobreprincípio fundamental do sistema do direito positivo brasileiro, não podemos deixar de reconhecer como de grande relevância outros sobreprincípios, tais como o da *justiça*, o da *certeza do direito* e o da *segurança jurídica*, que, a despeito de não constarem da literalidade dos enunciados constitucionais, são valores que conformam todo o ordenamento jurídico, e ainda outros dois, estampados textualmente na Constituição Federal, que são os sobreprincípios da *não-discriminação* (art. 3º, IV) e da *igualdade* (art. 5º, *caput*).

E sem a pretensão de limitar o rol dos princípios, destacamos outros que estão na base do Estado brasileiro, quer constem da literalidade do texto constitucional, a exemplo da *separação dos Poderes* (art. 2º), da *legalidade* (art. 5º, II), da *irretroatividade da lei*, garantidora do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), do *livre acesso ao Poder Judiciário* (art. 5º, XXXV), da *ampla defesa e contraditório* nos processos judicial e administrativo (art.

¹⁷⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, ao conceber o primado da **justiça** como sobreprincípio fundamental, oferece também noções para a compreensão do papel dos sobreprincípios: “Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor apresente-se como o sobreprincípio fundamental, construído pela junção eficaz dos demais sobreprincípios” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 148-149).

¹⁷¹ Constituição Federal, art. 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III – a dignidade da pessoa humana”.

¹⁷² Nas palavras de CELSO BASTOS, o princípio da dignidade humana “... parece conglobar em si todos aqueles direitos fundamentais, quer seja os individuais clássicos, quer seja os de fundo econômico e social” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 1988, p. 425). E essa atuação conformadora, para MARIA GARCIA, evidencia mais na vontade do constituinte, evidencia “... que o Estado se erige sob a noção da dignidade da pessoa humana” (*Limites da ciência: a dignidade da pessoa humana: a ética da responsabilidade*, 2004, p. 205).

¹⁷³ A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, v. 212, p. 89-94.

5º, LV), do *direito de petição* (art. 5º, XXXIV), do *direito de propriedade* (art. 5º, XXII), da *liberdade de trabalho* (art. 5º, XIII), da *livre iniciativa* (arts. 1º, IV e 170), quer não estejam presentes em enunciados constitucionais, como a *isonomia das pessoas políticas*, a *supremacia do interesse público ao do particular* e a *indisponibilidade dos interesses públicos*.

2.6.2. Princípios tributários

Além da existência dos princípios constitucionais chamados *gerais*, que operam por todo o sistema do direito positivo, há ainda aqueles princípios relacionados diretamente ao subsistema jurídico que gravita em torno da noção de tributo, é dizer, os *princípios tributários*.¹⁷⁴

Não sendo nossa intenção esgotar o tema atinente aos princípios constitucionais de direito tributário, destacamos aqueles que nos parecem assumir papel de destaque no conjunto das normas jurídicas que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, a saber: *estrita legalidade* (art. 150, I); *isonomia* (art. 150, II); *irretroatividade da lei tributária* (art. 150, III, a); *anterioridade* (art. 150, III, b); *anterioridade nonagesimal* ou “*noventena*” (arts. 150, III, c, e 195, § 6º); *vedação ao confisco* (art. 150, IV); *capacidade contributiva* (art. 145, § 1º); *uniformidade geográfica* (art. 151, I); *não-discriminação em razão da procedência ou destino dos bens e serviços* (art. 152); *generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda* (art. 153, § 2º, I); e *não-cumulatividade do IPI* (art. 153, § 3º, II) e *do ICMS* (art. 155, § 2º, I).

Ao lado desses princípios constitucionais tributários, há outros que não constam da literalidade dos enunciados constitucionais, mas que decorrem da própria conformação estabelecida pelo constituinte, como os princípios da *territorialidade da tributação*, da *indelegabilidade da competência tributária*, da *dignidade do contribuinte*, da *praticidade da arrecadação* e da *segurança jurídica* (em matéria tributária).

¹⁷⁴ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, os primeiros são “princípios constitucionais gerais” e aqueles próprios do direito tributário são “princípios constitucionais tributários” (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 144-158).

A segurança jurídica em matéria tributária merece mais algumas palavras, pois penetra todo o plexo regulador da instituição e cobrança de tributos. De fato, na análise do entrelaçamento das relações entre Fisco e contribuinte devemos considerar o que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES chama de *princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo* ou, mais sinteticamente, *segurança jurídico-tributária*.¹⁷⁵

Consiste em diretriz fundamental de toda e qualquer relação jurídica entre o Estado (arrecadador) e o particular (contribuinte), conforme bem destacado por JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA,¹⁷⁶ pois influi direta e indiretamente na atividade legislativa e na aplicação das normas tributárias, atuando em prol da estabilização normativa e da previsibilidade do efeito da tributação em termos econômicos e concorrenciais.¹⁷⁷

Da segurança jurídico tributária depende o equilíbrio entre os interesses do fisco e dos contribuintes. Trata-se, na verdade, de uma perspectiva global e que pode ser compreendida historicamente. Isto porque, ao passo que não se desconhece a importância dos tributos para a manutenção do Estado, havendo inclusive quem vislumbre no cumprimento das obrigações tributárias um dever fundamental,¹⁷⁸ é impositivo reconhecer na segurança jurídica em matéria tributária sua importância social, política e econômica para o próprio desenvolvimento das nações.

A segurança jurídica, ademais, é princípio informador da decadência e da prescrição e, portanto, da perspectiva deste trabalho, no qual tratar-se-á de decadência e prescrição relativamente à cobrança das contribuições destinadas à Seguridade Social, assume papel de indiscutível relevância.

¹⁷⁵ O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22, p. 24.

¹⁷⁶ *Direito tributário: teoria geral do tributo*, 2007, p. 34-38.

¹⁷⁷ MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. In: *Princípios constitucionais fundamentais*, 2005, p. 799-816.

¹⁷⁸ É o que sustenta JOSÉ CASALTA NOBAIS, professor da Faculdade de Direito de Coimbra: “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) *direito fundamental* a não pagar impostos” (*O dever fundamental de pagar impostos*, 2004, p. 679).

As regras de decadência e prescrição são positivadas pelo legislador objetivando imprimir estabilidade às relações jurídicas, permitindo, desse modo, que se instale segurança jurídica nessas relações em razão do *fator tempo*. Esse aspecto em particular foi abordado por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI no XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, quando destacou de modo conclusivo que “decadência e prescrição foram construídas e postas para ofertar certeza e segurança jurídica”.¹⁷⁹

2.7. Normas Jurídicas Tributárias

As normas jurídicas tributárias são o produto do exercício da chamada *competência tributária*, ou seja, são as normas relativas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, e que formam o sistema do direito tributário. Considerando que a competência legislativa corresponde à prerrogativa conferida a determinados órgãos para, mediante procedimento adequado, editar normas jurídicas, ter-se-á na *competência tributária a prerrogativa de produzir normas jurídicas sobre tributos*.¹⁸⁰

A locução “competência tributária” é também ambígua, e pode se referir: **(a)** à aptidão para veicular todo tipo de normas jurídicas gerais e abstratas relativas a tributos, tratando de sua instituição, arrecadação e fiscalização, ou, **(b)** àquelas normas gerais e abstratas especialmente relacionadas à criação do tributo, ou ainda **(c)** às normas jurídicas produzidas com o objetivo de promover a efetiva cobrança do tributo, como aquelas produzidas pelas autoridades administrativas.

Adotamos aqui a distinção proposta por DANIEL MONTEIRO PEIXOTO¹⁸¹ em **normas de competência legislativa tributária**, que correspondem à prerrogativa de criar normas gerais e abstratas relativamente à norma de incidência tributária (regra-matriz de incidência), e **normas de competência administrativa tributária**, referentes à produção de normas concretas e individuais relativas à constituição e cobrança do crédito tributário, como o ato administrativo de lançamento e o ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa da Fazenda Pública.

¹⁷⁹ Alterações no Código Tributário Nacional e compensação. *Revista de Direito Tributário*, n. 94, p. 130-137.

¹⁸⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 218.

¹⁸¹ *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, 2006, p. 81-82.

Pois bem, mesmo no tocante às normas gerais e abstratas há ainda outros critérios classificatórios que podem ser empregados. PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, opera a partir da distinção entre *norma tributária em sentido estrito* e *norma tributária em sentido amplo*.¹⁸²

Entre as normas jurídicas tributárias em sentido estrito estão as que veiculam a *regra-matriz de incidência tributária*, por exemplo, do IPTU, do ICMS ou do IPI. A regra-matriz é um esquema cuja compostura apresenta **(1)** uma **hipótese**, na qual são identificados os critérios **(1.a)** *material*, referente à conduta de uma pessoa; **(1.b)** *espacial* e **(1.c)** *temporal*; e **(2)** um **conseqüente**, no qual encontramos os critérios **(2.a)** *pessoal*, em que estão presentes os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, e **(2.b)** *quantitativo*, formado por uma base de cálculo e uma alíquota, que possibilita apurar o *quantum* da prestação pecuniária e que corresponde ao objeto da relação jurídica tributária.¹⁸³

Já na categoria das normas tributárias em sentido amplo estão aquelas que veiculam as demais regras sobre tributos, chamadas de *operativas* ou *funcionais*, e versam temas como lançamento, recolhimento, fiscalização.

Por fim, uma última distinção importante. Quando a relação jurídica instalada for uma relação obrigacional, cujo objeto (o tributo) consiste em prestação pecuniária, nos termos do art. 3º da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), distinguir-se-á substancialmente de outros deveres jurídicos, sem cunho econômico, instalados a partir de outras normas jurídicas tributárias e que não se referem a comportamentos prescritos pela norma-padrão de incidência tributária.

Estamos com isso a pontuar a diferença entre normas jurídicas que prescrevem *obrigações tributárias*, de cunho econômico (o tributo), daquelas que estabelecem comportamentos do interesse da Administração Tributária, mas que não revelam expressão econômica alguma, a exemplo de certos *deveres* consistentes na escrituração de livros e outros documentos fiscais, na prestação de

¹⁸² *Curso de direito tributário*, 2005, p. 240-242.

¹⁸³ Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 88-89).

informações, na entrega de declarações, permitindo às autoridades administrativas a realização de seus procedimentos fiscais.

As primeiras prescrevem relações que atendem aos requisitos das obrigações em geral, podendo por essa razão ser chamadas de *obrigações tributárias* (ditas principais). Todavia, para as condutas consistentes em certos deveres no interesse da administração, sem conteúdo econômico, foram indevidamente batizadas de *obrigações acessórias*.¹⁸⁴

À designação *obrigação acessória* foi lançada contundente crítica em 1977 por PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁸⁵ A recepção da doutrina àquela crítica, somada à evolução do pensamento do professor paulista, permitiu que atualmente possamos falar, com maior rigor, da existência de normas jurídicas tributárias (1) que prescrevem *obrigações tributárias* e (2) que estabelecem *deveres instrumentais* ou *formais*,¹⁸⁶ já sendo hoje esta denominação empregada inclusive no Supremo Tribunal Federal.¹⁸⁷

¹⁸⁴ É essa a denominação prevista no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966).

¹⁸⁵ Demonstrou-se à época ser imprópria aquela denominação, tendo oferecido como sugestão o emprego de *deveres de direito administrativo* (A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público*, v. 17, p. 381-386).

¹⁸⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 291-294.

¹⁸⁷ Cf. ementa do acórdão e voto do Relator, Min. CEZAR PELUSO, na ADI n. 3.103-PI (STF, Plenário, julgamento em 1º.06.2006, DJ 25.08.2006).

CAPÍTULO III

DINÂMICA DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

3.1. Processo de Positização do Direito

A visão estática do direito até aqui apresentada permitiu a análise da estrutura do conjunto de normas jurídicas. Todavia, se faz necessário agora ingressar na dinâmica do sistema, é dizer, no modo como é manipulada a linguagem prescritiva pelos sujeitos credenciados pelo próprio sistema em direção aos comportamentos interpessoais.

É que a linguagem do direito, conquanto se projete sobre a realidade social, não pode alcançá-la, não tem como tocá-la.¹⁸⁸ O direito altera a realidade social por influenciar os sujeitos para que observem as condutas reguladas, mas não por atingi-las materialmente. A linguagem do direito não toca a realidade, mas a altera.

Tendo em vista a estrutura hierarquizada do sistema do direito positivo, as normas jurídicas situadas nos escalões mais elevados, quase sempre normas gerais e abstratas, muita vez não se mostram aptas a influir numa situação da realidade social especificamente considerada, exigindo então a criação de outras normas, por vezes igualmente gerais e abstratas, mas também normas gerais e concretas, normas individuais e abstratas, além de significativa quantidade de normas individuais e concretas.

¹⁸⁸ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 53-54.

O discurso do direito, portanto, vai sendo produzido verticalmente, em direção à realidade social, até que uma camada lingüística tenha força para atuar de modo decisivo sobre as condutas humanas. Assim, partindo das normas gerais e abstratas que estão no topo da pirâmide jurídica (a Constituição), são produzidas outras normas, sempre em níveis hierárquicos de ordem decrescente, até o final da cadeia normativa, a viabilizar a regulação das condutas intersubjetivas. Esse percurso de produção normativa a que alude PAULO DE BARROS CARVALHO é chamado de *processo de positivação do direito*.¹⁸⁹

A análise do processo de positivação do direito, ademais, está a cristalizar aspecto da maior relevância: toda produção normativa corresponde à aplicação de uma outra norma jurídica. E ressaltamos esse ângulo de análise, pois ainda hoje não foi desmistificada a idéia de que criação e aplicação do direito são coisas distintas. Ora, a criação de uma norma de inferior escalão hierárquico decorre da aplicação de uma norma de nível superior. Toda norma inferior criada é o produto da aplicação de uma norma superior.¹⁹⁰ É de HANS KELSEN a lição, clara a não mais poder:

Uma norma que regula a criação de outra norma é “aplicada” na criação de outra norma. A criação de Direito é sempre aplicação de direito. Estes dois conceitos não são, de modo algum, como presume a teoria tradicional, opostos absolutos. Não é de todo correto classificar os atos jurídicos como atos criadores de Direito e atos aplicadores de Direito; pois, deixando-se de lado dois casos limítrofes, dos quais falaremos mais tarde, todo ato é, normalmente, ao mesmo tempo, criador de Direito e aplicador de Direito. A criação de uma norma jurídica é – normalmente – uma aplicação da norma superior que regula a sua criação, e a aplicação de uma norma superior é – normalmente – a criação de uma norma inferior determinada pela norma superior. Uma decisão judicial, por exemplo, é um ato pelo qual uma norma geral, um estatuto, é aplicada, mas, ao mesmo tempo, uma norma individual é criada obrigando uma ou ambas as partes que estão em conflito. A legislação é criadora de Direito, mas, levando-se em consideração a constituição, descobrimos que é também aplicação de Direito.¹⁹¹

¹⁸⁹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 36.

¹⁹⁰ É como define DANIEL MONTEIRO PEIXOTO: “Processo de positivação é o processo de criação e renovação do direito a partir de referências do próprio direito e catalisa-se por meio de atos de aplicação” (*Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, 2006, p. 90).

¹⁹¹ *Teoria geral do direito e do estado*, 2000, p. 193-194.

É esse o modo pelo qual, na dinâmica do sistema jurídico, são realizadas as diferentes etapas do processo de positivação do direito. De normas jurídicas situadas em escalões superiores (geralmente gerais e abstratas) outras são sacadas (muitas vezes, normas individuais e concretas), sempre em direção à realidade social, com o fim específico de regulação de comportamentos intersubjetivos.

3.2. Fontes do Direito

Nessa dinâmica do sistema jurídico, na qual uma linguagem introdutora de normas superiores é interpretada e aplicada pelo legislador (em sentido amplo), que assim produz mais linguagem, veiculando novas unidades normativas, de inferior hierarquia, realizando o chamado processo de positivação do direito, centraremos agora nossa atenção naquele ponto de origem das normas jurídicas, do qual são emanadas, de onde provém. Estamos a falar, pois, das **fontes do direito**.

Ocorre que o tema das fontes do direito é daqueles reconhecidamente intrincados. Essa circunstância foi constatada já por HANS KELSEN,¹⁹² levando-o a assinalar que a expressão “fonte do direito” é figurada e altamente ambígua, chegando inclusive a considerá-la inútil. Conquanto sejam variadas as acepções,¹⁹³ é necessário que tomemos posição acerca do tema.

Para tanto, encontramos um norte nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO quando afirma que “Por *fontes do direito* havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas ...”.¹⁹⁴

¹⁹² *Teoria geral do direito e do estado*, 2000, p. 191-192.

¹⁹³ TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, empreendendo profunda pesquisa sobre a doutrina produzida aqui e no estrangeiro, conclui pela existência de clara diversidade e contradição acerca das “fontes do direito”, experimentando a expressão acepções diversas, destacando seis: “(1) o conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa; (2) os métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas); (3) o fundamento de validade de uma norma jurídica – pressuposto de hierarquia; (4) o órgão credenciado pelo ordenamento; (5) o procedimento (atos e fatos) realizado pelo órgão competente para a produção de normas – procedimento normativo; (6) o resultado do procedimento – documento normativo” (*Fontes do direito tributário*, 2001, p. 131).

¹⁹⁴ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 47.

É dessa perspectiva que partimos: as fontes do direito são os focos ejetores de normas jurídicas.¹⁹⁵ Entretanto, e indo ainda mais além, pensamos ser indispensável identificar quais ou quem são esses focos ejetores de normas jurídicas.

Nesse ponto, então, assumiremos posição decisiva: para nós, **as fontes do direito são os seres humanos**, pois neles identificamos os focos ejetores de normas jurídicas. O homem é o criador do direito, o produtor das normas jurídicas.

A posição que lançamos é produto das premissas que assumimos desde as linhas iniciais deste trabalho. Ao afirmarmos que o direito é um bem cultural criado para regular o convívio social, estamos a reconhecer no direito um produto da atividade humana. E por essa razão que anota PAULO DE BARROS CARVALHO ser o direito positivo “... criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados”.¹⁹⁶

E sendo o direito criação do homem, ter-se-á que as normas jurídicas são produzidas exclusivamente pela ação humana. O homem é a fonte do direito; a criação das normas jurídicas se dá por meio de ações humanas.¹⁹⁷ O foco ejetor de normas é o homem. Quando identificamos no homem a fonte do direito, reconhecemos nas ações humanas o agir criador de normas jurídicas. É nele, homem, que reconhecemos a fonte do direito.

Ingressando pela Teoria Comunicacional do Direito e tomando de empréstimo as palavras de DANIELA BRAGHETTA, “Dizemos que o direito surge por meio da linguagem, percebendo que por intermédio dessa é que ocorre o processo comunicacional”.¹⁹⁸ Realçamos, a propósito, que a produção de linguagem é atividade própria do ser humano, quer seja para comunicar mensagens deônticas reguladoras de condutas intersubjetivas, quer seja para realizar a comunicação de mensagens com outras finalidades.

¹⁹⁵ Logo, as fontes do direito tributário correspondem aos focos ejetores de normas jurídicas tributárias, as quais versam sobre instituição, arrecadação e cobrança de tributos.

¹⁹⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 4.

¹⁹⁷ DANIEL MONTEIRO PEIXOTO vislumbra nas próprias ações humanas as fontes do direito: “Perquirir sobre fontes do direito, deste modo, significa investigar as ações humanas tendentes a produzir enunciados com função prescritiva, suporte das normas” (*Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, 2006, p. 92).

¹⁹⁸ A teoria comunicacional do direito e o direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 88, p. 219.

Para a Teoria Comunicacional do Direito, é por meio de *atos de fala* que o ser humano produz linguagem. Assim, a linguagem prescritiva do direito é também produzida por atos de fala. Esses atos de fala, geradores de novos textos jurídicos, são denominados *decisões jurídicas*.¹⁹⁹ O sistema do direito positivo, portanto, é um texto gerado por *atos de fala*, pelas chamadas *decisões jurídicas*.²⁰⁰

Bem por isso, e concebendo uma teoria da decisão jurídica que se concentra na produção ou geração de toda a ordem jurídica, GREGORIO ROBLES aponta para esse importante tema, exaltando o papel do homem: “Outra forma de expressar o grande tema da decisão jurídica é esta: *criação e aplicação do direito*, pois é exatamente através das decisões que se cria e se aplica a ordem jurídica. O direito é uma *obra humana*, e como tal resulta de um conjunto de decisões”.²⁰¹

Quando o assunto é “norma jurídica”, portanto, podemos dizer que o homem está por toda parte. Falar em norma jurídica é pensar na tomada de decisões jurídicas pelo ser humano. Se há norma jurídica, constataremos a presença humana.²⁰²

Ao discorrermos sobre as acepções de “norma jurídica”, reconhecemos a ambigüidade da locução, motivo pelo qual identificamos aquelas que nos parecem mais apropriadas ao discurso jurídico, oportunidade em que apontamos quatro: como *veículos introdutórios de normas*, como *documentos normativos*, como *enunciados prescritivos* e como *juízos construídos a partir dos textos jurídicos*.

E então formulamos a seguinte indagação: qual dessas acepções de “norma jurídica” dispensa a presença humana? Pensamos que não haverá esse caso. A presença humana será identificada em todas as acepções de uso, em todas as situações nas quais houver produção normativa, seja no uso dos veículos introdutórios de normas, seja quando da produção do documento normativo, seja na elaboração dos enunciados prescritivos introduzidos, seja na construção de significações a partir dos textos do direito positivo.

¹⁹⁹ GREGORIO ROBLES, Bases para uma teoria comunicacional do direito. In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 3.

²⁰⁰ DANIELA BRAGUETTA, A teoria comunicacional do direito e o direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 88, p. 221.

²⁰¹ O que é a teoria comunicacional do direito? In: *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*, 2005, p. 61 (destaques do original).

²⁰² Cf., acerca dessa presença humana, GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 83-85.

É o homem que, atuando como agente credenciado pelo sistema do direito positivo e mediante procedimento especialmente estabelecido, utiliza os veículos introdutórios de normas para produzir documentos normativos. Quem, a não ser o homem, pode criar emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, praticar atos administrativos, proferir sentenças ou mesmo assinar contratos? Ou poderemos imaginar a elaboração de enunciados prescritivos como artigos de lei, seus parágrafos, incisos ou alíneas sem participação alguma do ser humano?

Mas há também sempre uma mente humana que constrói juízos hipotético-condicionais a partir dos textos do direito positivo, cujas proposições são expressas em linguagem competente. E haverá algum intérprete, magistrado, autoridade administrativa ou um interessado qualquer que construa significações quando em contato com textos do direito positivo que não seja um ser humano?

A resposta para todas as três indagações formuladas, relativas à produção de normas jurídicas, quem nos dá é GABRIEL IVO: “As normas jurídicas não estão aí independentemente do homem. O homem as constrói. E constrói em dois momentos. Quando faz ingressar por meio de instrumentos introdutores os enunciados prescritivos e depois quando, a partir dos enunciados, postos pelo legislador, constrói a sua significação, a norma jurídica”.²⁰³

Essa construção das normas jurídicas a que alude GABRIEL IVO vem a corroborar a premissa de nossa tese. Sem o homem, direito não há. É o ser humano o utente dos instrumentos introdutores de normas, o criador dos documentos normativos, o produtor dos enunciados prescritivos veiculados e das significações enquanto juízos construídos a partir de textos de direito positivo. Enfim, as normas jurídicas tem origem no homem. Os seres humanos são as fontes do direito.

3.2.1. Fontes do direito e incidência das normas jurídicas

Positivar o direito é criar normas, aplicar normas, fazer incidir normas. O condutor do processo de positivação será sempre um ser humano. A execução das tarefas de positivação do direito não se dará senão pelas mãos do homem.

²⁰³ A incidência da norma jurídica – o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, n. 79, p. 188.

As modernas concepções da dogmática jurídica estão a comprovar, dia após dia, que o direito não opera infalível e automaticamente como sustentara ALFREDO AUGUSTO BECKER²⁰⁴ sem que o homem ingresse previamente no cenário para criar, aplicar, incidir as normas jurídicas. As normas jurídicas não incidem sem a presença humana. Aquela idéia de que “fatos jurídicos”, “incidência normativa” e “relação jurídica” prescindem de uma ação humana para que existam juridicamente encontra tantas barreiras lógicas que pouca resistência oferece quando confrontada.

A evolução da Ciência do Direito demonstra que apenas com a produção de linguagem competente, pelo homem, os fatos ingressam no direito. E ingressam pela porta dos antecedentes normativos, que vertem aqueles eventos em fatos jurídicos. E mais, evidencia que a incidência ocorre apenas quando a norma jurídica é aplicada pelo homem, mediante a expedição do documento competente. E demonstra ainda que relação jurídica existirá no momento em que, por meio da ação humana de aplicação (incidência) da norma, o conseqüente normativo prescrever um vínculo no qual um sujeito de direito poderá exigir de outro o cumprimento de um dever jurídico.

Sem o homem, fato jurídico não há, incidência não ocorre, relação jurídica não se instala. É o que demonstra EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI ao carrear exemplo do campo tributário: “Ora, sem nuvens e numa perspectiva realista, necessário se faz admitir que até que a autoridade aplique o direito, quer dizer, realize o ato do lançamento, juridicamente nada há: nem fato nem obrigação. O fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente, com a aplicação do direito”.²⁰⁵

E se o direito reconhece como jurídicos apenas fatos relatados pela linguagem competente, ganha extraordinária importância a chamada *teoria das provas*, tão bem trabalhada por FABIANA DEL PADRE TOMÉ,²⁰⁶ por oferecer instrumental do qual se pode lançar mão para juridicizar os acontecimentos da vida social, fazendo-os ingressar no terreno do discurso jurídico.²⁰⁷

²⁰⁴ *Teoria geral do direito tributário*, 2007, p. 325-329.

²⁰⁵ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 57.

²⁰⁶ *A prova no direito tributário*, 2005, *passim*.

²⁰⁷ É a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: “... fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, *são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas*. Quem quiser relatar com precisão os fatos jurídicos, nomeando-lhes os efeitos, que use a teoria das provas, responsável pelo estilo competente para referência aos acontecimentos do mundo do direito” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 97 - destaques do original).

A linguagem constitutiva das provas, portanto, constitui os fatos jurídicos, constitui a realidade jurídica, destacando MARIA RITA FERRAGUT que “... é por meio das provas que os enunciados declaratórios do fato jurídico serão construídos e mantidos, devendo-se buscar traduzir as manifestações do evento de acordo com as regras existentes no sistema”.²⁰⁸ E as *provas admitidas em direito* nada mais são do que os elementos lingüísticos que recebem a chancela das autoridades competentes relativamente à aptidão para constituir fatos jurídicos. A realidade jurídica, então, é o produto da adequada utilização desses instrumentos probatórios.

A *teoria das provas*, ao proporcionar meios para o reconhecimento dos acontecimentos sociais como fatos jurídicos, é decisiva para a dinâmica do sistema jurídico. É o que aponta PAULO DE BARROS CARVALHO: “Com efeito, estimo residir no capítulo das provas o mecanismo fundamental para o reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito, bem como um dado imprescindível ao funcionamento do sistema de normas”.²⁰⁹

Podemos então dizer que sem o homem e sua competente linguagem não há incidência. A positividade do sistema é dependente da ação humana. A incidência das normas jurídicas exige a presença e atuação efetiva do ser humano. Por isso destaca GABRIEL IVO que “Não seria exagerado dizer que o homem constitui em linguagem a incidência. (...) O senhor da incidência é o homem concreto; o construtor das palavras. (...) Por isso, antes da presença humana não pode haver incidência. A incidência, portanto, não se situa fora da consciência humana. É produto do homem”.²¹⁰

O direito não opera mecanicamente. É o homem que atua para criar e aplicar o direito, regulando as condutas intersubjetivas. O direito não incide sozinho. É o ato humano que faz incidir a norma jurídica. A dinâmica do sistema jurídico depende do homem. A positivação do direito resulta das ações humanas de produção e aplicação das normas (diferença meramente relativa conforme KELSEN). A incidência ou aplicação normativa (o que dá no mesmo) ocorre por obra humana, não automaticamente. O homem opera o sistema jurídico.

²⁰⁸ *Presunções no direito tributário*, 2001, p. 44.

²⁰⁹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 107.

²¹⁰ A incidência da norma jurídica – o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, n. 79, p. 191 e 193 (destaques nossos).

É a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO, reconhecendo, em visão antropocêntrica, o papel do ser humano no processo de positivação do direito:

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo ...²¹¹

O processo de positivação do direito revela, com toda sua intensidade, a função criadora do direito exercida pelo homem. Eis aí os seres humanos, despontando como focos ejetores de normas jurídicas, como fontes do direito.

3.2.2. As fontes do direito e a nova perspectiva sobre a produção normativa

Muito embora a divergência doutrinária acerca das fontes do direito seja de singela constatação, as correntes mais tradicionais tendem a convergir quanto à classificação das fontes de direito em *fontes formais* e *fontes materiais*. As **formais** corresponderiam aos veículos introdutórios utilizados para a introdução de normas jurídicas no sistema do direito positivo. As **materiais**, por seu turno, seriam os próprios acontecimentos verificados na realidade social (os suportes fácticos), os quais se subsumiriam às hipóteses das normas jurídicas (matar alguém, contratar, auferir renda).

²¹¹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 11 (destaques do original).

Ainda com referência às fontes formais, ter-se-iam as *primárias* (Constituição, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias e atos regulamentares, como os decretos e outros veículos introdutores dessa índole) e as *secundárias* (por exemplo, atos normativos de segundo escalão e a jurisprudência).²¹²

Não bastasse nossa convicção no sentido de que os seres humanos são as fontes do direito, entendemos carecer de sustentação esse modelo classificatório tradicional. No que toca às chamadas *fontes formais*, seríamos impingidos a aceitar que as leis (em sentido amplo) criam as normas jurídicas, naquela ultrapassada visão de direito gerando direito, algo inaceitável quando assentado que as normas jurídicas são criadas pela ação dos homens, mediante a produção de linguagem prescritiva. E quanto às *fontes materiais*, embora reconheçamos que os eventos ocorridos no plano da realidade podem desencadear efeitos jurídicos, mas isso somente ocorrerá quando relatados em linguagem competente. Ora, para tanto não precisamos nomear as ocorrências de *fontes materiais*. Basta a designação própria do discurso jurídico, sempre atual e que é conhecida por todos: falemos de **atos jurídicos**.²¹³

Uma nova perspectiva sobre a criação normativa já se fazia necessária.

Pois bem. Mantendo na retentiva nossa convicção acerca dos homens serem as fontes do direito, cumpre ressaltar que, como destaca EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “Ao deslocar o estudo das fontes, do universo normativo para o ato de aplicação do direito, ou seja, para o fato jurídico criador, PAULO DE BARROS CARVALHO, apoiado em LOURIVAL VILANOVA, imprimiu um avanço à teoria ...”.²¹⁴

Da análise dessa nova concepção é possível constatar, de pronto, o corte do uso das expressões *fontes formais* e *fontes materiais* (próprias das correntes tradicionais) para, considerando como as normas ingressam no sistema do direito positivo, operar com aquelas categorias de *veículo introdutor de normas*, e *enunciado prescritivo*, desenvolvendo os conceitos de *normas introdutórias* e *normas introduzidas*.

²¹² Essa a classificação adotada por RUY BARBOSA NOGUEIRA quanto às *fontes do direito tributário*, a despeito de utilizar *fontes reais* para designar as chamadas *fontes materiais* (*Curso de direito tributário*, 1980, p. 49-69).

²¹³ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 52.

²¹⁴ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 60.

Nesse sentido, a criação das normas introdutoras de enunciados prescritivos no sistema do direito positivo é realizada por aqueles acontecimentos verificados na realidade social que são juridicizados por normas reguladoras da própria produção normativa. São os *atos jurídicos criadores de normas*.²¹⁵ Esses fatos criam as chamadas *normas introdutórias*. Por meio dessas normas introdutórias são veiculados os enunciados prescritivos, a partir dos quais o intérprete constrói os juízos hipotético-condicionais (normas jurídicas). Esses enunciados prescritivos são as *normas introduzidas*.

Assim, são identificados fatos jurídicos criadores de normas.²¹⁶ As normas criadas atuam como veículos introdutórios (instrumentos introdutórios) de normas jurídicas no sistema de direito positivo. Essas últimas, as normas introduzidas, correspondem aos enunciados prescritivos.

Desse modo, a expressão *fonte formal* é substituída por **instrumentos introdutórios de normas** (ou *veículos introdutórios*). Esses instrumentos podem ser divididos em *primários* (a lei em sentido amplo) e *secundários ou derivados* (atos normativos subordinados à lei).

No âmbito do direito tributário, tem-se: **(1)** como *instrumentos primários*, lei constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto-legislativo e resolução do Congresso Nacional ou do Senado; e **(2)** como *instrumentos secundários*, decreto regulamentar, instrução ministerial, circular, portaria, ordem de serviço e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.²¹⁷

Fatos jurídicos criam normas, as normas introdutórias (chamados veículos introdutórios ou instrumentos introdutórios). Esses veículos introduzem outras normas, as normas introduzidas (enunciados prescritivos). Normas introdutórias e normas introduzidas. Eis a síntese dessa nova perspectiva: fatos jurídicos criadores de veículos introdutórios, que introduzem enunciados prescritivos no sistema do direito positivo.

²¹⁵ LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 56.

²¹⁶ Para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI seriam esses fatos jurídicos criadores de normas as fontes do direito em sentido estrito (*Lançamento tributário*, 1996, p. 53).

²¹⁷ Acerca dos instrumentos primários e secundários de introdução de normas tributárias, v. PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 56-77).

Essa moderna perspectiva do processo de criação normativa suplanta o modelo clássico, todavia, a rigor, em nada afeta nossa visão sobre a temática das fontes do direito. Antes, convivem em perfeita harmonia. É que, ao identificarmos no homem o foco ejetor de normas jurídicas, não descartamos a análise do modo como as ações humanas produzem novas unidades normativas, inserindo-as no sistema do direito positivo. As ações humanas são os fatos jurídicos criadores dos veículos introdutórios de normas, os quais introduzem enunciados prescritivos, inovando o plexo normativo.

3.2.3. *Enunciação e enunciado, enunciação enunciada e enunciado enunciado*

Tomando o homem como fonte do direito e adotadas as categorias propostas pelo novo modelo teórico, os fatos jurídicos criadores de normas e os instrumentos introdutórios entram em cena como componentes do binômio processo/produto. De fato, a produção normativa, enquanto ocorrência social juridicizada por normas que regulam a criação de normas, adquire o *status* de *processo*. É o processo de criação do direito. A atividade legislativa (em acepção ampla) é um *processo*.

E, como resultado desse processo, surge um instrumento introdutor (norma introdutória), o qual veicula enunciados prescritivos (normas introduzidas) em um suporte físico (documento normativo) a partir dos quais são construídas as normas jurídicas (significações). É o *produto*.

Assim, os fatos jurídicos criadores de veículos introdutórios e os enunciados prescritivos introduzidos formam o binômio processo/produto daquilo que chamamos gênese do direito. Em termos lingüísticos, a criação de enunciados (o processo) é a instância discursiva da **enunciação**; já os enunciados criados (o produto), a outra instância, do **enunciado**. No ponto, destaca JOSÉ LUIZ FIORIN²¹⁸ que *a enunciação é a instância constitutiva do enunciado*.

Esclarece, ilustrando, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

²¹⁸ *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*, 1999, p. 36.

O ato de pintar é enunciação; o quadro pintado, enunciado. O ato de legislador é enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar, enunciação; a sentença, enunciado. A prática do ato administrativo, enunciação; o ato administrativo produzido, enunciado. Finalmente, o processo é enunciação; o produto, enunciado.²¹⁹

No direito, enunciar é criar normas jurídicas.²²⁰ É a enunciação criando linguagem prescritiva e o enunciado como a linguagem criada. Todavia, se o direito se manifesta em linguagem e a enunciação é a instância criadora dos enunciados, qual o seu revestimento lingüístico? Aparecem, nesse momento, as figuras da *enunciação enunciada* e do *enunciado enunciado*.

O **enunciado enunciado** é exatamente aquilo que se enunciou, ou seja, o conteúdo do produto da atividade humana de criação normativa, objetivado no documento normativo. A **enunciação enunciada** é o conjunto de marcas, com referências a tempo, espaço e pessoa, identificáveis no próprio texto jurídico (nos *enunciados enunciados*), que remetem à instância da enunciação,²²¹ permitindo a identificação do órgão e procedimento (presumivelmente) observados na atividade de produção normativa.

Note-se, a *enunciação enunciada* somente remete à instância da enunciação, com esta não se confundindo. São marcas daquela instância. E como marcas da enunciação,²²² permitem àquele que toma contato com o produto legislado percorrer o caminho inverso (do produto para o processo), até o ponto inicial da instância de produção normativa. Ao completar a trajetória da enunciação, aí sim, estará revelada toda a complexidade inerente ao exercício da função legislativa.

Bem por isso, registra TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM que “Esta (produção normativa) será reconstruída por meio daquele (fato enunciação-enunciada) com o auxílio das provas em direito admitidas”.²²³ E sendo necessário mais linguagem, que

²¹⁹ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 63.

²²⁰ Admitindo que, respeitados seus limites ontológicos, *o direito cria suas próprias realidades*, ilustramos com essa interessante passagem de JOSÉ LUIZ FIORIN: “O primeiro capítulo do Gênesis é uma metáfora da enunciação, porque a enunciação cria qualquer mundo. Enunciar é criar. ‘Deus disse: “Faça-se a luz”. E a luz fez-se”’ (*As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*, 1999, p. 42).

²²¹ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 63-64.

²²² Segundo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, são “... as marcas do processo que ficam no produto ...” (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 64).

²²³ *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 149.

se produza mais linguagem. Que se lance mão da *teoria das provas*. Que venham os documentos internos das Casas Legislativas, cujos enunciados registram, em detalhes, o *iter* do *processo legislativo*, e que são, ademais, textos jurídicos, linguagem competente para constituir em fatos jurídicos os eventos que relatam.²²⁴

A *enunciação enunciada* possibilita a (re)construção da instância da enunciação (processo legislativo). As marcas de tempo, espaço e pessoa (*enunciação enunciada*) que remetem à instância da produção normativa (*enunciação*) são dados objetivados nos documentos normativos (*enunciados enunciados*) a partir dos quais é possível controlar a validade do produto legislado.²²⁵

Os dados inscritos no texto do documento normativo são reveladores do órgão credenciado e do procedimento adotado, indicando essas marcas as referências a quem (pessoa) se valeu de um veículo introdutor, produzindo documento normativo, ao respectivo local (espaço) e à data (tempo). Note-se que as marcas de pessoa inscritas no corpo dos documentos normativos (nos *enunciados enunciados*) indicam os seres humanos produtores dos documentos e dos seus enunciados prescritivos, como se verifica a partir dos **nomes**, por exemplo, dos parlamentares que promulgam emendas à constituição, das autoridades que editam as leis complementares e ordinárias, dos magistrados que assinam as decisões judiciais, dos agentes do Poder Executivo que praticam atos administrativos, dos particulares que assinam contratos, mesmo quando o fazem como representantes de pessoas jurídicas.

Com isso, pensamos estar definitivamente evidenciado que a dinâmica do sistema jurídico tem nos seres humanos seu foco ejetor de normas jurídicas. O direito não é previamente elaborado para ser entregue ao homem, não tem origem divina ou em pressuposto metafísico. Nada disso. É um corpo de linguagem prescritiva criado pelo ser humano. É o homem – e somente ele – o criador do direito, e por isso exhibe a identidade de fonte do direito.

²²⁴ Cabe destacar que os eventos verificados no âmbito do processo legislativo são juridicizados pelas normas internas dos órgãos legislativos. Aliás, anota GERMANA DE OLIVEIRA MORAES, que “... tradicionalmente, sempre coube aos regimentos das casas legislativas regular, dentre outras atribuições parlamentares, a referente a produção legislativa” (*O controle jurisdicional da constitucionalidade do processo legislativo*, 1998, p. 29).

²²⁵ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 64, e GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 165-175.

3.3. Validade, Vigência, Eficácia e Efetividade

É certamente no capítulo da dinâmica do sistema jurídico que questões relativas à validade, vigência, eficácia e efetividade aparecem com maior intensidade, tornando-se necessário estipular previamente essas noções.

Validade: é a relação de pertinência da norma com o sistema do direito positivo. Validade não é qualidade da norma. Validade tem *status* de relação. Existindo a relação, a norma é válida, pertence ao sistema. Não concebemos, pois, a distinção entre norma existente e norma válida. Norma existente é norma válida.

Todo e qualquer sistema pressupõe a existência de elementos e de relações, que se articulam conforme um princípio unificador. Nos sistemas jurídicos, seus elementos são as normas, enquanto suas relações são os vínculos verticais e de subordinação hierárquica entre as unidades normativas. Esses vínculos, portanto, relacionam as normas com o sistema. Cada norma existe por manter esta relação, por estar vinculada ao sistema. As normas existem porque pertencem ao sistema.

Do mesmo modo, diz-se que uma norma é válida quando conformada à ordem jurídica. Ora, isso significa exatamente que a norma mantém relação com o sistema do direito positivo. Em outras palavras, válida é a norma que pertence ao sistema jurídico. Portanto, *validade é a relação de pertinência das normas como o sistema do direito positivo*. É precisa a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca da validade como relação de pertinência ao sistema do direito positivo:

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 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. Antes de sua admissibilidade pelo ordenamento, falemos de outra entidade, porque norma jurídica ainda não será.²²⁶

²²⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 55.

Portanto, normas jurídicas existirão apenas se válidas forem. E são válidas por existirem. Daí que a existência e a validade das normas jurídicas se implicam mutuamente. Para TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, “A validade fulgura aqui como *relação* cujos termos seriam norma e sistema, tendo entre eles o functor poliádico ‘pertence’”.²²⁷ É a relação de pertinencialidade. Sua presença indica a existência de norma jurídica, de norma jurídica válida.

Pois bem. Sendo a validade relação de pertinência da norma com o sistema, é necessário, então, conhecer os critérios de aferição dessa relação de pertinência, pois, sendo o legislador (em sentido amplo) operador do sistema do direito posto, o produto resultante de sua atividade é suscetível ao teste de validade.

Os critérios de validade das unidades normativas são estabelecidos pelo próprio sistema do direito positivo. E os critérios são dois: **órgão competente** (agente credenciado) e **procedimento** (processo legislativo). Entendemos por **órgão competente** cada um dos agentes credenciados pelo sistema do direito positivo para a produção de unidades normativas, aos quais é estabelecido o seu campo material de atuação. Por **procedimento** temos o chamado *processo legislativo*, ou seja, o conjunto de atos ordenados estabelecido pelo sistema de direito positivo para o fim específico de criação das unidades normativas. É com o encerramento do procedimento que as normas jurídicas são validamente inseridas na ordem jurídica.

Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA, “A proposição normativa universal é válida desde o momento em que foi posta segundo o procedimento (normativamente) estabelecido pelo sistema jurídico – na lei, em sentido formal ou orgânico, depois da votação pelo órgão legislativo, e da sanção, promulgação e publicação pelo órgão executivo”.²²⁸

Assim, há relação de pertinência entre a unidade normativa e o sistema do direito positivo toda vez que o fato jurídico criador de normas for realizado por órgão competente e atenda a procedimento estabelecido, vale dizer, provenha do agente credenciado e tenha observado um processo legislativo.²²⁹

²²⁷ *Revogação em matéria tributária*, 2005, p.138.

²²⁸ *As estruturas lógicas do sistema do direito positivo*, 1997, p. 106.

²²⁹ No mesmo sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI destaca que “Se, na composição deste fato jurídico, temos o ato de um agente reconhecido pelo ordenamento como competente, posto em conformidade com o procedimento previsto para criação do adequado veículo normativo pelo sistema, então, temos uma norma jurídica válida” (*Lançamento tributário*, 1996, p. 57).

A aferição da validade das unidades normativas, portanto, exige o cotejo do produto legislado com o órgão e o procedimento definido pelo sistema jurídico. Observados esses critérios, tratar-se-ão de normas jurídicas, existirão juridicamente, pertencerão ao sistema.

Cabe destacar que toda e qualquer matéria passível de ser legislada encontra no sistema do direito posto a fixação dos respectivos critérios de agente competente e processo legislativo. Com relação ao sistema jurídico brasileiro, inclusive, tal nota é ainda mais marcante, pois a Constituição distribui minuciosamente as competências para a produção normativa.

Neste ponto, é da maior relevância firmarmos aqui nossa posição quanto à presunção de que toda norma jurídica é válida. Sendo a norma posta no sistema do direito positivo presumivelmente por agente competente e por procedimento previsto, apenas será abalada essa presunção de validade, e rompida a relação de pertinência da norma com o sistema, se e quando outra norma jurídica o fizer.

Até que se lance mão dos instrumentos previstos no próprio sistema do direito positivo para impugnar a norma jurídica, e o órgão legitimado para o exercício desse controle venha a se pronunciar – é dizer, produzir norma – no sentido da existência de desajuste do produto legislado com o sistema, permanece a norma na ordem jurídica, ainda que sobre ela parem fundadas suspeitas quanto à sua (in)validade.²³⁰ Enquanto não for produzida norma que constitua em linguagem competente a invalidação, a entidade normativa pertence ao sistema do direito positivo.

Desse modo, a relação de pertinência de cada unidade normativa com o sistema do direito positivo será aferida a partir dos requisitos de órgão competente (agente credenciado) e procedimento (processo legislativo). Passando por este crivo, ter-se-á uma norma jurídica, a qual pertencerá ao sistema do direito positivo. Caso contrário, é dizer, sendo produzida linguagem competente que constitua a ausência de pertinência da pretensa unidade normativa com o sistema do direito positivo, essa entidade poderá ser outra coisa, mas norma jurídica não será.

²³⁰ Nesse sentido, LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 307-308, e TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 140-141. É o que também ressalta ROBSON MAIA LINS, enfaticamente: “Assim é a validade das normas jurídicas. Postas no sistema, mesmo que por órgão incompetente e em desacordo com o procedimento previsto, ou, violando cláusula pétrea, somente quando retirada do ordenamento é que podemos dizer, em juízo jurídico de valor, que a norma é inválida” (*Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, 2005, p. 80).

Vigência: é qualidade da norma. É vigente a norma que está preparada para ser incidida pelo agente credenciado, para regular as condutas intersubjetivas.²³¹ A vigência opera no plano temporal, pois delimita o período no qual a norma estará em condições de ser aplicada.²³² Portanto, a vigência fixa marcas, de início (átimo de tempo no qual a norma passa a *viger*²³³) e de término (momento de sua revogação). A vigência é, então, **qualidade temporal da norma**.

A vigência pressupõe validade, muito embora uma norma válida possa ainda não ser vigente, como ocorre no chamado período de *vacatio legis*.²³⁴ Por outro lado, salvo previsão em sentido contrário, a vigência mantém essa qualidade temporal mesmo após a revogação da norma, podendo ser aplicada para regular situações ocorridas durante aquele período delimitado de tempo.²³⁵ Isto porque, ao demarcar um interregno de tempo, todos os eventos ocorridos neste período poderão ser juridicizados pela aplicação da norma então vigente.

Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.²³⁶, diversamente, a circunstância da norma não mais ser vigente impede que se reconheça justamente na vigência a qualidade para disciplinar aquelas ocorrências anteriores, encontrando então no **vigor** a *força vinculante* que torna imperativa a regulação das situações passadas. Desse ângulo, vigência e vigor seriam qualidades que não se confundiriam.

Com o devido acatamento, pensamos que as coisas se passam de modo um pouco diferente. Concordamos com essa respeitável posição no que toca à vigência ser qualidade distinta de vigor. Numa, vigência, a *qualidade é temporal*; noutra, vigor, a *qualidade é de força*. Mas não vislumbramos incompatibilidade alguma para que convivam. Nos parece, inclusive, uma implicação lógica que a norma tenha vigor durante a sua vigência. *A vigência implica o vigor*. Em outras palavras, a norma jurídica terá força vinculante relativamente à juridicização daqueles eventos ocorridos durante sua vigência.

²³¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 58.

²³² Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., à vigência corresponde um período compreendido “... a partir de um dado momento e até que a norma seja revogada” (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 198).

²³³ Isto é, *ter força para disciplinar* condutas interpessoais (PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 58-59).

²³⁴ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 198, e PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 58.

²³⁵ Nesse sentido, por exemplo, o art. 144, *caput*, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966): “Art. 144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

²³⁶ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 202-203.

É pela *vigência* dessa norma no momento de ocorrência do evento que a norma terá *vigor* para ser aplicada. Então, é possível a incidência da norma depois de revogada, não pelo seu vigor, mas por sua vigente (à época dos fatos). A posterior revogação da norma em nada interfere. Revogada ou não, a norma é aplicada para disciplinar eventos ocorridos ao tempo da sua vigência.

Daí recair nossa preferência pelos termos que adota PAULO DE BARROS CARVALHO²³⁷, a saber, **(2.1) vigência plena**, alcançando situações passadas e também futuras, e **(2.2) vigência parcial**, que pode alcançar o passado (caso de norma já revogada) ou o futuro (caso da norma cuja vigência ainda está por iniciar).

Passamos agora a falar da *eficácia*, palavra cuja polissemia denuncia usos diferentes no discurso próprio do direito. Identificamos três acepções, as quais se referem a categorias distintas. Trataremos então da *eficácia técnica*, da *eficácia jurídica* e da *eficácia social* (ou *efetividade*).

Eficácia técnica: é também qualidade da norma. Diz-se que a norma dotada de eficácia técnica é aquela apta para ser incidida, assim constituindo fatos jurídicos em seu antecedente e prescrevendo relações jurídicas em seu conseqüente. É **qualidade de aplicabilidade da norma**. A eficácia técnica, portanto, indica que a norma reveste todos os requisitos necessários para ser aplicada.²³⁸

E falamos em requisitos para se aplicada pois uma norma válida pode ser plenamente vigente mas manifestar impossibilidade para atuar, situação na qual essa norma estará a revelar “ineficácia técnica”.²³⁹ A aplicabilidade da norma pode ser tolhida por fatores tanto de ordem normativa (sintática) quanto de ordem material (semântica), afetando total ou parcialmente a eficácia técnica da norma.

No caso de ***ineficácia sintática*** há **obstáculos normativos** para a norma ser aplicada, podendo ser *comissiva* (pela produção de norma jurídica que obstaculize sua aplicação) ou *omissiva* (pela ausência de produção normativa que viabilize a sua aplicação). Pode, ainda, ser *total* ou *parcial*, conforme impeça totalmente a incidência da norma ou apenas venha a tolher em certos casos a sua aplicação.

²³⁷ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 59.

²³⁸ É o que ensina TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.: “A eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas como uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos” (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 200).

²³⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 59.

A concessão de medida liminar em mandado de segurança impetrado por uma empresa, que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do Código Tributário Nacional, por exemplo, tolhe a aplicação da lei tributária (cujo respectivo crédito torna-se inexigível), tratando-se de ineficácia sintática *comissiva*, por decorrer da produção de uma norma, e *parcial*, pois apenas em relação àquela específica empresa não poderá a Fazenda Pública promover atos tendentes à exigência do crédito tributário. A ineficácia técnica será *total* se essa norma jurídica tributária for suspensa por decisão em medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade,²⁴⁰ tendo em vista que a eficácia contra todos (*erga omnes*) de que é dotado esse provimento cautelar impede a aplicação da norma em todo e qualquer caso.

Em outro exemplo, tem-se a ausência de edição de atos regulamentares imprescindíveis para a adesão pelos contribuintes devedores a programa de parcelamento de créditos tributários. Nesse caso, a ineficácia sintática é *omissiva*, pois ausente a norma jurídica (inferior) necessária à aplicação da regra (superior), e *total*, na medida em que inviabiliza em sua plenitude a aplicação da regra de parcelamento.

Já no caso de **ineficácia semântica** a norma não pode ser aplicada em razão de **dificuldades materiais** verificadas na realidade social e que acabam por inviabilizar a produção de linguagem competente que constitua a incidência normativa. Na ineficácia semântica a norma tem sua aplicação tolhida não por conta da produção ou não de uma outra norma, mas, diversamente, pela ausência de condições fáticas de atuar. A norma jurídica, portanto, não é impedida juridicamente de atuar (total ou parcialmente), todavia não encontra possibilidade material para ser aplicada.

Podemos exemplificar a ineficácia semântica pela não ocorrência do fato jurídico tributário (o chamado “fato gerador concreto”), quando, podendo ser aplicada a regra-matriz de incidência do tributo, não se verifica, no mundo fenomênico, a ocorrência de evento que possa ser vertido em fato jurídico pelo antecedente da norma tributária individual e concreta, desencadeando os efeitos do conseqüente normativo.

²⁴⁰ Cf. ROBSON MAIA LINS, *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, 2005, p. 162-166.

A norma terá eficácia técnica,²⁴¹ portanto, quando estiver em condições de ser aplicada, é dizer, quando ausentes obstáculos de ordem normativa (sintática) ou de ordem material (semântica).

Eficácia jurídica: é qualidade dos fatos jurídicos. É a nota que carregam os fatos que, relatados em antecedentes normativos, deflagram a implicação deôntica pela qual os conseqüentes normativos instalam relações jurídicas entre sujeitos de direito, prescrevendo condutas proibidas, obrigatórias ou permitidas. A eficácia jurídica, portanto, é o próprio mecanismo de incidência das normas jurídicas.²⁴²

A eficácia jurídica, embora seja atributo dos fatos jurídicos e não das normas jurídicas, está diretamente vinculada à eficácia técnica. Sim, porque apenas quando a norma não encontra obstáculos sintáticos ou semânticos (casos de ineficácia técnica) é que os fatos, vertidos em linguagem competente, poderão desencadear seus efeitos jurídicos. Portanto, há *eficácia técnica quando há eficácia jurídica*.²⁴³

Eficácia social ou **efetividade**: é o resultado do atendimento das prescrições estabelecidas pelas regras jurídicas por parte de seus destinatários. A efetividade corresponde, pois, ao sucesso normativo. É o chamado *cumprimento da lei*. Tem-se eficácia social quando as normas jurídicas produzem efeitos concretos no plano da realidade social, é dizer, os destinatários dos comandos normativos observam as condutas prescritas. Na eficácia social verifica-se a produção efetiva (daí efetividade) de resultados do ponto de vista das expectativas do legislador.²⁴⁴

A efetividade, portanto, por não traduzir qualidade das normas ou dos fatos jurídicos, não é tema próprio dos cientistas do direito, mas sobre a qual devam se debruçar mais atentamente os sociólogos, e ainda com maior interesse os pertencentes à Sociologia Jurídica.²⁴⁵

²⁴¹ A despeito de reconhecermos sua importância, não estaremos a tratar dos graus de eficácia das normas jurídicas conforme suas *funções eficaciais* (de *bloqueio*, de *programa* e de *resguardo*), bem como não versaremos acerca da necessidade ou não de produção de outras normas para a concretização dessas funções, quando as normas podem ser de eficácia *plena*, *limitada* ou *contida* (cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 200-202). Sobre o tema, especificamente com relação às normas constitucionais, cabe destacar a já clássica obra de JOSÉ AFONSO DA SILVA (*Aplicabilidade das normas constitucionais*, 2002, *passim*).

²⁴² PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 59-60.

²⁴³ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, partindo da concepção ponteana de incidência, chega a igual conclusão, entendendo que a eficácia do fato jurídico está associada à eficácia da norma jurídica, sendo a eficácia do fato uma eficácia reflexa (mediata) da eficácia da norma jurídica (*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*, 2002, p. 25-26).

²⁴⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 60.

²⁴⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 61.

3.4. Incompatibilidades Normativas e Revogação

A temática das incompatibilidades entre normas jurídicas, incluindo a figura da revogação, é especialmente importante neste trabalho, uma vez que fatalmente seremos levados a colocar em confronto os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e as disposições do Código Tributário Nacional acerca de decadência e prescrição, notadamente seus arts. 150, § 4º, 173 e 174, com a finalidade de investigarmos se há incompatibilidade normativa e, nesta hipótese, se eventualmente é possível solucioná-la mediante a aplicação de critérios de prevalência de normas previsto no próprio sistema do direito positivo.

Pois bem. O direito, como produto da criação humana, regula também a alteração e a retirada das normas do sistema do direito positivo. O homem cria, insere as normas no sistema, mas também modifica e remove as entidades normativas do ordenamento, e o faz – sempre – por meio de outras normas.

De se destacar que, da perspectiva que assumimos, a alteração do sistema do direito positivo há de ser analisada considerando que por meio de *instrumentos introdutores* são veiculadas unidades normativas que podem afetar tanto os *documentos normativos* quanto os *enunciados prescritivos* e, ainda, as *normas jurídicas* (em sentido estrito, as significações).

Neste ponto, registramos que não estaremos a tratar agora das normas jurídicas produzidas pelo Poder Judiciário (as decisões judiciais) no exercício do controle de validade das normas jurídicas, de modo que nossa abordagem será concentrada especificamente nas incompatibilidades entre normas jurídicas.

O legislador (em sentido amplo) dispõe de instrumentos para alterar a ordem jurídica, podendo fazê-lo pelo estabelecimento de novas regulações de conduta mediante a inserção de normas jurídicas que venham a suprimir normas jurídicas até então plenamente vigentes.

Surge, então, a figura da **revogação**.

Todavia, o que é a revogação? No que consiste exatamente a revogação? Há um conceito de revogação? A revogação atinge a validade ou a vigência da norma?

A discussão, sobre não ser nova, é causadora de celeumas no âmbito da Dogmática que parecem infundáveis, como demonstrou exemplarmente TÁREK MOUSSALLEM²⁴⁶ ao confrontar diversas correntes de pensamento, no Brasil e no exterior. No cenário nacional, para reduzirmos um pouco a abrangência, está distante o consenso sobre essa questão. Por exemplo, VÍTOR NUNES LEAL,²⁴⁷ nos idos de 1947, versando sobre o conflito entre normas anteriores à Constituição e uma nova ordem constitucional, resolvera a controvérsia pela revogação, sugerindo tratar-se de um problema de *vigência*. Já para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.²⁴⁸ a revogação alcança sempre a *validade* da norma, a qual, por decorrência, deixaria de ser vigente.

Aqueles que criticam a corrente defensora da idéia de que a revogação atinge a validade da norma indagam sobre como poderia ser possível aplicar para situações passadas norma já revogada, já sem validade. De outro lado, a crítica é rebatida questionando que também não seria possível aplicar para essa mesma situação passada uma norma revogada, não mais vigente.

PAULO DE BARROS CARVALHO,²⁴⁹ colocando a questão em termos mais claros, ensina que a revogação pode alcançar tanto a validade quanto a vigência. Para este autor, a norma revogada permanece no sistema enquanto for possível sua aplicação. É a chamada *ultratividade* da norma.²⁵⁰ Transcorrido o tempo no qual pode ser aplicada, aí sim a norma deixa de pertencer ao sistema e perde a validade. A revogação, então, atinge (de imediato) a vigência para o futuro, mantendo, todavia, a vigência para o passado, podendo ser aplicada com relação aos eventos verificados até o momento de sua revogação. Entretanto, quando a revogação se der durante a *vacatio legis* atinge diretamente a validade, porquanto nem mesmo teve início sua vigência.

²⁴⁶ *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 167-189.

²⁴⁷ Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, p. 389-391.

²⁴⁸ *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 203-204.

²⁴⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 57.

²⁵⁰ Sobre o tema, v. ANTONIO ROBERTO DE SAMPAIO DÓRIA, *Direito tributário intertemporal. Notas taquigráficas de aula ministrada em 1975 no VI Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP*. In: *VI Curso de especialização em direito tributário*, v. II, 1978, 499-500.

A lição de PAULO DE BARROS CARVALHO evidencia que o fenômeno da revogação não pode ser visto em termos simplistas (atinge simplesmente a validade ou a vigência), exigindo do jurista compreensão da dinâmica do sistema normativo. Assim, a revogação corta a vigência, como *efeito imediato* desejado pelo legislador, fazendo cessar a regulação das condutas interpessoais pela norma revogada. É mantida, todavia, a vigência para o passado, para que os eventos verificados até o momento da revogação sejam regulados pela aplicação da norma revogada,²⁵¹ impedindo a retroatividade da lei e preservando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.²⁵²

A perda da validade, então, como *efeito mediato*, se dá quando não é mais aplicável a norma revogada para regular o passado. Ocorre, pois, o desligamento da norma do sistema do direito positivo, pondo fim à relação de pertinência, exceção feita ao caso da revogação durante a *vacatio legis*, cujo efeito é imediato, pois retirada de plano a validade da norma que ainda não teve vigência.

3.4.1. Alcance e classes de revogação

Uma melhor compreensão do fenômeno da revogação está a exigir abordagem que tome em conta as noções de documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas (significações), conforme o alcance da revogação (*total* ou *parcial*) e segundo as classes de revogação (conhecidas como *expressa* e *tácita*).

Em relação ao alcance, a revogação poderá ser ***total***, atingindo todo um documento normativo, ou ***parcial***, quando atinge parte dele (enunciados prescritivos ou normas jurídicas). Fala-se, assim, de *ab-rogação*, quando o alcance é total e de *derrogação*, quando o alcance é parcial.

²⁵¹ Essa a razão pela qual, inclusive, o Supremo Tribunal Federal pode exercer o controle de constitucionalidade no controle difuso com relação a normas revogadas. No caso de a Suprema Corte pronunciar a inconstitucionalidade de norma já revogada, a decisão alcançará as partes envolvidas no processo, todavia não poderá o Tribunal oficial o Senado Federal para suspender a execução norma, pois esta já estará revogada (cf. Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, DJ 13.05.2005).

²⁵² Na Constituição Federal de 1988, art. 5º, XXXVI.

Quanto às classes de revogação, a doutrina tradicionalmente opera com as categorias de **revogação expressa** (ou *manifesta*), quando é enunciado o objeto da revogação, fazendo referência inequívoca às disposições que está a revogar, valendo-se de expressões do tipo “revoga-se a lei” ou “ficam revogados os artigos”, e **revogação tácita** (ou *implícita*), quando a norma revogadora é incompatível com a anterior, sendo resolvida essa incoerência normativa pela aplicação de um dos critérios de prevalência (hierárquico ou temporal), ou, ainda, quando normas posteriores disciplinam de modo integral a matéria.²⁵³

Cumprido destacar aqui a prática muito comum do legislador de enunciar cláusulas genéricas como “ficam revogadas as disposições em contrário” ou “revogam-se as disposições anteriores”, as quais, conquanto expressem o comando revogatório da norma, não identificam o objeto da revogação. Essa indeterminação do conteúdo revogado, além de não atender às prescrições do direito positivo brasileiro, notadamente o art. 9º da Lei Complementar n. 95, de 1998,²⁵⁴ enseja diferentes posições doutrinárias, havendo autores que reconhecem neste expediente tanto uma espécie de revogação expressa genérica,²⁵⁵ quanto uma fórmula desnecessária de revogação tácita,²⁵⁶ ou, ainda, uma cláusula dotada de *sem-sentido deôntico*.²⁵⁷

Essas questões serão articuladas com as idéias que firmamos sobre os documentos normativos e enunciados prescritivos, de existência física (texto jurídico) e também às normas jurídicas, de existência lógica (juízo hipotético-condicional).

Pois bem. As normas jurídicas que retiram outras normas jurídicas do sistema do direito positivo o fazem sempre por meio de linguagem, vale dizer, por textos jurídicos a partir dos quais o intérprete constrói significações que implicam a identificação de uma modificação da ordem jurídica, alterando, pois, o *status* anterior.

²⁵³ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., além da revogação *expressa* e da *tácita*, aponta uma terceira, que chama de *global*, a qual corresponde à regulação integral de determinada matéria, mesmo repetindo certas disciplinas da norma anterior (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 204-205). De nossa parte, embora reconhecendo as particularidades da regulação integral da matéria, pensamos estar inserida na categoria da chamada revogação tácita.

²⁵⁴ “Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”.

²⁵⁵ GABRIEL IVO, Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 199.

²⁵⁶ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 204.

²⁵⁷ TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 212.

Essa alteração do ordenamento pode alcançar seu próprio *corpus*, é dizer, os documentos normativos, e pode ainda atingir diretamente as significações construídas a partir do texto anterior que se mostrem incompatíveis com aquelas produzidas tendo como suporte físico o novo texto criado pelo legislador.

E quando falamos em alcançar o texto jurídico estamos a dizer que a norma que promove a modificação do ordenamento pode atingir tanto os documentos normativos como um todo, quanto um ou mais de seus enunciados prescritivos. É essa alteração do texto jurídico que entendemos efetivamente por **revogação**. Portanto, a norma revogatória atua sempre sobre os suportes físicos, no plano da expressão.

Quando, de outra forma, não são eliminados ou alterados documentos normativos ou enunciados prescritivos, então a questão passa ao plano das significações, exigindo do intérprete ainda maior esforço, pois não bastará apenas construir significações a partir dos novos textos, mas superar também as possíveis incompatibilidades entre as novas normas jurídicas construídas e aquelas produzidas tendo como suporte físico o texto jurídico anterior.

Nesse caso, o que se verifica é um conflito exclusivamente no plano das significações, ou seja, entre as normas construídas tendo por base o texto jurídico anterior e aquelas outras produzidas a partir do novo texto jurídico. Aqui, a rigor, a questão não é de revogação, mas de incoerência normativa, a ser solucionada pelos critérios oferecidos pelo próprio sistema.

A revogação, portanto, em termos mais rigorosos, opera diretamente sobre os documentos normativos e sobre os enunciados prescritivos (texto jurídico) e não sobre as normas jurídicas (significações), as quais são alcançadas apenas indiretamente. E sendo atingido o texto jurídico, não há suporte físico para a construção da norma jurídica.²⁵⁸ Daí a conclusão de TÁREK MOUSSALLEM: “Não se revoga ‘norma’ em sentido estrito (juízo hipotético-condicional), mas tão-só enunciados prescritivos”.²⁵⁹

²⁵⁸ Cf. GABRIEL IVO, Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 202.

²⁵⁹ Eficácia e sentido da jurisprudência e a suposta revogação do crédito prêmio do IPI. In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 656.

Portanto, apenas quando é alcançado o texto jurídico ter-se-á efetivamente revogação. Não sendo atingido o documento normativo, não há que se falar em revogação, e menos ainda em revogação tácita,²⁶⁰ pois o que existe nessa hipótese são proposições normativas contraditórias, é dizer, incompatibilidade no plano das significações, que dão ensejo à adoção de um dos critérios de prevalência para a resolução de incoerência normativa. Então, poder-se-ia dizer que toda revogação é expressa, e a chamada revogação tácita não é propriamente uma revogação. Por outras palavras, *revogação expressa* seria redundância e *revogação tácita* contradição em termos.²⁶¹

Considerando-se, todavia, a praxe adotada no discurso jurídico, concebemos – ainda que mantendo nossas reservas em razão do rigor imposto pela linguagem científica – que a revogação possa ser expressa. No primeiro caso, uma *revogação em sentido estrito* e, na segunda hipótese, a *revogação imprópria*.

A revogação, dita expressa, pode alcançar o texto jurídico total ou parcialmente. Sendo total, tem-se *ab-rogação*, e o documento normativo é afetado integralmente. A revogação é efetivada pela precisa identificação do diploma normativo a revogar, por exemplo, pelo número da lei e sua data de promulgação ou publicação. Sendo parcial, tem-se *derrogação*, a qual atinge enunciados prescritivos, permanecendo o documento normativo e os demais enunciados prescritivos. A revogação parcial opera de diferentes modos. Pode remover um único enunciado prescritivo (um inciso, por exemplo) ou mais de um deles (vários artigos de uma lei), como pode mutilar parte de um enunciado prescritivo (eliminando certo trecho do enunciado), ou mesmo, por vezes, apenas modificando o teor do enunciado prescritivo (a chamada nova redação do enunciado prescritivo).

Interessante destacar a existência de normas cujo documento normativo onde são objetivados os enunciados prescritivos já traz também a fixação de sua revogação. Tratam-se das *leis temporárias*. Nelas, o mesmo veículo introdutor que inova o sistema inserindo novas unidades normativas, veicula a própria norma de revogação. São normas com *prazo de vigência*.

²⁶⁰ Como sugere o título do mencionado artigo de GABRIEL IVO: É possível falar em revogação tácita?

²⁶¹ Conforme TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, Eficácia e sentido da jurisprudência e a suposta revogação do crédito prêmio do IPI. In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 656.

Importante ressaltar que a revogação será efetiva se – e somente se – a alteração do texto jurídico afetar a construção de significações. A produção das significações pode ser afetada tanto pela eliminação do documento normativo (total), quanto pela supressão ou alteração, nas suas várias formas, de enunciados prescritivos (parcial), ainda quando a construção das normas dependa de outro ou outros enunciados prescritivos (inclusive veiculados em documentos normativos distintos).

A revogação afeta o plano das significações quando o intérprete, a partir do texto jurídico novo, não mais constrói norma jurídica ou constrói norma jurídica distinta daquela que antes produzia. Há situações, todavia, que não afetam o plano das significações, ou seja, não há supressão ou alteração de normas. Por exemplo, simples ajustes de texto, que não alteram os conteúdos de significação, ou a remoção de enunciados prescritivos ou trechos redundantes, sem afetar a construção de sentido a partir de outros enunciados prescritivos.

Na chamada revogação tácita não há qualquer manifestação objetiva de expulsão de documento normativo ou de enunciado prescritivo do sistema do direito positivo. Não ocorre no plano da expressão. É verificada, exclusivamente, no plano das significações.²⁶² A exclusão tácita das normas, em cada caso concreto, é constituída pela linguagem prescritiva produzida pelo órgão competente para a aplicação do direito, notadamente os membros do Poder Judiciário (intérpretes autênticos para KELSEN).

Não decorrendo de revogação expressa, as normas jurídicas são removidas do sistema no plano das significações (1) pela adição de novos enunciados prescritivos, a partir dos quais o interprete constrói normas incompatíveis com aquelas construídas com base no texto anterior, resolvendo-se o conflito pela prevalência da norma mais recente, ou (2) pela veiculação de enunciados prescritivos a partir dos quais são construídas normas que dão nova disciplina integral à matéria.²⁶³

²⁶² Cf. GABRIEL IVO, *Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?)*. In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 212.

²⁶³ É o que estabelece a Lei de Introdução ao Código Civil – LICC no § 1º de seu art. 2º: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou **quando regule inteiramente e matéria de que tratava a lei anterior**” (destaques nossos).

Quanto à primeira hipótese, destaca GABRIEL IVO²⁶⁴ que a revogação tácita pressupõe a incompatibilidade entre as normas em todos os seus aspectos (material, espacial, temporal e pessoal), de modo que as duas não possam conviver no sistema, implicando a eliminação da anterior. De reverso, não sendo total a incompatibilidade entre as normas, poderão conviver no sistema (nesse caso, a norma anterior tem apenas reduzida a sua abrangência), e de revogação tácita não se tratará.

Em relação especificamente à regulação integral da matéria, conquanto aceita tranqüilamente pela doutrina²⁶⁵ e tendo amparo na própria Lei de Introdução ao Código Civil, cabe registrar a existência de certos problemas de ordem semântica (a começar pela própria definição do que seja “matéria”) que prejudicam a fixação de critérios objetivos que permitam aferir, no caso concreto, se estamos ou não diante de disciplina inteiramente nova da matéria.²⁶⁶ Fiquemos, todavia, com o exemplo da substituição de uma codificação por outra, tal como se deu no ano de 2002 com a promulgação do novo Código Civil.²⁶⁷

Além das revogações expressa e tácita, há ainda uma outra atuação normativa, que se dá diretamente no plano das significações. Atinge as normas jurídicas, mas sem cortar-lhes a vigência e a validade, apenas inibindo parcialmente a eficácia técnica. Estamos a falar das **normas especiais**.

A partir de certos enunciados prescritivos o intérprete pode construir normas dirigidas à regulação de eventos específicos, situações especiais. Essas normas são incompatíveis apenas parcialmente com as anteriores. Nesse caso a norma anterior não é retirada do sistema, tendo apenas parcialmente neutralizada sua aplicabilidade (não pode incidir para regular as situações disciplinadas pela norma especial).

²⁶⁴ Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 213.

²⁶⁵ Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., quando a matéria é inteiramente regulada (revogação *global*), nem mesmo há incompatibilidade entre as normas, sendo apenas substituída a norma anterior pelas normas que dão nova disciplina integral à matéria (*Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 204-205).

²⁶⁶ Sobre o ponto, GABRIEL IVO, Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 214-215.

²⁶⁷ Lei n. 10.406, de 10.01.2002.

As normas especiais deixam o texto jurídico intacto (documento normativo e enunciados prescritivos) e não afetam a vigência e a validade das normas jurídicas (chamamo-las de *gerais*), que têm parcialmente tolhida sua eficácia técnica (caso de ineficácia sintática), ante a impossibilidade de regularem específicas situações.

Assim, as normas especiais não alteram ou retiram (expressa ou tacitamente) as normas gerais do sistema, e tampouco são eliminadas ou modificadas pelas normas gerais.²⁶⁸ Normas especiais e gerais convivem no sistema, apenas atuando, a norma especial, em determinadas situações nas quais não é aplicável a norma geral.

Muito embora estejam ambas a operar no plano das significações, diferem as normas especiais daquelas que retiram tacitamente outras normas do sistema. Essas últimas são incompatíveis em todos os aspectos com as normas anteriores, gerando incompatibilidade normativa que ocasiona a prevalência da especial e a exclusão da geral. Já a norma especial não é incompatível em todos os aspectos com a norma geral, podendo ocorrer mesmo que apenas um aspecto seja compatível, sendo o suficiente para a manutenção da validade e vigência da norma anterior.

Partindo da distinção entre documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas foram abordados temas da revogação, seu alcance (ab-rogação, total; derrogação, parcial), passamos pelas classes aceitas pela doutrina (expressa e tácita), e tecemos ainda considerações sobre a atuação das normas especiais, as quais não têm o condão de promover a retirada de outras normas (as gerais) do sistema. Assentada nossa posição acerca desses pontos, é importante também a articulação com os critérios de solução dos conflitos normativos, verificando como atua cada qual e seus reflexos sobre a vigência, validade e eficácia técnica das normas.

²⁶⁸ Nesse sentido, a prescrição do § 2º do art. 2º da LICC: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga nem modifica a lei anterior”.

3.4.2. Os critérios hierárquico, temporal e da especialidade

Se há um ponto no qual parecem convergir os autores de um modo geral, este ponto se refere ao reconhecimento de **três critérios** pelos quais é possível aferir a prevalência de uma regra quando seja incompatível com outra,²⁶⁹ a saber: (1º) **critério hierárquico** (*lex superior*), por meio do qual a norma superior se sobrepõe e elimina a inferior por força de sua supremacia hierárquica; (2º) **critério temporal** (*lex posterior*), por meio do qual regras posteriores suprimem aquelas que lhes são anteriores cronologicamente; (3º) **critério da especialidade** (*lex specialis*), pelo qual uma regra especial supera uma regra geral quando incompatíveis, não sendo a especial superada pela geral, exceto no caso de regulação integral da matéria.

O primeiro dos critérios é o **hierárquico**. É aplicável unicamente quando são incompatíveis normas situadas em patamares hierárquicos distintos, prevalecendo aquela norma jurídica alojada em nível superior. O conflito normativo é resolvido sempre em favor da norma jurídica de posição mais elevada, inclusive se anterior à norma jurídica de inferior hierarquia.

Destaque-se que o nível hierárquico não é aferido pela norma jurídica, mas pelo veículo introdutor dos enunciados prescritivos a partir dos quais a norma é construída. Assim, por exemplo, normas construídas a partir do texto constitucional são superiores às normas construídas a partir de lei ordinária, e estas são superiores às normas construídas com base em decretos.

Portanto, pelo critério da hierarquia, quando afirmamos que normas superiores revogam normas inferiores, mas as inferiores não revogam as superiores, em termos mais precisos, estamos a dizer que *normas construídas a partir de enunciados prescritivos veiculados por instrumentos introdutórios superiores revogam normas produzidas tendo como suportes físicos enunciados prescritivos introduzidos por veículos introdutórios inferiores, mas estas últimas não revogam aquelas primeiras*.

²⁶⁹ Cf., por todos, NORBERTO BOBBIO, *Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 91-114.

O veículo introdutor superior tem *força ativa* e, assim, as normas construídas a partir de seus enunciados prescritivos possibilitam a criação de outras unidades normativas, bem como permitem a eliminação ou alteração das normas cujo suporte físico foi inserido no sistema por veículo introdutor inferior; possui também *força passiva*, é dizer, as normas construídas tendo como base os enunciados prescritivos que introduziu resistem às normas produzidas a partir do texto veiculado por instrumento introdutório inferior.²⁷⁰

Não desconhecemos importantes posições no sentido da revogação (expressa ou tácita) exigir sempre veículos introdutores do mesmo patamar hierárquico (lei ordinária revogaria lei ordinária, decreto revogaria decreto), de modo que as normas superiores implicariam apenas a paralisação da eficácia (técnica) das normas hierarquicamente inferiores, tal como sustentaram, por exemplo, GERALDO ATALIBA²⁷¹ e MOREIRA ALVES ainda quando julgava, doutrinando, no Supremo Tribunal Federal.²⁷²

Conquanto respeitáveis, divergimos desses entendimentos, pois temos que as normas superiores são aptas à remoção (expressa ou tacitamente) de normas inferiores do sistema do direito positivo. Além de não encontrarmos no ordenamento jurídico brasileiro vedação alguma nesse sentido, pensamos que a revogação da norma inferior pela superior seja mesmo decorrência lógica. É que a norma anterior e inferior, então pertencente ao sistema do direito positivo, encontra fundamento de validade em norma de nível superior. Assim, uma vez produzida norma superior com a qual a norma inferior não mais mantenha compatibilidade, a norma inferior tem afetada a sua validade (é desligada a relação de pertinência com o sistema). Existindo vínculo de subordinação hierárquica, a norma superior poderá sempre, expressa ou tacitamente, retirar a norma inferior do sistema do direito positivo.

²⁷⁰ GABRIEL IVO, Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 207.

²⁷¹ Escreveu o grande publicista: “O que a norma nova superior acarreta é a perda da eficácia da norma inferior e anterior (...) Esta convicção nos advém da consideração de que as normas jurídicas só revogam normas de igual natureza. Relativamente às normas inferiores, elas limitam-se a paralisar-lhes a eficácia” (*Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 54-55).

²⁷² Eis o que sustentara o Ministro: “Confesso que sempre tive preferência, sobre o ponto de vista doutrinário, pelo entendimento segundo o qual as normas jurídicas somente se revogam por normas jurídicas da mesma natureza. Assim, somente Constituição revoga Constituição, lei complementar revoga lei complementar, lei ordinária revoga lei ordinária, decreto revoga decreto. A norma de maior hierarquia, em antagonismo com **lex inferior**, apenas paralisa ou suspende a eficácia da norma de menor hierarquia, sem, entretanto, revogá-la” (trecho de voto como relator do Recurso Extraordinário n. 97.749-0/SP, Plenário, julgamento em 10.11.1982, DJ 04.02.1983 – destaques do original).

É esta, ademais, a posição que entendemos ter assumido o próprio legislador constituinte da Carta Política promulgada em 1988, como se verifica do enunciado prescritivo do art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT),²⁷³ o que, de resto, fulmina posições em sentido contrário, porquanto, em termos normativos, indiscutivelmente poderia fazê-lo (como de fato o fez) o verdadeiro *poder constituinte*.

Estando presentes os vínculos de subordinação (verticais), mediante o critério hierárquico a norma superior **sempre prevalece** sobre a norma inferior com a qual é incompatível, expulsando está última do sistema do direito positivo (promove o desligamento da sua relação de pertinência com o sistema). **Pode atingir o texto jurídico** (se expressa), o que pode ocorrer de forma total (remove o documento normativo como um todo) ou parcial (remove ou altera apenas enunciados prescritivos ou parte deles), e em ambas as situações alcança indiretamente o plano das significações (as normas jurídicas são eliminadas reflexamente). **Não atingindo o suporte físico** (revogação tácita), a eliminação se dá diretamente no plano das significações, ou seja, é expulsa do sistema do direito positivo a norma jurídica (enquanto significação).

Vamos agora ao critério **temporal** (ou cronológico). Podemos considerá-lo o critério básico para a resolução dos conflitos normativos, pois é o mais comumente invocado, inclusive na prática legislativa. Por meio dele, a norma posterior retira a norma anterior do sistema do direito positivo.

E são três as possibilidades de aplicação do critério temporal. **Uma expressa**, quando o legislador enuncia de maneira manifesta o objeto da revogação, e por decorrência são suprimidas as normas jurídicas construídas a partir do texto jurídico afetado pela norma revogadora. E **duas tácitas**, sendo uma delas identificada quando a norma posterior é incompatível com a anterior, implicando a eliminação da mais antiga, e a outra, quando normas posteriores disciplinam inteiramente determinada matéria, eliminando norma(s) anterior(es) que regulava(m), ainda que parcialmente, aquela mesma matéria.

²⁷³ “Art. 25. Ficam **revogados**, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os **dispositivos legais** que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange: I – ação normativa; II – alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie” (destaques nossos).

Portanto, as normas jurídicas cronologicamente posteriores **atingem a vigência e a validade** das normas jurídicas que lhes forem anteriores, assim promovendo sua eliminação do sistema do direito positivo por três distintas formas: (1) *expressamente*, (2) *tacitamente por incompatibilidade* e (3) *tacitamente pela regulação integral da matéria*. De resto, é o que estabelece a própria Lei de Introdução ao Código Civil.²⁷⁴

Na primeira, *expressa*, a norma atinge o próprio texto jurídico, afetando indiretamente o plano das significações. Sendo caso típico de revogação, pode atingir documentos normativos, total ou parcialmente, suprimindo ou modificando um ou mais enunciados prescritivos.

Na segunda, por *incompatibilidade*, e na terceira, pela *regulação integral da matéria*, por ocorrer a revogação tácita, o plano da expressão não é afetado, não é atingido o texto jurídico, sendo eliminadas as normas anteriores exclusivamente no plano das significações.

Por último, o critério da **especialidade**. Trata-se efetivamente de critério dotado de características muito particulares, próprias das normas especiais, como já pudemos demonstrar. Difere dos demais critérios (hierárquico e temporal) porquanto sua aplicação não elimina norma jurídica alguma do sistema do direito positivo. É que a norma especial não revoga e não suprime normas jurídicas com as quais seja incompatível. Apenas prevalece, sendo aplicada para regular aquelas específicas situações.

A aplicação do critério da especialidade não atinge o plano da expressão, operando apenas no plano das significações. Todavia, mesmo no domínio em que atua, afeta as normas jurídicas com as quais é incompatível sem cortar-lhes a validade ou a vigência, apenas inibindo sua eficácia técnica (caso típico de ineficácia sintática) e, ainda assim, de modo parcial. Note-se, ao afirmarmos que a norma especial tolhe apenas parcialmente a eficácia da norma geral, estamos pontuando sua nota distintiva: não revoga, não retira, não expulsa qualquer outra norma do sistema.

²⁷⁴ Art. 2º, § 1º: “A lei posterior revoga a anterior quando **expressamente** o declare, quando seja com ela **incompatível** ou quando **regule inteiramente e matéria** de que tratava a lei anterior” (destaques nossos).

Por isso, o critério da especialidade tem por pressuposto que a norma especial não seja incompatível com outra norma a ponto de impedir sua aplicação para todas as situações. Caso isso venha a ocorrer, não estaremos mais a falar do critério da especialidade e tampouco de normas especial e geral, pois essa incompatibilidade total será resolvida pelo critério temporal, prevalecendo a norma posterior, com a expulsão da norma anterior.

Daí que apenas em *certos casos* é aplicada a norma especial, pois *não alcança todos os casos* disciplinados pela regra geral. É essa a razão pela qual as normas especiais são incompatíveis apenas parcialmente com as normas gerais. A norma especial prevalece para regular os casos específicos, ao passo que a norma geral, embora inibida sua eficácia em relação àqueles casos específicos, poderá ser aplicada para disciplinar as demais situações.

Pela aplicação do critério da especialidade, portanto, as normas especiais prevalecem sobre as gerais. Verificado o conflito entre norma geral e norma especial, independentemente da cronologia, a norma especial será aplicada para regular aquela específica situação. As normas gerais apenas não são aplicadas (diz-se, são “afastadas”), mas não suprimidas do sistema. Havendo conflito, prevalecerá a norma especial, mas a norma geral continua no sistema, podendo ser aplicada para regular outros casos para os quais não exista disciplina por norma especial.

Eis então como opera o critério da especialidade: faz prevalecer a norma especial sobre a norma geral, seja anterior ou posterior. Atua sempre no plano das significações e **afeta parcialmente a eficácia técnica da norma geral**.

Portanto, norma especial não altera ou expulsa (expressa ou tacitamente) norma geral do sistema do direito positivo. Mas também a norma especial, em situação de conflito, não é afetada por norma geral.

As normas especiais, todavia, não prevalecem em duas situações: (1) quando em conflito com norma de superior hierarquia, prevalecendo sempre a norma situada em patamar mais elevado; (2) quando normas posteriores regularem inteiramente a matéria, operando-se a tacitamente a exclusão das normas especiais do sistema do direito positivo.

Fixadas essas premissas, entendemos possível o estabelecimento de uma ordem lógica para a resolução das incompatibilidades entre normas jurídicas, mediante aplicação dos critérios de prevalência normativa, a saber:

- (1º) **hierarquia**: sendo normas jurídicas de diferentes níveis hierárquicos, prevalecerá sempre a que for superior, expulsando a norma jurídica inferior e anterior do sistema do direito positivo (força ativa) e resistindo às normas jurídicas inferiores e posteriores (força passiva);
- (2º) **temporal** (por **regulação integral da matéria**): sendo normas jurídicas de mesmo nível hierárquico, cumpre verificar se as normas jurídicas posteriores disciplinam inteiramente a matéria e, em caso positivo, são as normas jurídicas anteriores suprimidas, quer sejam elas gerais quer sejam especiais;
- (3º) **especialidade**: estando as normas jurídicas em conflito no mesmo patamar hierárquico, não havendo também regulação integral da matéria, e existindo ainda colisão entre norma geral e norma especial, prevalecem sempre as normas especiais, sejam elas anteriores ou posteriores, todavia não há a eliminação (revogação) das normas gerais; e
- (4º) **temporal (incompatibilidade)**: tratando-se de normas jurídicas do mesmo patamar hierárquico, não havendo regulação integral da matéria e ausente norma especial, a norma jurídica cronologicamente posterior prevalece, expulsando a norma jurídica anterior do sistema do direito positivo.

Considerando, pois, os critérios de prevalência de normas jurídicas em caso de incompatibilidade normativa (hierárquico, temporal e da especialidade), a classe pela qual se dá a prevalência das normas (expressa ou tácita), seu alcance (total ou parcial) e como podem afetar (validade, vigência e eficácia técnica) documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas, em síntese das nossas idéias confeccionamos o seguinte quadro dos efeitos da aplicação dos critérios de prevalência de normas jurídicas:

Efeitos da Aplicação dos Critérios de Prevalência de Normas Jurídicas				
Critério	Classe	Alcance	Pano Afetado	
Hierárquico	expressa	total	vigência e validade	documento normativo
		parcial	vigência e validade	enunciado prescritivo
	tácita	total	vigência e validade	norma jurídica
		parcial	vigência e validade	norma jurídica
Temporal (regulação integral da matéria)	expressa	-----	-----	-----
	tácita	total	vigência e validade	norma jurídica
		parcial	-----	-----
Especialidade	expressa	-----	-----	-----
	tácita	total	-----	-----
		parcial	eficácia técnica	norma jurídica
Temporal (incompatibilidade)	expressa	total	vigência e validade	documento normativo
		parcial	vigência e validade	enunciado prescritivo
	tácita	total	vigência e validade	norma jurídica
		parcial	vigência e validade	norma jurídica

CAPÍTULO IV

CONTROLE DE PRODUÇÃO NORMATIVA

4.1. Sobre o Controle de Produção Normativa

Ao falar do controle de produção normativa estamos a tratar da verificação da validade das normas jurídicas, da relação de pertinência das normas jurídicas com o sistema do direito positivo. O controle de produção normativa – e aqui não distinguimos a produção da aplicação das normas jurídicas, pois todo ato de produção normativa é um ato de aplicação de outras normas – é exercido mediante a introdução de novas unidades normativas por órgãos credenciados pelo sistema para constituir em linguagem competente a validade, ou não, daquelas entidades que *a priori* foram admitidas no sistema do direito positivo, como normas jurídicas.

Com exceção das normas veiculadas pelo constituinte originário (cujo pressuposto é a conformidade com a norma hipotética fundamental), toda e qualquer norma jurídica pode ser *controlada*. De uma emenda constitucional ao mais singelo ato normativo produzido por um particular, todas as normas jurídicas estão sujeitas a controle. A amplitude do controle de produção normativa, portanto, abrange todas as manifestações normativas, alcançando normas gerais e abstratas, normas gerais e concretas, normas individuais e abstratas e normas individuais e concretas.

Para este trabalho, o controle de validade tem papel fundamental, pois a investigação da decadência e da prescrição relativamente às contribuições para a seguridade social passa, necessariamente, pelo teste de validade das normas jurídicas referentes aos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

O controle de produção normativa é exercido pelos agentes credenciados pelo sistema do direito positivo para esse mister, que introduzem outras normas no sistema,²⁷⁵ as quais podem (1) pronunciar a validade de uma norma jurídica, confirmando aquela presunção de validade de que é dotada toda norma jurídica, ou então, (2) de reverso, constituir juridicamente a ausência de relação de pertinência da entidade com o sistema do direito positivo, podendo-se dizer que, neste caso, é constituída a invalidade daquela pretensa unidade normativa.

Conquanto o controle de produção normativa alcance normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, é importante destacar em quais planos normativos esse controle atua.

Em primeiro lugar, vale destacar que o controle pode ser realizado (1) no plano da expressão, (2) no plano das significações isoladas de enunciados prescritivos, e (3) no plano das significações articuladas. A realização do controle nesses três subsistemas (sistemas S₁, S₂ e S₃, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO) permite que falemos, respectivamente, em **validade do texto, validade do sentido ou da significação e validade das normas jurídicas**.²⁷⁶ Cabe ressaltar, contudo, que a validade do texto normativo é condição necessária²⁷⁷ para a validade das significações e das normas jurídicas, muito embora possa o texto ser válido, mas não os serem certos juízos hipotéticos-condicionais construídos a partir dele.²⁷⁸

Em segundo lugar, temos que o objeto do controle de produção normativa compreende as quatro acepções de norma jurídica com as quais operamos, é dizer, instrumento introdutor, documento normativo, enunciado prescritivo e norma jurídica (em sentido estrito),²⁷⁹ podendo a violação das normas de produção normativa ser verificada em qualquer desses planos.

²⁷⁵ Com suporte nas lições de RICCARDO GUASTINI, há autores que sustentam que o controle de produção normativa é realizado por normas de revisão sistêmica, as quais seriam normas de estrutura, todavia distintas das normas de produção normativa. Entre nós, manifestam esse entendimento TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM *Fontes do direito tributário*, 2001, p. 92-93, e ROBSON MAIA LINS, *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, 2005, p. 58-59.

²⁷⁶ Nesse sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 69, e TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 135-136.

²⁷⁷ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 70.

²⁷⁸ TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, *Revogação em matéria tributária*, 2005, p. 136.

²⁷⁹ É esse o material normativo que GABRIEL IVO tratou como objeto do controle de produção normativa [*Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 160-165].

Tomemos com exemplo os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91. Sem antecipar qualquer posição acerca de nosso entendimento, o controle de validade pode levar em conta (1) o veículo introdutor utilizado pelo legislador federal, no caso, a lei ordinária, (2) o documento normativo produzido, ou seja, a Lei n. 8.212/91, (3) os enunciados prescritivos em questão, vale dizer, os arts. 45 e 46, e (4) as normas jurídicas construídas a partir destes textos, quais sejam, as regras de decadência e prescrição acerca das contribuições destinadas à seguridade social.

E assim com todo e qualquer produto legislado. O controle de produção normativa alcança veículos introdutores, documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas, sendo possível a constatação de *vícios* distintos por decorrência da não observância das normas de criação normativa.

4.2. Vícios de Produção Normativa

A desconformidade do produto legislado com o sistema do direito positivo decorre da violação das normas de produção normativa relativas ao *procedimento* e ao *conteúdo*.²⁸⁰ Daí a doutrina em geral operar com as categorias, respectivamente, de **vício formal** (ou vício orgânico) e **vício material** (ou vício substancial).²⁸¹

No **vício formal** o produto legislado está desconforme com as normas de produção normativa relativas à competência e ao procedimento; já no **vício material** o produto legislado, em seu conteúdo, desborda das normas de produção normativa que estabelecem limites materiais. Esta orientação, ademais, é prestigiada pelo Supremo Tribunal Federal, que decreta a inconstitucionalidade por vício formal,²⁸² por vício material,²⁸³ e também quando presentes ambos os vícios.²⁸⁴

²⁸⁰ Cf. HANS KELSEN, *Teoria pura do direito*, 2003, p. 297, e NORBERTO BOBBIO, *Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 53-58.

²⁸¹ Nesse sentido, por exemplo, ANDRÉ RAMOS TAVARES, JOSÉ AFONSO DA SILVA, LUÍS ROBERTO BARROSO, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, ROBSON MAIA LINS e RONALDO POLETTI.

²⁸² Por exemplo, ADI n. 3.146, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgamento em 11.05.2006, *DJ* 19.12.2006, e ADI n. 1.646, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgamento em 02.08.2006, *DJ* 07.12.2006.

²⁸³ Por exemplo, ADI n. 247, Rel. Min. NELSON JOBIM, julgamento em 17.06.2002, *DJ* 26.03.2004, e ADI n. 1.505, Rel. Min. EROS GRAU, julgamento em 24.11.2004, *DJ* 04.03.2005.

²⁸⁴ Por exemplo, ADI n. 2.840 (questão de ordem), Relatora Ministra ELLEN GRACIE, julgamento em 06.11.2003, *DJ* 11.06.2004, e ADI n. 2.791, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgamento em 16.08.2006, *DJ* 24.11.2006.

A distinção entre vício formal e vício material pode se apresentar bastante clara em situações mais extremas. Da fato, no caso de uma lei ordinária, já publicada, mas que não tenha sido votada pelo Congresso Nacional, não teríamos maior dificuldade em apontar a efetiva existência de um vício formal. Por outro lado, se imaginarmos a promulgação de uma emenda constitucional que, muito embora aprovada com rigorosa observância do processo legislativo, venha a dispor acerca da abolição do voto direto, de pronto poderemos constatar a presença de um vício material, porquanto fora violada uma das chamadas *cláusulas pétreas* da Constituição Federal.²⁸⁵

Essa distinção entre os aspectos formais e materiais,²⁸⁶ entretanto, nem sempre se mostra tão clara. Com efeito, em determinadas oportunidades (para não dizer em muitas delas), as infrações às normas de produção normativa dão ensejo a dúvidas quanto ao vício ser de ordem formal ou de ordem material.

Para tanto, basta ter em mente uma situação na qual a matéria regulada (por exemplo por lei ordinária) desborda dos limites fixados pela norma que estabelece o fundamento material de validade (na hipótese, a Constituição), todavia essa mesma matéria poderia perfeitamente ser legislada se utilizado outro veículo introdutor (por exemplo, por lei complementar). Haveria, então, em um primeiro momento, um vício material, mas que poderia deixar de existir se considerada a possibilidade de regulação daquela matéria por um outro veículo introdutor. A não utilização do veículo introdutor apropriado, portanto, estaria a implicar um vício formal.

Portanto, em muitos casos a reprovação no teste de validade do produto legislado estará a depender do ângulo pelo qual o agente credenciado para a produção das normas de controle enfrente a questão.

Nesse sentido, ousamos assinalar que em diversas situações a desconformidade entre o produto legislado e sistema do direito positivo é *meramente relativa*, podendo se tratar de vício formal ou vício material, conforme a perspectiva de análise eleita para o controle de produção normativa

²⁸⁵ Conforme art. 60, § 4º, II, da Constituição da República: “§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir: (...) II – o voto direto, secreto, universal e periódico”.

²⁸⁶ E que recebera forte crítica de ALFREDO AUGUSTO BECKER, o qual chamara de falsa a dicotomia entre forma e conteúdo da lei (*Carnaval tributário*, 1999, p. 119).

Vejamos um caso concreto, em matéria tributária. A União, ao veicular o art. 3º, I, da Lei n. 7.787, de 30.06.1989, e, posteriormente, o art. 22, I, da Lei n. 8.212, de 25.07.1991, pretendeu exigir contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a trabalhadores autônomos, avulsos e administradores (o chamado *pro labore*), supostamente ao abrigo do art. 195, I, da Constituição (na redação original), que permitia a cobrança de contribuições sobre a “folha de salários”. O Supremo Tribunal Federal decretou a *inconstitucionalidade material* da Lei n. 7.789/89²⁸⁷ e da Lei n. 8.212/91,²⁸⁸ porquanto a cobrança recaía sobre remuneração não compreendida naquela noção de “folha de salários”. Entretanto, o próprio Tribunal assentou que a contribuição seria válida caso fosse criada por lei complementar, mediante o exercício da competência residual da União prevista nos art. 195, § 4º e 154, I, da Constituição,²⁸⁹ o que, em rigor, significa o reconhecimento de *inconstitucionalidade formal*, em razão da utilização do veículo introdutor inadequado.

Eis a relatividade. Se considerado como fundamento de validade o art. 195, I, da Constituição (redação originária), o vício é material; se considerada a exigência de lei complementar para o exercício da competência residual prevista nos art. 195, § 4º e 154, I, da Constituição, o vício é formal. Essa relatividade, aliás, ficou estampada na ementa do acórdão da ADI 1.102-2, no seguinte trecho: “A contribuição previdenciária incidente sobre ‘folha de salários’ (CF, art. 195, I) não alcança os ‘empresários’ e ‘administradores’, sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, § 4º, e 154, I)”.

Não descartamos por completo as noções de vício formal e material, inclusive por terem sido incorporadas à prática brasileira, pela doutrina e por nossos órgãos de julgamento, administrativos e judiciais, inclusive o Supremo Tribunal Federal. Contudo, entendemos merecer especial destaque o trabalho de GABRIEL IVO,²⁹⁰

²⁸⁷ Recurso Extraordinário n. 177.296-4/2, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 15.09.1994, DJ 09.12.1994. Em razão da decretação da inconstitucionalidade, em 28.04.1995 o Senado Federal fez publicar a Resolução n. 14, suspendendo a execução das expressões “avulsos, autônomos e administradores” contidas no inciso I do art. 3º da Lei n. 7.787/91.

²⁸⁸ ADI n. 1.102-2, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento em 05.10.1995, DJ 1º.12.1995 (republicação).

²⁸⁹ Aliás, foi o que se verificou pouco tempo depois, quando editada a Lei Complementar n. 84, de 1966, a qual acabou por legitimar a instituição de contribuição social para a seguridade social sobre a remuneração paga aos autônomos e administradores (cf., sobre o histórico da referida cobrança, MARCUS ORIONE GONÇALVES CORREA e ÉRICA PAULA BRACHA CORREIA, *Curso de direito da seguridade social*, 2002, p. 137-143).

²⁹⁰ *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 140-149.

que investigou detidamente as infrações decorrentes da não observância das normas de produção normativa. Considerando veículos introdutores de normas, documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas, identificou três modalidades de vício, a saber: (1º) infração à norma que estabelece a competência, (2º) infração à norma que estabelece o procedimento e (3º) infração à norma que delimita a matéria.

Pensamos que os caminhos percorridos pelo autor permitem uma visualização, com maior rigor científico, daquelas ocorrências do mundo factual que, vertidas em linguagem competente, estão a constituir os vícios e respectivos efeitos referentes à violação das normas de produção normativa.

(1) **Na infração à norma que estabelece competência** um agente credenciado pelo sistema do direito positivo para a produção normativa utiliza instrumento introdutor de normas para o qual não está habilitado pela norma de produção normativa. Há um vício de competência. O instrumento introdutor é utilizado e o documento normativo produzido por agente sem competência para fazê-lo. Por mais que o veículo introdutor seja o adequado para regular a matéria e o processo legislativo tenha sido observado, o produto legislado resta integralmente maculado, porquanto não decorre da aplicação da regra de produção normativa que estabelece a competência.

Na infração à norma que estabelece competência, por decorrência da utilização do instrumento por agente incompetente, o vício afeta diretamente o **documento normativo** e, conseqüentemente, os enunciados prescritivos nele objetivados, afetando, ainda, toda e qualquer norma jurídica construída a partir daquele texto normativo. É o caso, por exemplo, da edição de uma medida provisória por um Secretario de Fazenda de um dos Estados da Federação.

O controle relativo às normas que estabelecem competências é realizado a partir dos documentos normativos, mediante identificação das autoridades competentes para o exercício da produção normativa. São as marcas de autoridade (*dêitico de autoridade* constante da enunciação enunciada) existentes nos documentos normativos que permitem aferir se foram aplicadas as normas que estabelecem competência.

(2) Na infração à norma que estabelece o procedimento ocorre violação de normas que disciplinam o processo de produção normativa, o chamado processo legislativo. É vício de procedimento, pois o modelo estabelecido pelas normas de criação normativa não é observado em sua inteireza, comprometendo o produto legislado. Aqui, não importa o conteúdo das normas introduzidas. A matéria legislada não tem influência quanto à verificação da observância do aspecto procedimental. Interessa saber se, em relação àquele instrumento introdutor utilizado, as normas de produção normativa que estabelecem o procedimento foram ou não atendidas.

A violação à norma que estabelece o procedimento alcança o **documento normativo** ou os **enunciados prescritivos**. A mácula pode ser total ou parcial. Sendo total, todo o documento normativo fica viciado e, por conseguinte, os enunciados prescritivos nele objetivados também são todos afetados. Logo, norma jurídica alguma poderá ser construída a partir de todo aquele texto normativo. Se for parcial, o documento normativo não é afetado integralmente, mas apenas aqueles enunciados prescritivos atingidos pelo vício procedimental. Neste caso, não podem ser construídas normas jurídicas a partir dos enunciados prescritivos viciados.

O vício de procedimento atingirá o **documento normativo em sua integralidade**, por exemplo, se uma emenda constitucional não for submetida a dois turnos de votação na Câmara dos Deputados ou no Senado Federal,²⁹¹ ou ainda, na hipótese de lavratura de auto de infração por auditor fiscal da Receita Federal sem conter a qualificação do autuado, bem como o local, data e hora da lavratura.²⁹²

A infração alcança apenas **enunciados prescritivos**, atingindo parcialmente o documento normativo, por exemplo, quando certo artigo constante de um texto de uma lei publicado no Diário Oficial não foi sequer votado pelo Parlamento e tampouco constou do texto sancionado pelo Presidente da República.²⁹³

²⁹¹ Constituição Federal, art. 60, § 2º: “Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros”.

²⁹² Conforme o Decreto n. 70.235, de 06.03.1972 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal): “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: “I – a qualificação do autuado; II – o local, a data e a hora da lavratura”.

²⁹³ Como ocorreu com o parágrafo único do art. 11 da Lei n. 6.939, de 25.05.1998, publicada em 26.05.1998, cujo texto da lei foi republicado em 27.05.1998, sem o referido parágrafo único, pois não aprovado pelo Congresso. O Supremo Tribunal Federal decretou a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 6.939/98 constante do texto publicado em 25.05.1998 por vício formal (v.g. Habeas Corpus n. 77.734-9, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, julgamento em 04.11.1998, *DJ* 10.08.2000, e Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 82.045-0, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 25.06.2002, *DJ* 25.10.2002).

O exercício do controle com relação a normas que estabelecem procedimento possivelmente seja o mais trabalhoso, pois exige a averiguação da correção ou não de todo o processo de produção normativa. Também aqui a identificação de vício de procedimento deve partir da análise do documento normativo, notadamente das marcas relativas ao processo de produção normativa (a enunciação enunciada). O nome do documento, o número, a data de promulgação, a autoridade normativa, são todos elementos constantes do documento normativo que permitem a reconstrução da instância de produção normativa (a enunciação). É pelo produto (documento normativo) que se chega ao processo (procedimento legislativo), para se verificar a correta aplicação (ou não) das normas que estabelecem o procedimento. Indispensável ressaltar o papel das provas nessa tarefa, pois constituir em linguagem competente o vício de procedimento só é possível mediante a comprovação da não observância das normas de produção normativa.

(3) Na infração à norma que delimita a matéria é aquela na qual o vício está consubstanciado na regulação de determinada matéria. A norma de produção normativa delimita o campo material de atuação do legislador, e este atua fora daquele espaço normativo demarcado. A infração pode decorrer (1) da utilização de instrumento introdutor inadequado para a disciplina da matéria delimitada na norma de produção normativa, e (2) da veiculação de enunciados prescritivos cujas normas a partir deles construídas desbordam dos limites semânticos estabelecidos pelas normas que fixam a matéria a ser legislada.

Na **inadequação do instrumento introdutor** a norma de produção normativa não permite que determinado veículo introduza normas relativas à matéria. Se o instrumento introdutor não pode disciplinar a matéria que acabou por regular, já aí estará instalado o vício, sendo irrelevante o conteúdo legislado. Exemplo bastante apropriado é o da edição de medida provisória sobre matéria de direito penal. Embora legislar sobre direito penal seja matéria de competência da União²⁹⁴ e a edição de medida provisória seja de competência do Presidente da República,²⁹⁵ não é permitido utilizar este veículo introdutor para dispor sobre direito penal.²⁹⁶

²⁹⁴ Constituição Federal, art. 22, inciso I.

²⁹⁵ Constituição Federal, art. 62, *caput*.

²⁹⁶ Constituição Federal, art. 62, § 1º, *b*.

Quando o **conteúdo legislado desborda da delimitação material** o instrumento introdutor pode ser o adequado, todavia há um desajuste semântico entre o conteúdo do produto legislado e o conteúdo das normas de produção normativa. Há uma extrapolação do limite semântico para a produção normativa. Exemplos bem apropriados são encontrados em matéria tributária, tal como ocorreu quando Estados da Federação pretenderam exigir imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)²⁹⁷ dos proprietários de aeronaves e embarcações, cobrança que restou afastada pelo Supremo Tribunal Federal²⁹⁸ ao fundamento de que o limite semântico de “veículos automotores” não compreende as aeronaves e as embarcações.

O vício decorrente de infração à norma que delimita a matéria poderá alcançar todo o **documento normativo**, mas pode atingir apenas **enunciados prescritivos** ou mesmo afetar somente as **normas jurídicas** construídas a partir do texto normativo.

No primeiro caso, tem-se que todas as normas jurídicas construídas a partir de todos os enunciados prescritivos objetivados no documento normativo estão em desconformidade com a norma de produção normativa que delimita a matéria. Neste caso, o vício alcança o texto normativo, restando comprometido o próprio **documento normativo** em sua integralidade.

Contudo, pode ocorrer que normas construídas a partir de apenas algum ou alguns enunciados prescritivos desbordem dos limites materiais estabelecidos pela norma de produção normativa. Se todas as normas jurídicas construídas a partir de um (ou mais de um) enunciado prescritivo foram desconformes à norma que delimita a matéria, aí serão afetados especificamente aqueles **enunciados prescritivos**, não prejudicando o documento normativo como um todo. Note-se que aqui também o texto de direito positivo é afetado, entretanto somente com relação àqueles enunciados prescritivos a partir dos quais não será possível a construção de uma única norma jurídica em conformidade com a norma de produção normativa que delimita a matéria.

²⁹⁷ Constituição Federal, art. 155, inciso III.

²⁹⁸ Recurso Extraordinário n. 134.509, Plenário, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 29.05.2002, *DJ* 13.09.2002, e Recurso Extraordinário n. 255.111, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 29.05.2002, *DJ* 13.12.2002.

Pode ocorrer também que, a partir dos mesmos enunciados prescritivos, algum ou alguns dos sentidos construídos não se ajustem à norma que delimita a matéria. Existirão, então, sentidos construídos em conformidade e em desconformidade com a delimitação material. Neste caso, o texto não é afetado, mas apenas aquelas **normas jurídicas** construídas em desconformidade com a delimitação material, havendo outra ou outras normas plenamente válidas. No âmbito do controle de constitucionalidade, situações desde jaez podem ser verificadas quando aplicadas as técnicas da *interpretação conforme à Constituição* e da *declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto*, que abordaremos mais adiante.

O controle quanto à norma que delimita a matéria parte do produto legislado, notadamente dos enunciados prescritivos. Quando o vício decorre da inadequação do instrumento introdutor, sua aferição se dá a partir das marcas constantes do próprio documento normativo (da enunciação enunciada), especialmente daquelas que revelam o tipo do veículo introdutor utilizado, como o nome do documento e o nome da autoridade normativa. No caso do desajuste quanto ao conteúdo legislado, a aferição do vício exige um cotejo semântico, entre as significações construídas a partir dos enunciados prescritivos e a matéria delimitada pela norma de produção normativa.

Deste modo, o controle de produção normativa, pelos agentes credenciados, pode constituir em linguagem competente vício que afete (1) o texto do direito positivo e, por decorrência, aquelas normas jurídicas que seriam construídas a partir desse texto, ou (2) apenas as normas jurídicas, quando o texto normativo não restar maculado.

O controle quanto aos vícios de produção normativa, os quais, inclusive, podem ocorrer com relação à produção de unidades normativas em qualquer patamar hierárquico, e alcançando normas gerais e abstratas, normas gerais e concretas, normas individuais e abstratas e normas individuais e concretas, pode ser sintetizado no seguinte quadro:

Vícios de Produção Normativa			
Infração		Alcance	Plano Afetado
À norma que estabelece competência	Agente credenciado utiliza veículo introdutor para o qual não está habilitado	total	documento normativo
		parcial	-----
À norma que estabelece procedimento	Não observância das normas processuais para a produção normativa	total	documento normativo
		parcial	enunciado prescritivo
À norma que delimita matéria	Inadequação do instrumento introdutor utilizado	total	documento normativo
		parcial	enunciado prescritivo
			norma jurídica (sem afetar texto)
	Conteúdo legislado desborda da delimitação material	total	documento normativo
		parcial	enunciado prescritivo
			norma jurídica (sem afetar texto)

4.3. Técnicas de Controle de Produção Normativa

Ao tratarmos do controle da produção normativa não podemos deixar de abordar as técnicas empregadas pelos órgãos credenciados para constituir em linguagem competente os vícios de produção normativa. Estamos a falar, pois, das *técnicas de controle de produção normativa*.

As técnicas de controle de produção normativa alcançam normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. Todavia, abordaremos apenas técnicas aplicáveis às **normas gerais e abstratas**. A opção se justifica, pois estamos a investigar as regras de decadência e prescrição relativas à cobrança das contribuições sociais destinadas à seguridade social, notadamente as regras veiculadas pelo Código Tributário Nacional e pela Lei n. 8.212/91 (arts. 45 e 46).

Quando constatada a existência de vício por infração à norma que estabelece a competência ou o procedimento ou, ainda, que delimita a matéria, por meio das técnicas de controle de produção é constituída em linguagem competente a invalidade por **inconstitucionalidade** ou por **ilegalidade**.

Começamos, então, pelo chamado controle de constitucionalidade.

4.3.1. Controle de constitucionalidade

A temática do controle de constitucionalidade está a ganhar a cada dia maior importância no Brasil. Nesse sentido, vale destacar a evolução pela qual tem passado nosso direito constitucional nesta matéria²⁹⁹ desde a Constituição Imperial de 1824, quando o controle competia ao Poder Legislativo,³⁰⁰ até a Constituição de 1988, que experimentou notável avanço em relação ao tema.

De fato, com a ordem constitucional instalada pela Carta de 1988, o controle de constitucionalidade ganhou novos e relevantes contornos,³⁰¹ seja pela diversidade de instrumentos para o exercício desse controle, permitindo a arguição

²⁹⁹ Cf., a respeito, GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 33-108, e ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 266-272.

³⁰⁰ Constituição de 1981: “Art. 15. E’ da atribuição da Assembleia Geral (...) VIII. Fazer leis, interpretá-las, suspender-las, e revogar-las. IX. Velar na guarda da Constituição, e promover o bem geral da Nação” (texto original).

³⁰¹ LUÍS ROBERTO BARROSO (*O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2005, p. 64-67) aponta como inovações trazidas a partir da Constituição de 1988: (1) a ampliação da legitimação ativa para a ação direta de inconstitucionalidade (art. 103); (2) o controle da inconstitucionalidade por omissão, por ação direta (art. 103, § 2º) ou mandado de injunção (art. 5º, LXXI); (3) recriação da ação direta de inconstitucionalidade no âmbito estadual, referida como representação de inconstitucionalidade (art. 125, § 2º); (4) a previsão da arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF (art. 102, § 1º); (5) a limitação do recurso extraordinário às questões constitucionais (art. 102, III); (6) com a Emenda Constitucional n. 3, de 18.03.1993, a criação da ação declaratória de constitucionalidade.

de inconstitucionalidade por ação e omissão,³⁰² seja pela considerável ampliação do rol de legitimados para instar o Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal, a pronunciar-se acerca da constitucionalidade das normas jurídicas.

Pois bem. O controle de constitucionalidade das normas no Brasil é baseado no *princípio da supremacia da Constituição*,³⁰³ por meio do qual as normas constitucionais gozam de indisputável superioridade com relação às demais unidades normativas. Cabe destacar que o modelo brasileiro foi fortemente influenciado pela experiência dos Estados Unidos da América.³⁰⁴ O controle de constitucionalidade no Brasil, portanto, tem fortes laços com o *judicial review* norte-americano.³⁰⁵

Bem por isso, prevaleceu na prática brasileira de controle de constitucionalidade o princípio segundo o qual as normas incompatíveis com a Constituição devem receber a sanção de **nulidade**.³⁰⁶ Daí nossa tradição de o Poder Judiciário proclamar a nulidade da norma desconforme à Constituição.

A teoria da nulidade da norma inconstitucional, embora nunca tenha desfrutado de unanimidade,³⁰⁷ é encampada por parte considerável da doutrina, tendo sido acolhida pelo próprio Supremo Tribunal Federal,³⁰⁸ que inclusive atribui diferentes extensões à pronúncia de nulidade. A Suprema Corte, nesse sentido, está a pronunciar a nulidade total, a nulidade parcial e, ainda, a nulidade parcial sem redução de texto.

³⁰² A inconstitucionalidade pode decorrer de *ação* ou de *omissão* dos poderes públicos. Tendo isso em vista, o legislador constituinte criou um amplo instrumental destinado à proteção da ordem constitucional, prevendo a ação direta de inconstitucionalidade, por ação e por omissão, a ação declaratória de constitucionalidade, o mandado de injunção, a arguição de descumprimento de preceito fundamental e mesmo a intervenção federal.

³⁰³ Acerca do tema, merece destaque trabalho de PINTO FERREIRA (Princípio da supremacia da Constituição e controle da constitucionalidade das leis. *Revista de Direito Público*, v. 17, p. 17-32).

³⁰⁴ Nos Estados Unidos, o modelo baseado na supremacia da Constituição foi desenvolvido gradualmente, trabalhado teoricamente (como no *Federalista* de ALEXANDER HAMILTON), ganhando corpo nos primeiros precedentes de tribunais federais e estaduais, até culminar no histórico julgamento *Marbury v. Madison*. Nesta ocasião, a Suprema Corte, pela pena do *Chief Justice* JOHN MARSHALL, exercitou de forma inaugural o controle de constitucionalidade, proclamando a invalidade de uma norma contrária à Constituição.

³⁰⁵ Cf. sobre o tema, dentre outros, RONALDO POLETTI, *Controle de constitucionalidade das leis*, 1995, p. 23-50, e LUÍS ROBERTO BARROSO, *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2005, p. 3-10.

³⁰⁶ Cf. ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 184.

³⁰⁷ Em sentido contrário, por exemplo, CARLOS MAXIMILIANO (*Hermenêutica e aplicação do direito*, 1998, p. 365). Em excelente trabalho, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES procura demonstrar a inviabilidade da tese da nulidade absoluta da norma inconstitucional, ao sustentar que uma norma inconstitucional é válida, embora anulável (Efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da contribuição para a Seguridade Social. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 30, p. 121-127).

³⁰⁸ GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 404-410, e ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 249-252.

Prevalece também, no modelo brasileiro, a posição no sentido de que a pronúncia de inconstitucionalidade tem, como regra, caráter retroativo, o chamado efeito *ex tunc*.³⁰⁹ Isto porque, sendo um vício de nulidade, a inconstitucionalidade de uma norma não seria passível de convalidação. A nulidade, então, afeta o produto legislado desde o seu nascedouro, desde sempre.

Essa eficácia retroativa (*ex tunc*), contudo, tem recebido temperamentos do Supremo Tribunal Federal. Em casos nos quais não é possível eliminar por completo os efeitos da aplicação da norma inconstitucional ou, então, existindo risco para a segurança jurídica, ou mesmo em situações de excepcional interesse social, está o Tribunal a pronunciar a inconstitucionalidade com efeitos futuros (*ex nunc*).³¹⁰

Ademais, a Lei n. 9.868, de 10.11.1999, em seu art. 27,³¹¹ positivou a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal limitar os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, inclusive estabelecendo eficácia *pro futuro* (o chamado *efeito prospectivo*) ou a fixando em outro momento.³¹² Referido dispositivo, embora considerado inconstitucional por parte da doutrina³¹³ e questionado perante a Suprema Corte,³¹⁴ vem sendo aplicado pelo Tribunal,³¹⁵ e mesmo no controle incidental de constitucionalidade.³¹⁶

³⁰⁹ Nesse sentido, GILMAR FERREIRA MENDES (*Controle concentrado de constitucionalidade*), RONALDO POLETTI (*Controle de constitucionalidade das leis*) e LUÍS ROBERTO BARROSO (*O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*). Em sentido oposto, dentre outros, JOSÉ AFONSO DA SILVA (*Curso de direito constitucional positivo*, 2003, p. 52-56).

³¹⁰ Cf. LUÍS ROBERTO BARROSO, *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2006, p. 107-108.

³¹¹ Lei n. 9.868/99: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

³¹² A respeito, GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 516-531, ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 250. Cf., também, LUÍS ROBERTO BARROSO, *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2006, p. 185-188.

³¹³ Nesse sentido, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Controle concentrado de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Processual*, n. 1, p. 74-82. Por outro lado, LUÍS ROBERTO BARROSO, considerando legítima a modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, suscita um possível questionamento quanto à constitucionalidade do art. 27 da Lei n. 9.868/99 por estabelecer um “caráter limitador da competência do Supremo Tribunal Federal” em razão da imposição de exigência de *quorum* de dois terços dos membros da Corte (*O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2006, p. 188).

³¹⁴ ADI n. 2258, proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil, pendente de julgamento.

³¹⁵ O STF, recentemente, decretou a inconstitucionalidade de lei, sem efeito retroativo, e manteve sua validade pelo prazo de 24 meses (ADI n. 2240, ADI n. 3316 e ADI n. 3489). Cf. notícia veiculada no sítio do STF, “Plenário declara inconstitucionalidade de lei estadual que criou município mas prorroga sua validade” (<http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?CODIGO=232198&tip=UN> Acesso em: 10 maio 2007).

³¹⁶ Já tendo a Suprema Corte, no controle difuso, e em caráter de exceção, atribuído efeitos *pro futuro* à decretação de inconstitucionalidade (Recurso Extraordinário n. 197.917, Plenário, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento em 06.06.2002, DJ 07.05.2004). Cf. GILMAR MENDES, *O controle incidental e a aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/1999. Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 12/2005, Volume I, p. 458-454.

Pois bem. Não resta dúvida de que a fiscalização de constitucionalidade é instrumento para a garantia da ordem constitucional, ante a supremacia da Constituição. Cabe destacar que duas são as modalidades de controle: **(1) controle *concentrado***, também chamado controle *abstrato* ou *direto*; e **(2) controle *difuso***, também conhecido como controle *incidental* ou *indireto*.

O **controle concentrado** é exercido de modo precípua pelo Supremo Tribunal Federal, mediante a fiscalização objetiva da conformidade das normas jurídicas com a Constituição. É realizada por meio do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI), da ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e da argüição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

Ao pronunciar a inconstitucionalidade, o Poder Judiciário constitui em linguagem competente a invalidade da pretensa unidade normativa, afetando sua **validade** e promovendo o desligamento de sua relação de pertinência com o sistema. Essa decisão tem **eficácia contra todos** (*erga omnes*) e **efeito vinculante** quanto aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta.³¹⁷

No **controle difuso** a questão constitucional é prejudicial da solução de mérito de uma lide, devendo o Poder Judiciário decidir previamente acerca da compatibilidade ou não da norma jurídica com a Constituição.³¹⁸ A palavra final compete ao Supremo Tribunal Federal, por exemplo, no julgamento de recurso extraordinário.

A pronúncia de inconstitucionalidade, no controle difuso, não afeta a validade da norma jurídica, atingindo sua **eficácia técnica**, pois não mais poderá ser aplicada em relação àquelas partes alcançadas pelo pronunciamento judicial. A decretação de inconstitucionalidade, então, tem **eficácia apenas com relação às partes envolvidas na lide** (*inter partes*) e **não tem efeito vinculante** relativamente aos membros do Poder Judiciário e da Administração Pública.

³¹⁷ Conforme art. 102, § 2º, da Constituição Federal. Cf., sobre as estruturas normativas do efeito vinculante e da eficácia *erga omnes*, ROBSON MAIA LINS (*Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, 2005, p. 150-161).

³¹⁸ No âmbito dos tribunais, para pronúncia de inconstitucionalidade deve ser observado o que prescreve o art. 97 da Constituição: “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público”.

Aliás, importante registrar que no exercício do controle difuso, com a pronúncia de inconstitucionalidade da norma geral e abstrata, compete ao Supremo Tribunal Federal oficiar o Senado Federal, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição da República,³¹⁹ para que este suspenda a execução da norma inconstitucional. Conquanto a edição de resolução senatorial produza efeitos contra todos, suspendendo em caráter geral a execução da norma, ainda assim a validade não será afetada. Afetar-se-á a eficácia técnica. Ao Senado Federal não compete produzir norma jurídica cujo efeito seja a expulsão de outra entidade normativa do sistema do direito positivo por inconstitucionalidade, mas apenas impedir a execução da norma jurídica. Tem-se, então, que a suspensão da execução da norma inconstitucional corta sua eficácia técnica.³²⁰ A exclusão da norma jurídica do sistema dependerá da vontade legislativa, a quem incumbe a modificação do sistema mediante a expedição de normas jurídicas com fins revogatórios de outras normas.

No Brasil, a convivência dos modelos concentrado e difuso de controle de constitucionalidade foi estabelecida pela própria Constituição.³²¹ Todavia, de reverso do que ocorria na vigência da Carta Política anterior, quando predominava o sistema difuso, no regime instalado pela Constituição de 1998 há um acentuado predomínio do controle concentrado.³²² De fato, o controle objetivo foi bastante fortalecido, tanto pela ampliação do rol de legitimados, quanto pelos novos instrumentos processuais para o exercício desse controle, complementado, aliás, pela regulamentação da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF)³²³ pela edição da Lei n. 9.882, de 03.12.1999. É hoje manifesta a tendência legislativa e mesmo jurisprudencial no sentido de uma maior objetivação do controle de constitucionalidade.

³¹⁹ “Art. 52 – Compete privativamente ao Senado Federal: (...) X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”.

³²⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 61, e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da contribuição para a Seguridade Social. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 30. Cf., ainda, ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 348-352.

³²¹ Cf. LUÍS ROBERTO BARROSO, *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2006, p. 64.

³²² Sobre o tema, GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 76-108, e ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 272-274. Cf., também, FERNANDO FACURY SCAFF, Novas dimensões do controle de constitucionalidade no Brasil: prevalência do concentrado e o caso do difuso. *Revista Dialética de Direito Processual*, n. 50, p. 20-41.

³²³ A ADPF está prevista no art. 102, § 1º, da Constituição (na redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 13.03.1993): “A Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei”.

O próprio controle difuso tem recebido os influxos dessa maior objetivação do controle de constitucionalidade. É o que se verifica de diversas alterações no Código de Processo Civil, que estão a conferir maior autoridade às decisões da Suprema Corte, em especial com relação a matérias sumuladas ou sobre as quais já esteja firmada a jurisprudência do Tribunal.³²⁴ De igual modo ocorre na disciplina da recém criada figura da *repercussão geral*,³²⁵ requisito para o conhecimento de recurso extraordinário.³²⁶

Ademais, após muitos debates, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 45, de 08.12.2004, que introduziu o art. 103-A no texto constitucional, dispondo sobre a chamada *súmula vinculante*.³²⁷ A regulamentação da súmula vinculadora pela Lei n. 11.417, de 19.12.2006, estabelece que a súmula aprovada, ao veicular a orientação fixada em reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal, vinculará os demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Isso não quer significar que essa súmula venha a atribuir eficácia *erga omnes* às decisões da Suprema Corte no exercício do controle difuso de constitucionalidade. O que vinculará o Poder Judiciário e o Poder Executivo são as normas construídas a partir dos enunciados das súmulas aprovadas e publicadas. As decisões do Supremo Tribunal Federal no controle difuso, portanto, continuam a produzir apenas efeitos *inter partes*.

³²⁴ A exemplo (1) da não submissão ao duplo grau de jurisdição das sentenças proferidas contra União, Estado, Distrito Federal e Município quando fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula do Tribunal (CPC, art. 475, § 3º, conforme Lei n. 10.352, de 26.12.2001); (2) da previsão para que o juiz não receba recurso de apelação quando a sentença esteja em conformidade com súmula da Suprema Corte (CPC, art. 518, § 1º, conforme Lei n. 11.276, de 07.02.2006); (3) da permissão para que o relator de agravo de instrumento nos Tribunais Superiores dê provimento ao recurso se o acórdão recorrido estiver em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º, conforme Lei n. 8.950, de 13.12.1994, e Lei n. 9.756, de 17.12.1998); (4) ainda, a autorização para que os relatores, nos Tribunais, neguem seguimento a recurso quando também em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (CPC, art. 557) ou provejam recurso quando a decisão recorrida confrontar manifestamente súmula ou jurisprudência da Suprema Corte (CPC, art. 557 e § 1º-A, conforme Lei n. 9.756, de 17.12.1998).

³²⁵ A repercussão geral foi introduzida pela Lei n. 11.418, de 19.12.2006, e regulamentada no âmbito do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal por meio da edição da Emenda Regimental STF n. 21, de 30.04.2007.

³²⁶ Dispõe a Lei n. 11.418/2006 que estará presente a *repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal* (CPC, art. 543-A, § 3º), sendo certo que a decisão da Suprema Corte que negar a existência da repercussão geral produzirá efeitos para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese (CPC, art. 543-A, § 5º).

³²⁷ Sobre a *súmula vinculadora*, v. TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM (Função das súmulas e critérios para aferir sua validade, vigência e aplicabilidade. In: *Interpretação e estado de direito*. III Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2006, p. 851-865). Em 30.05.2007, o Supremo Tribunal Federal aprovou as três primeiras súmulas vinculadoras (Súmulas n. 1, n. 2 e n. 3), publicadas no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 05.06.2007.

Assim, a despeito da maior objetivação do controle de constitucionalidade, entendemos que as decisões do Supremo Tribunal Federal no sistema difuso, que decretam a inconstitucionalidade de normas jurídicas, não têm eficácia *erga omnes*. A suspensão, em caráter geral, da eficácia técnica da norma jurídica pronunciada inconstitucional pela Corte Constitucional, segundo pensamos, depende da edição de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Carta da República.³²⁸

Conquanto o sistema do direito positivo brasileiro comporte um modelo de controle de constitucionalidade dúplice, há importantes distinções entre os sistemas concentrado e difuso. Em breve síntese nas notas distintivas que elegemos mais relevantes, elaboramos o seguinte quadro:

	Controle Concentrado	Controle Difuso
Competência	Supremo Tribunal Federal	órgãos fracionários do Poder Judiciário ³²⁹
Plano afetado	validade	eficácia técnica
Eficácia	contra todos (<i>erga omnes</i>)	partes do processo (<i>inter partes</i>)
Efeito	vinculante	não vinculante

³²⁸ Essa questão, todavia, é hoje controversa, havendo corrente de pensamento a sustentar que a decretação de inconstitucionalidade pela Suprema Corte mesmo no controle incidental ultrapassa o interesse das partes envolvidas no processo para assumir a função de fiscalização objetiva da ordem constitucional. Nesse sentido, há decisão da 2ª Turma do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 475.812/SP, Rel. Min. EROS GRAU, julgamento em 13.06.2006, *DJ* 04.08.2006) e julgados da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n. 709.952, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgamento em 04.04.2006, *DJ* 1º.06.2006, e Recurso Especial n. 753.235, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgamento em 19.09.2006, *DJ* 09.10.2006). Sobre uma possível tendência da Suprema Corte nesse sentido, v. ANDRÉ RAMOS TAVARES (*Curso de direito constitucional*, 2007, p. 274). Essa tese é defendida, por exemplo, pelo Min. GILMAR MENDES, no plano doutrinário e perante o STF. A respeito, vale registrar que a discussão está posta em julgamento no Plenário do STF nos autos da Reclamação n. 4.335-5. O Min. GILMAR MENDES, relator, após traçar histórico acerca do controle de constitucionalidade no Brasil e do papel desempenhado pela Suprema Corte, em reinterpretção do texto constitucional, sustentou que as decisões em sede de controle incidental têm eficácia que transcende o âmbito da decisão, produzindo efeitos gerais, o que, além de não mais justificar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental, indicaria que a edição de resolução senatorial, nos termos do art. 52, X, da Carta Constitucional, teria simples efeito de atribuir publicidade à decisão tomada pela Suprema Corte (voto do Min. GILMAR MENDES disponível no sítio do STF: <http://www.stf.gov.br/imprensa/pdf/RCL4335gm.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2007).

³²⁹ No âmbito dos tribunais, a pronúncia de inconstitucionalidade deve observar o art. 97 da Constituição Federal.

Parece não restar dúvida de que a pronúncia de inconstitucionalidade, no controle difuso, por atingir apenas a eficácia técnica da norma jurídica, não afeta o texto normativo, mantendo o plano da expressão incólume. No controle concentrado, ao atingir a validade da norma jurídica, poder-se-ia imaginar *a priori* que o suporte físico seria sempre alcançado, é dizer, haveria a afetação de documento normativo e de enunciados prescritivos.

Em determinadas situações, todavia, mesmo no controle concentrado a pronúncia de inconstitucionalidade não invalida o texto de direito positivo, mas somente as normas jurídicas construídas a partir deste texto normativo, afetando também aqui apenas o plano das significações. Isso pode ocorrer quando são empregadas as técnicas da *interpretação conforme à Constituição* e da *declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto*.³³⁰

Portanto, na fiscalização de constitucionalidade, nos sistemas concentrado ou difuso, a linguagem competente produzida pelo Poder Judiciário poderá constituir a inconstitucionalidade **(a)** de um texto do direito positivo, afetando o diploma normativo integralmente ou alguns dos enunciados prescritivos nele objetivados; ou, então, **(b)** de normas jurídicas em sentido estrito, construídas a partir de um texto normativo.³³¹

Na primeira situação, mais comum, a pronúncia de inconstitucionalidade afeta o texto normativo, operando sobre o plano da expressão, ao passo que, no segundo caso, a decretação de desconformidade com a Constituição não afeta o texto normativo e opera apenas no plano das significações.

Pensamos ser importante explorar mais detidamente este tema.

³³⁰ Essas técnicas de controle de constitucionalidade estão previstas na Lei n. 9.869/99, no parágrafo único de seu art. 28: “A declaração de inconstitucionalidade, inclusive a **interpretação conforme à Constituição** e a **declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto**, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública Federal, Estadual e Municipal” (destaques nossos).

³³¹ Cf., sobre o tema, o ensaio de MARIANA OITICICA RAMALHO (Modernas formas de controle de constitucionalidade à luz do construtivismo de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário*, n. 83, p. 222-223). Ainda nesta perspectiva, ROBSON MAIA LINS, *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*, 2005, p. 146-150. Partindo de outras premissas, mas reconhecendo a distinção entre *ato normativo*, *dispositivos* e *normas*, é também a conclusão a que chega HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (A questão do subsistência do crédito-prêmio de IPI e a Resolução n. 71/2005, do Senado Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 128, p. 44).

4.3.1.1. A pronúncia de inconstitucionalidade

O Poder Judiciário, ao decidir pela desconformidade de uma norma jurídica geral e abstrata com a Constituição, pronuncia a sua inconstitucionalidade. Nos sistemas concentrado ou difuso é essa a técnica empregada no Brasil, tendo a pronúncia de inconstitucionalidade, regra geral, efeitos *ex tunc*. Decreta-se a inconstitucionalidade em caso de (1) infração à norma que estabelece a competência, (2) infração à norma que estabelece o procedimento, ou (3) infração à norma que delimita a matéria.

A pronúncia de inconstitucionalidade (a) no controle concentrado, afeta a validade da norma, atingindo o texto normativo, tendo a decisão eficácia contra todos e efeito vinculante, e (b) no controle difuso, atinge a eficácia técnica da norma, sem afetação do texto normativo, sua eficácia é *inter partes* e não tem efeito vinculante, inclusive quando editada posteriormente resolução do Senado Federal suspendendo, com eficácia geral, a execução da norma.

Nas hipóteses de infração à norma que estabelece a competência e de infração à norma que estabelece o procedimento, a decretação é de inconstitucionalidade porquanto maculado o próprio texto normativo. Como já sustentamos, o vício de competência alcança o documento como um todo, ao passo que o vício de procedimento pode afetar o documento normativo integralmente ou enunciados prescritivos nele objetivados.³³² Até este ponto não vislumbramos qualquer problema com relação à técnica empregada.

Todavia, na infração à norma que delimita a matéria, em certos casos a inconstitucionalidade decorre de vício do próprio texto de direito positivo, e em outras situações apenas algumas das normas jurídicas construídas a partir do texto normativo estarão em desacordo com a Constituição.³³³

³³² PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA entende que, no caso de vício formal, a decisão que decreta a inconstitucionalidade, com pronúncia de nulidade, atinge o **documento normativo** (*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*, 2002, p. 41).

³³³ GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 164-165. Para PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, quando ocorrer o que chama de vício material, a decisão pode alcançar a **norma jurídica ou o documento normativo** (*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*, 2002, p. 41).

Quando todas as normas construídas a partir de um texto do direito positivo desbordarem dos limites semânticos impostos pela norma que delimita a matéria, a inconstitucionalidade decorre de vício que atinge o próprio texto normativo, e pode afetar o documento normativo (se total) ou enunciados prescritivos (se parcial).

Entretanto, pode ocorrer que, tendo por base um mesmo texto normativo, sejam construídas distintas normas jurídicas, parte delas em conformidade com a norma que delimita a matéria, e outra parte em desconformidade. Nesta hipótese, não poderá haver pronúncia de inconstitucionalidade do documento normativo ou de enunciados prescritivos. O texto não pode ser tido como inconstitucional, pois a partir dele podem ser construídas normas jurídicas válidas. Eis aí o campo de aplicação das modernas técnicas de controle de constitucionalidade a que correspondem a interpretação conforme à Constituição e a pronúncia parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, das quais passaremos a tratar.

4.3.1.2. A interpretação conforme à Constituição

Muito embora o controle de constitucionalidade brasileiro tenha sido fortemente influenciado pelo modelo norte-americano, com relação à interpretação conforme à Constituição (e também com a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto) sua origem remete a sistemas europeus de fiscalização de constitucionalidade, notadamente da Alemanha e da Itália, como indicam manifestações da nossa Suprema Corte³³⁴ ainda na vigência da Carta pretérita.

Considerando o fortalecimento do controle de constitucionalidade a partir da Carta de 1988, a interpretação conforme à Constituição foi sendo gradualmente incorporada à prática brasileira. Nos dias atuais, é instrumento de indiscutível relevância para a jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido, inclusive, positivada pelo art. 28, parágrafo único, da Lei n. 9.868/1999.

³³⁴ O Supremo Tribunal Federal, em um primeiro momento, apresentou certa restrição à utilização da técnica de interpretação conforme à Constituição, inclusive apontando, com considerações sobre as particularidades de sua aplicação no continente europeu, os riscos que teria essa orientação no Brasil, conforme revelam alguns pronunciamentos exarados pelo Tribunal (cf. Representação n. 1.417-7/DF, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 09.12.1987, *DJ* 15.04.1988, e Representação n. 1.389-8/RJ, Plenário, Rel. Min. OSCAR CORRÊA, julgamento em 23.06.1988, *DJ* 12.08.1988).

Pela aplicação da técnica de interpretação conforme à Constituição, não deve ser pronunciada a inconstitucionalidade de um texto normativo quando, a partir dele, ao menos uma interpretação for compatível com a Constituição. É o que ensina CELSO RIBEIRO BASTOS: “Pela interpretação conforme à Constituição, uma lei não deve ser declarada nula quando seja passível de uma interpretação que a coloque em plena sintonia com o conjunto normativo-constitucional”.³³⁵

Em outras palavras, se a partir de um texto de direito positivo, impugnado com relação à sua constitucionalidade, for possível construir pelo menos uma norma jurídica compatível com a Constituição, ainda que outro ou outros sentidos sejam desconformes, esse texto normativo não deve ser pronunciado inconstitucional.³³⁶

Nesse sentido, ANDRÉ RAMOS TAVARES: “Assim, quando uma norma infraconstitucional contar com mais de uma interpretação possível, uma (no mínimo) pela constitucionalidade e outra ou outras pela inconstitucionalidade, múltipla interpretação dentro dos limites permitidos ao intérprete, este deverá sempre preferir a interpretação que consagre, ao final, a constitucionalidade”.³³⁷ Portanto, havendo uma ou mais interpretações conformes à Lei Constitucional, o texto normativo terá sua presunção de validade confirmada. Daí afirmarmos que a interpretação conforme à Constituição opera no plano das significações.

O fundamento desta técnica de controle de constitucionalidade reside, como sustenta J. J. GOMES CANOTILHO,³³⁸ em um *princípio de prevalência normativo-vertical* e de *integração hierárquico-normativa*, atuando as normas de superior hierarquia como determinantes do conteúdo das normas infraconstitucionais. Para JORGE MIRANDA,³³⁹ justifica-se a interpretação conforme com a Constituição por economia do ordenamento ou do máximo aproveitamento dos atos jurídicos, mas não pela presunção de constitucionalidade dos atos normativos.

³³⁵ *Hermenêutica e interpretação constitucional*, 1997, p. 167.

³³⁶ A interpretação conforme à Constituição, pensamos, ajusta-se perfeitamente aos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO no sentido de que a partir de um mesmo texto de direito positivo (suporte físico) podem ser construídas distintas normas jurídicas (significações).

³³⁷ *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 85.

³³⁸ *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, 1994, p. 405-406.

³³⁹ *Manual de direito constitucional*, 2003, p. 295. Também nesse sentido, ANDRÉ RAMOS TAVARES (*Curso de direito constitucional*, 2007, p. 85 e 255). Já para GILMAR FERREIRA MENDES, a interpretação conforme à Constituição encontra justificativa no postulado da presunção de constitucionalidade dos atos normativos, que tem como pressuposto que o legislador não pretenderia produzir uma lei inconstitucional (*Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 410 e 413-414).

Em nosso entendimento, a interpretação conforme à Constituição não se resume a um importante princípio de hermenêutica constitucional. Trata-se, efetivamente, de instrumento de controle de constitucionalidade.³⁴⁰ Foi também essa a posição proclamada já em 1987 pelo Supremo Tribunal Federal.³⁴¹

Todavia, há limites à aplicação da interpretação conforme à Constituição.³⁴² Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de construir sentido compatível com a Lei Constitucional, produzir norma jurídica que desborde por completo dos limites semânticos do elemento literal constante dos enunciados prescritivos. Se assim o fizer, estará a invadir prerrogativa do Poder Legislativo.³⁴³ É a lição de CELSO BASTOS: “É que o intérprete não poderá atribuir um significado à norma totalmente distante da letra desta, ou em inteira autonomia, desprezando por completo o que estiver preceituado. A interpretação não se pode desvincular da norma posta”.³⁴⁴

A interpretação conforme à Constituição não é aplicada exclusivamente pela Suprema Corte no exercício da jurisdição constitucional. Como instrumento de controle de constitucionalidade, tampouco está restrita àquelas ações próprias do controle concentrado. E conquanto devam ser observadas certas cautelas em razão da distinção entre os modelos concentrado e difuso, como adverte JORGE MIRANDA,³⁴⁵ a interpretação conforme à Constituição tem aplicação em ambos os

³⁴⁰ Nesse sentido, dentre outros, JORGE MIRANDA (*Manual de direito constitucional*), ANDRÉ RAMOS TAVARES (*Curso de direito constitucional*) e PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA (*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*). Em sentido contrário, FERNANDO OSORIO DE ALMEIDA JUNIOR entendendo tratar-se de critério para solução de antinomias entre interpretações possíveis de uma lei (*Interpretação conforme a Constituição e direito tributário*, 2002, p. 19).

³⁴¹ Consta da ementa do acórdão da Representação n. 1.417-7/DF: “O princípio da interpretação conforme à Constituição (Verfassungskonforme Auslegung) é princípio que se situa no âmbito do controle de constitucionalidade, e não apenas simples regra de interpretação” (Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 09.12.1987, DJ 15.04.1988 – destaques do original).

³⁴² Os limites para a aplicação da interpretação conforme à Constituição são a **literalidade do texto normativo** e a chamada **vontade (intenção) do legislador**. Nesse sentido, dentre outros, GILMAR FERREIRA MENDES (*Controle concentrado de constitucionalidade*), ANDRÉ RAMOS TAVARES (*Curso de direito constitucional*) e PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA (*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*). Aponta ainda JORGE MIRANDA a existência de um requisito de **razoabilidade**, atrelado ao limite imposto pela literalidade do texto (*Manual de direito constitucional*, 2003, p. 296). Para GILMAR FERREIRA MENDES, a prática do Supremo Tribunal Federal “... não confere maior significado à chamada *intenção do legislador*, ou evita investigá-la, se a interpretação conforme à Constituição se mostra possível dentro dos limites da expressão literal do texto” (*Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 414 – destaques do original).

³⁴³ Cf. Representação n. 1.417-7/DF, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 09.12.1987, DJ 15.04.1988.

³⁴⁴ *Hermenêutica e interpretação constitucional*, 1997, p. 168.

³⁴⁵ *Manual de direito constitucional*, 2003, p. 297-299.

modelos de fiscalização de constitucionalidade, como, aliás, está a fazer o Supremo Tribunal Federal ao lançar mão desse instrumento também no controle difuso.³⁴⁶

E mais do que isso. Assume uma função conformadora do sistema do direito positivo. Bem por isso, com EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA,³⁴⁷ pensamos que a interpretação conforme à Constituição transcende a jurisdição constitucional, para expandir-se por todo o processo de positivação do direito. Daí sua aplicação, por exemplo, pelos órgãos administrativos de consulta e de julgamento, inclusive em matéria tributária.

Pois bem. Devemos examinar qual o resultado da aplicação desta técnica de controle de constitucionalidade. É proclamada como válida uma interpretação, sem exame de outras? É fixada como constitucional um único sentido? A existência de uma interpretação conforme implica a inconstitucionalidade das demais?

Parte dos autores defende existir na interpretação conforme à Constituição a fixação de uma exegese que permite compatibilizar o texto normativo questionado com a ordem constitucional. É fixado, pois, um sentido válido.³⁴⁸ Nessa linha de idéias, outras interpretações seriam inconstitucionais,³⁴⁹ ou seja, seriam acepções inválidas construídas a partir do texto do direito positivo e que não poderiam ser aplicadas.

³⁴⁶ Cf. Recurso Extraordinário n. 150.755-1/PE, Plenário, Rel. para acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 18.11.1992, *DJ* 20.08.1993; Recurso Extraordinário n. 169.740-7/PR, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 27.09.1995, *DJ* 17.11.1995; Recurso Extraordinário n. 390.458-2/RJ, Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 17.06.2004, *DJ* 18.02.2005; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 427.533-8/RS, Plenário, Rel. originário Min. MARCO AURÉLIO, Rel. para acórdão Min. CEZAR PELUSO, julgamento em 02.08.2004, *DJ* 17.02.2006; Recurso Extraordinário n. 420.816-4/PR, Plenário, Rel. originário Min. CARLOS VELLOSO, Rel. para acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 29.09.2004, *DJ* 10.11.2006). Já Para SÉRGIO AUGUSTO ZAMPOL PAVANI, a interpretação conforme à Constituição seria cabível no controle difuso apenas nos termos do art. 97 da Constituição, é dizer, em decisão do plenário ou do órgão especial dos tribunais (A interpretação conforme a Constituição e o controle difuso de constitucionalidade. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 581-599).

³⁴⁷ Eis a lição: “Pero este principio de la interpretación del ordenamiento conforme a la Constitución no vincula únicamente al Tribunal Constitucional, en el momento de la decisión del recurso de inconstitucionalidad, sino también a todos los Tribunales en las funciones aplicativas de la Constitución (...) a revelar un verdadero principio general del ordenamiento que, por tanto, resulta de necesaria aplicación universal, también afectante, en consecuencia, además de a los Tribunales, a los operadores jurídicos públicos y privados de cualquier carácter, en cualquier aplicación del ordenamiento o de cualquiera de sus elementos” (Hermeneutica e supremacia constitucional: el principio de la interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento. *Revista de Derecho Público*, n. 77, p. 34).

³⁴⁸ Nas palavras de JORGE MIRANDA, “... o sentido *necessário* e o que se torna *possível* por virtude da força conformadora da Lei Fundamental” (*Manual de direito constitucional*, 2003, p. 296 – destaques do original).

³⁴⁹ Nesse sentido, CELSO RIBEIRO BASTOS, LUÍS ROBERTO BARROSO, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, FERNANDO OSORIO DE ALMEIDA JUNIOR e SÉRGIO AUGUSTO ZAMPOL PAVANI.

Em determinados casos, o Supremo Tribunal Federal tem fixado como válida uma – e somente uma – exegese,³⁵⁰ inclusive consignando de forma expressa não serem válidos outros possíveis sentidos.³⁵¹

De outra banda, autores sustentam que a interpretação conforme à Constituição é instrumento que confere validade a uma interpretação, sem exclusão de outras exegeses legítimas e tampouco implica a pronúncia de inconstitucionalidade dos demais sentidos.³⁵² Dessa perspectiva, na interpretação conforme à Constituição é constituída em linguagem competente a confirmação da validade do texto normativo impugnado, bem como a validade de uma interpretação a partir daquele texto, nada dispondo acerca de outros sentidos que possam ser construídos pelos intérpretes.

Nesta linha de idéias, GILMAR FERREIRA MENDES³⁵³ argumenta que a interpretação conforme à Constituição confere validade, porque constitucional, a uma determinada exegese, enquanto para o afastamento de uma interpretação inconstitucional mostra-se tecnicamente mais adequada, e inclusive dotada de maior clareza e segurança jurídica, a pronúncia de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto.

De nossa parte, entendemos que o Poder Judiciário, ao utilizar a técnica de interpretação conforme à Constituição, tem duas opções. Em determinados casos pode fixar como constitucional uma única significação, de modo que os demais sentidos não estarão conformes à Constituição. Em outras situações, pode constituir em linguagem competente a validade de uma interpretação, todavia sem que isso implique a inconstitucionalidade de todas as outras.

³⁵⁰ ADI n. 1.371-8/DF, Plenário, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, julgamento em 03.06.1998, *DJ* 03.10.2003; e ADI n. 1.377-7/DF, Plenário, Rel. originário Min. OCTAVIO GALOTTI, Rel. para acórdão Min. NELSON JOBIM, julgamento em 03.06.1988, *DJ* 16.12.2005. E inclusive no controle difuso, a exemplo do Recurso Extraordinário n. 169.740-7/PR, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 27.09.1995, *DJ* 17.11.1995.

³⁵¹ ADI n. 319-4/DF, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 03.03.1993, *DJ* 30.04.1993; ADI n. 2.341/600, Plenário, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, julgamento em 22.06.1995, *DJ* 15.09.1995; ADI n. 1.586-9/PA, Plenário, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, julgamento em 07.05.1997, *DJ* 29.08.1997.

³⁵² Nesse sentido, por exemplo, GILMAR FERREIRA MENDES (*Controle concentrado de constitucionalidade*), ROBSON MAIA LINS (*Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*) e MARIANA OITICICA RAMALHO (*Modernas formas de controle de constitucionalidade à luz do construtivismo de Paulo de Barros Carvalho. Revista de Direito Tributário*, n. 83).

³⁵³ *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 416-417.

(1) **Na fixação uma única interpretação constitucional**, excluindo-se os demais sentidos, porquanto incompatíveis com a Constituição, ter-se-á uma posição **mais restritiva**. Essa postura, quiçá, possa prestigiar a *certeza do direito* ao estabelecer a interpretação válida. Esse aspecto, no que tem de positivo, é mais notado no sistema concentrado de constitucionalidade, inclusive porque o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal tem eficácia geral e efeito vinculante. De outro lado, essa opção pode limitar substancialmente a atividade hermenêutica, marcadamente na hipótese de existirem situações concretas que demandem a construção de uma outra solução exegética, tal como ocorre no controle difuso de constitucionalidade.

(2) **Na proclamação da constitucionalidade de uma interpretação**, sem a exclusão de quaisquer outras possíveis, que não são analisadas no pronunciamento judicial, tem-se uma postura **menos restritiva**. Aqui, o Poder Judiciário confirma a validade do texto de direito positivo, bem como de pelo menos uma interpretação, mas não esgota a produção de sentidos. Nesta hipótese, é privilegiado o papel do intérprete, permitindo outras interpretações para situações distintas verificadas na realidade social, o que pode militar em favor de uma melhor prestação jurisdicional, particularmente no controle difuso. Do lado negativo, notadamente no controle concentrado, pode ser destacada a possibilidade de que, mesmo após o pronunciamento do Poder Judiciário, inclusive do Supremo Tribunal Federal, outras interpretações (não examinadas) ensejem nova jurisdição constitucional, com base no mesmo texto normativo.

Pela técnica de interpretação conforme à Constituição, portanto, o órgão julgador opera exclusivamente no plano das **significações**. Daí que o juízo quanto à constitucionalidade deverá levar em conta unicamente um possível vício por infração à norma que delimita a matéria.³⁵⁴ Bem por isso, na interpretação conforme à Constituição o **plano da expressão não é afetado**. De reverso, tem-se a confirmação de sua pertinência com o sistema do direito positivo, o que se dá exatamente em razão de pelo menos uma das normas jurídicas construídas a partir do texto normativo apresentar-se compatível com a Carta da República.

³⁵⁴ Conforme já destacamos, se violadas normas que estabelecem competência ou procedimento, o vício atinge o próprio texto do direito positivo e apenas indiretamente as normas jurídicas (significações).

4.3.1.3. A inconstitucionalidade parcial sem redução de texto

Também como moderna técnica de controle de constitucionalidade das normas gerais e abstratas foi incorporada à prática da jurisdição constitucional brasileira a pronúncia de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto. Esse instrumento de fiscalização de constitucionalidade foi igualmente positivado pela Lei n. 9.868/1999 (art. 28, parágrafo único).

Contudo, diferentemente da interpretação conforme à Constituição, na inconstitucionalidade parcial sem redução de texto uma interpretação é inconstitucional, todavia sem afetar o texto normativo.³⁵⁵ Em outros termos, nesta técnica é constituída em linguagem competente a invalidade de uma significação construída a partir de um texto normativo, mas não atinge o plano da expressão, que mantém sua relação de pertinência com o sistema.

Importante destacar que a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto não se confunde com a interpretação conforme à Constituição. Apesar de terem aspectos em comum, e a doutrina alemã sustentar que as figuras se equiparam, entendemos que as técnicas são distintas.³⁵⁶ Na interpretação conforme à Constituição é constituída em linguagem competente a validade de ao menos uma interpretação. A decisão haverá de fixar como válido ao menos um sentido, independentemente de pronunciar a inconstitucionalidade de outro sentido. Na inconstitucionalidade parcial sem redução de texto é decretada pelo menos uma interpretação como contrária à Constituição. Logo, há efetivamente pronúncia de inconstitucionalidade, fixando ou não a decisão um sendo válido. A distinção, ademais, foi estampada na Lei n. 9.868/99 (art. 28, parágrafo único), que prevê textualmente ambas as figuras.³⁵⁷

³⁵⁵ Dentre outros, GILMAR MENDES, ANDRÉ RAMOS TAVARES, HUMBERTO ÁVILA, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, ROBSON MAIA LINS e MARIANA OITICICA RAMALHO.

³⁵⁶ Nesse sentido, GILMAR MENDES, ANDRÉ RAMOS TAVARES, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, ROBSON MAIA LINS e MARIANA OITICICA RAMALHO. Em sentido contrário, LUÍS ROBERTO BARROSO, para quem a interpretação conforme à Constituição é **gênero**, do qual a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto é **modalidade** (*O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2006, p. 183) e também FERNANDO OSORIO DE ALMEIDA JUNIOR (*Interpretação conforme a Constituição e direito tributário*, 2002, p. 45-47).

³⁵⁷ Ressalta GILMAR MENDES, que o Supremo Tribunal Federal, de forma gradual, mas positivamente, está a reconhecer a autonomia da inconstitucionalidade parcial sem redução de texto como técnica de decisão na jurisdição constitucional (*Controle concentrado de constitucionalidade*, 2005, p. 417-419).

Pensamos que essa distinção foi demonstrada por GABRIEL IVO,³⁵⁸ precisa e logicamente: “De um enunciado prescritivo **EP₁** derivam as normas **N₁**, **N₂** e **N₃**, sendo que somente **N₁** é inconstitucional. Ou então, em face do **EP₁** apenas **N₂** é conforme à Constituição. Num caso a decisão diz que só uma norma é constitucional. No outro, prescreve que apenas uma norma é inconstitucional”.

A pronúncia de **inconstitucionalidade é parcial** exatamente por alcançar (pelo menos) uma interpretação que se considera incompatível com a Constituição. E, portanto, **sem redução de texto**, porquanto não há redução da expressão literal objetivada no documento normativo.³⁵⁹

A utilização desta técnica de fiscalização de constitucionalidade implica, sempre, a pronúncia de inconstitucionalidade de uma interpretação, pois incompatível com a Carta Política. Todavia, ao manter incólume o plano da expressão, a aplicação da técnica pressupõe, também, a possibilidade de existência de ao menos uma exegese compatível com a Lei Constitucional. A não ser assim, o próprio texto do direito positivo acabaria afetado e a solução, então, seria a da inconstitucionalidade (total) com afetação do texto normativo.

Na inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, portanto, o controle de constitucionalidade opera também no plano das **significações**, de modo que o **plano da expressão não é afetado**. Dessa forma, a interpretação que venha a ser decretada inconstitucional o será, necessariamente, por vício decorrente de infração à norma que delimita a matéria.³⁶⁰

³⁵⁸ GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 165 (destaques do original).

³⁵⁹ Daí ter o Min. MOREIRA ALVES empregado construções lingüísticas como “suspensão da eficácia parcial do texto impugnado sem a redução de sua expressão literal” ou “suspender, sem redução da letra de seu texto” ou, ainda, “sem redução de seu texto expresso” [cf. ADI n. 4.931/600 (medida liminar), Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 13.06.1991, DJ 25.10.1991].

³⁶⁰ GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 164-165.

Por fim, e também a diferenciar em termos definitivos essas duas técnicas de controle de constitucionalidade, cogitamos até mesmo de aplicá-las de forma cumulativa.³⁶¹ Nesta hipótese, a decisão (1) confere interpretação conforme à Constituição, fixando a validade de um determinado sentido e, (2) no mesmo pronunciamento, decreta a inconstitucionalidade de uma outra interpretação, por tê-la como incompatível com a Constituição.³⁶²

Essa decisão, ao fixar uma interpretação como constitucional e outra como inconstitucional, não impede a construção de outro ou mesmo de outros sentidos, que também podem ser submetidas ao teste de constitucionalidade. Como destaca ANDRÉ RAMOS TAVARES, “Ao reconhecer a inconstitucionalidade de determinada interpretação e a constitucionalidade de outra, o Tribunal não afasta, totalmente, a possibilidade de que uma outra interpretação seja também inconstitucional, ou até mesmo constitucional”.³⁶³

4.3.1.4. Síntese das técnicas de controle de constitucionalidade

De tudo quanto visto acerca das técnicas de controle de constitucionalidade das normas gerais e abstratas, podemos concluir que as possibilidades de decisão que se apresentam são as seguintes:

- (1) **pronúncia de inconstitucionalidade**: a inconstitucionalidade é decretada em razão de vício que afeta o próprio texto normativo, atingindo o plano da expressão,³⁶⁴ e, por decorrência, invalidando toda e qualquer norma jurídica construída a partir deste texto;

³⁶¹ Vale registrar que essa possibilidade já fora aventada por MARIANA OITICICA RAMALHO (Modernas formas de controle de constitucionalidade à luz do construtivismo de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário*, n. 83, p. 227).

³⁶² Assim parece já ter decidido o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 401.436-0/GO, (Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento 31.03.2004, *DJ* 03.12.2004), constando do acórdão que o Tribunal resolveu “... **dar interpretação conforme e declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto**, do artigo 11 da Medida Provisória nº 2.225-45, de 04 de junho de 2001, de modo a *excluir do seu alcance* as hipóteses em que o servidor se recuse, explícita ou tacitamente, a aceitar o parcelamento previsto no dispositivo” (destaques nossos).

³⁶³ *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 257.

³⁶⁴ Conforme destacado, o plano da expressão somente será de fato afetado no caso de decisão no controle concentrado de constitucionalidade. No controle difuso, a pronúncia de inconstitucionalidade tem eficácia *inter partes*, apenas suspendendo a eficácia técnica da norma jurídica (significação), suspensão essa que pode ter eficácia geral no caso de edição de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Constituição.

- (2) **interpretação conforme à Constituição**: opera apenas no plano das significações, portanto sem afetar o texto normativo, podendo (2.1) de modo mais restritivo, ***fixar como constitucional uma única significação***, excluindo todas as demais interpretações possíveis, porquanto incompatíveis com a Constituição, ou, (2.2) de forma menos restritiva, ***proclamar a constitucionalidade de uma significação***, todavia sem que isso implique a pronúncia de inconstitucionalidade de todas as outras interpretações que possam ser construídas a partir daquele texto do direito positivo; e
- (3) **inconstitucionalidade parcial sem redução de texto**: atua também apenas no plano das significações, não atingindo o texto do direito positivo, para pronunciar a inconstitucionalidade de uma interpretação tida por incompatível com a Constituição, e tem por pressuposto que pelo menos um outro sentido será válido.

Essas idéias foram sintetizadas no quadro que segue:

Técnicas de Controle de Constitucionalidade			
Técnica de Controle		Plano Afetado	Resultado
<i>Pronúncia de inconstitucionalidade</i>		documento normativo ou enunciado prescritivo	todas as normas são inválidas
<i>Interpretação conforme à Constituição</i>	Fixação de uma única interpretação válida	norma jurídica	uma única norma é válida (demais inválidas)
	Proclamação de uma interpretação válida	norma jurídica	uma norma é válida
<i>Inconstitucionalidade parcial sem redução de texto</i>		norma jurídica	uma norma é inválida

4.3.2. Controle de legalidade

A produção normativa, além de fiscalizada quanto à constitucionalidade, é também submetida ao controle de legalidade. Neste caso, não estamos a falar de vícios decorrentes de infrações às normas de produção normativa veiculadas pela Constituição, mas de violações àquelas normas introduzidas no sistema do direito positivo mediante utilização de veículo introdutor do tipo *lei*.

É que os vícios de produção normativa podem ocorrer também por *infringência das normas não contidas na Constituição*.³⁶⁵ Isso se verifica, por exemplo, quando a criação de novas unidades normativas não atende às prescrições veiculadas por lei. Estamos a falar, então, de casos de **ilegalidade**.³⁶⁶

O controle da legalidade é instrumento de garantia de um dos princípios mais caros ao Estado de Direito, qual seja, a *legalidade*. No Brasil, não se pode cogitar do estabelecimento de relações jurídicas que não estejam previstas em lei.³⁶⁷ É o que está estampado no art. 5º, II, da Constituição: *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Como limite objetivo que é, este princípio desdobra-se no campo tributário,³⁶⁸ tendo a Carta Política assegurado a todos os contribuintes ser vedado às pessoas políticas investidas de competência tributária *exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça* (art. 150, I).

No exercício do controle da legalidade, pode o ato de produção normativa ser apanhado por aqueles mesmos vícios, ou seja, por infração à norma que estabelece a competência, por infração à norma que estabelece o procedimento e por infração à norma que delimita a matéria. Em todas as hipóteses, será necessária a produção de uma norma jurídica que constitua em linguagem competente o vício de ilegalidade.

³⁶⁵ GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004, p. 150.

³⁶⁶ Conforme J. J. GOMES CANOTILHO, “A directiva tradicional é bem conhecida: *inconstitucional* é toda a norma que viola os preceitos constitucionais; *ilegal* (ou *ilícito*, como, por vezes, se diz) é todo acto infralegal que contraria simplesmente «o direito da lei». Ainda hoje a distinção entre *acto inconstitucional*, violador do direito constitucional, e *acto ilegal*, violador do direito ordinário, serve para estabelecer a delimitação de competências entre jurisdição constitucional e tribunais ordinários” (*Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, 1994, p. 207 – destaques nossos).

³⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 151-152.

³⁶⁸ Cf., acerca da legalidade e da legalidade tributária, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 213-347. Ainda sobre o tema, v. JÚLIO M. DE OLIVEIRA, *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, 2006, p. 229-235.

Esse controle alcança igualmente normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. A ilegalidade, com relação às normas gerais e abstratas, qualquer que seja o vício, afeta a eficácia técnica da norma jurídica. Não há eliminação da norma geral e abstrata do sistema do direito positivo. O ordenamento brasileiro não prevê, para o exercício do controle de legalidade, a possibilidade do pronunciamento do Poder Judiciário ter eficácia contra todos e efeito vinculante.

Podemos concluir, então, que o texto normativo, a partir do qual a norma geral e abstrata é construída, não é atingido. Daí afirmarmos que, no controle de legalidade, a produção de norma jurídica que constitua em linguagem competente a ilegalidade de norma geral e abstrata **opera sempre no plano das significações**.

Na fiscalização da legalidade verifica-se se as normas construídas a partir de enunciados prescritivos veiculados por instrumentos introdutores de inferior nível hierárquico estão ou não em conflito com aquelas significações produzidas com base em enunciados prescritivos objetivados em diploma normativo do tipo *lei*, situada em patamar hierárquico superior.

Neste ponto, cumpre esclarecer que *lei* em sentido amplo é todo aquele instrumento introdutor de normas habilitado a inovar a ordem jurídica, estabelecendo regras validamente, conforme o art. 5º, II, da Constituição. Tratam-se dos chamados *instrumentos primários*,³⁶⁹ compondo este rol as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos-legislativos (do Congresso Nacional) e as resoluções (do Congresso e do Senado).

Há, ainda, veículos introdutores de normas que não estão credenciados a inaugurar a ordem jurídica, mas a exercer função executiva dos comandos emanados da lei.³⁷⁰ Tem-se, aqui, os chamados *instrumentos secundários*,³⁷¹ tais como os decretos, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviço, além de outros diplomas expedidos pelos órgãos da Administração, inclusive da Administração Tributária.

³⁶⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 56-75.

³⁷⁰ Sobre a lei e a faculdade regulamentar, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 326-346.

³⁷¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 75-77.

Questão delicada, entretanto, remete à incompatibilidade entre normas jurídicas veiculadas, ambas, por instrumentos primários. É o que ocorre no conflito entre normas jurídicas introduzidas por lei complementar e por lei ordinária.³⁷² Pensamos que a resolução da incompatibilidade dependerá de a lei ordinária ter fundamento de validade (a) direta e somente na Constituição, ou (b) também na lei complementar, hipótese na qual, em tese, existiria o vínculo de subordinação hierárquica.

Admitindo-se, por hipótese, que as normas introduzidas tanto pela lei complementar quanto pela lei ordinária encontrem fundamento de validade apenas na Constituição, então não haverá relação de subordinação hierárquica. No caso, não há que se falar no controle de legalidade, mas de constitucionalidade. Nesta hipótese, pode a lei ordinária, teoricamente, infringir norma de produção normativa veiculada pela própria Constituição, de modo que o aparente conflito com a lei complementar serviria como mero parâmetro para a aferição (ou não) do vício de inconstitucionalidade.³⁷³

De outro modo, se no caso em concreto existir relação de subordinação hierárquica, de forma que a lei ordinária tenha fundamento de validade também na lei complementar, pode haver efetivamente um conflito normativo³⁷⁴, a ser resolvido mediante o controle de legalidade. Neste caso, inclusive, pode ser decretada a ilegalidade das normas jurídicas construídas a partir de texto normativo veiculado por instrumento introdutor de inferior hierarquia.

³⁷² Esse tema será mais detidamente analisado no próximo capítulo, quando trataremos da lei complementar.

³⁷³ Nesse sentido, o histórico julgamento do Supremo Tribunal Federal acerca da cobrança do chamado Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), prevista no art. 35 da Lei n. 7.713/88. Na oportunidade, decidiu-se (1) pela inconstitucionalidade da exigência no caso dos acionistas de sociedades por ações (S/A), (2) por interpretação conforme, pela constitucionalidade quanto aos sócios cotistas na hipótese do respectivo contrato social da sociedade prever a disponibilidade imediata do lucro líquido apurado, e (3) pela constitucionalidade com relação ao titular de empresa individual. Em todos os casos, a aferição de constitucionalidade ou não da Lei n. 7.713/88 (art. 35) tomou como parâmetro o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional que, neste particular, estaria a exercer papel de lei complementar, assim explicitando o fato gerador do imposto sobre a renda (Recurso Extraordinário n. 172.058-1/SC, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 30.06.1995, DJ 13.10.1995).

³⁷⁴ A competência para o julgamento de conflito entre uma lei local (estadual, distrital ou municipal) e uma lei federal (complementar, por exemplo) competia ao Superior Tribunal de Justiça, conforme a antiga letra *b* do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 45, de 30.12.2004, essa competência foi atribuída ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, *d*: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...) *d*) **julgar válida lei local contestada em face de lei federal**” (destaques nossos).

Por último, é importante ressaltar que o controle de legalidade comporta, também, a fixação da validade de interpretações. O controle, então, viabiliza a conformação de normas gerais e abstratas de inferior hierarquia às normas gerais e abstratas de patamar superior. Por exemplo, existindo subordinação hierárquica entre normas veiculadas por lei complementar e normas introduzidas por lei ordinária, eventual conflito pode ser resolvido pelo controle de validade. Nesta hipótese, observados os limites semânticos impostos pelo elemento literal do texto normativo da lei ordinária, pode ser construído sentido que se ajuste (conforme) às normas veiculadas pela lei complementar.

Nesse sentido, há interessante precedente firmado em 2006 pelo Superior Tribunal de Justiça,³⁷⁵ conformando, no controle de legalidade, norma jurídica veiculada por lei ordinária com norma de hierarquia superior introduzida por lei complementar. Assim é que, em aproximação com a técnica da interpretação conforme à Constituição própria da jurisdição constitucional, o controle de legalidade permite a construção de significações a partir de enunciados prescritivos veiculados por lei ordinária que se conformem às normas veiculadas por lei complementar.

4.3.3. Controle da *não aplicação* das normas jurídicas

A par do controle quanto de constitucionalidade e legalidade, há um outro tema que entendemos estar compreendido no controle de produção normativa, e que se refere não mais à validade das normas gerais e abstratas, mas a casos de *não aplicação*³⁷⁶ de normas jurídicas em razão de incompatibilidades normativas. Estamos a tratar, portanto, da solução de conflitos entre normas jurídicas, as chamadas *antinomias normativas*. Nestes casos, a incompatibilidade é resolvida pela prevalência de uma norma jurídica (a aplicável), sendo por decorrência negada aplicação àquela outra.

³⁷⁵ Da respectiva ementa, destacamos os seguintes trechos: “O Eg. STJ tem competência para engendrar interpretação de Lei Ordinária em suposto confronto com Lei Complementar, realizando a exegese conforme a regra maior, sem redução de texto. (...) Fundando-se nessa franquia exegética, em incontáveis julgados, o STJ ajustou o alcance da Lei Ordinária em face da Lei Complementar, sem a necessidade de declaração de inconstitucionalidade” (Recurso Especial n. 499.220/CE, 1ª Turma, Rel. originário TEORI ALBINO ZAVAZCKI, Rel. para acórdão Min. LUIZ FUX, julgamento em 21.09.2006, DJ 16.10.2006).

³⁷⁶ LOURIVAL VILANOVA emprega o termo *desaplicação* e também *inaplicabilidade* (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 29 e 242, respectivamente).

Nos casos de não aplicação não se está questionar a validade da norma geral e abstrata com relação a possíveis vícios de produção normativa que pudessem dar ensejo à invalidação de sua aplicação. O que se coloca sob o controle da produção normativa é a **correção ou não da solução apresentada para uma determinada situação de incompatibilidade normativa**, da qual decorre a não aplicação de uma das normas gerais e abstratas em conflito.

Sim, porque no processo de posituação do direito, os agentes credenciados pelo sistema do direito positivo para a produção normativa muitas vezes se deparam com conflitos normativos, quando, então, devem superar as incompatibilidades lançando mão dos critérios de prevalência. Os casos de não aplicação, portanto, têm por pressuposto a existência de antinomia normativa,³⁷⁷ ou seja, há normas gerais e abstratas que prescrevem, para uma mesma hipótese de possível ocorrência na realidade social, condutas distintas e incompatíveis entre si. Normas jurídicas estas que, *a priori*, conquanto contraditórias, são válidas.³⁷⁸

Entretanto, embora as normas jurídicas contraditórias sejam válidas, não podem ser aplicadas simultaneamente,³⁷⁹ pois o caso concreto exige uma solução. A respeito, é esclarecedora a lição de LOURIVAL VILANOVA: “Mesmo, normas *N* e não-*N*, contraditórias entre si, são ambas válidas, *alternativamente aplicáveis* aos atos administrativos, aos atos judiciais e aos próprios atos da legislação ordinária. Dizemos *alternativamente*, pois seria insolúvel o caso concreto com incidência de *N* e não-*N*. A inaplicabilidade simultânea não prejudica a simultânea validade”.³⁸⁰

E a situação concretamente posta deve ser resolvida. Para tanto, o agente competente terá que utilizar o que designamos *critérios de prevalência das normas jurídicas* (também chamados *critérios para a solução de antinomias*), quais sejam, hierárquico, cronológico e da especialidade.³⁸¹ Com a utilização de um dos critérios, ter-se-á uma decisão que promoverá a constituição, em linguagem competente, da norma aplicável ao caso concreto e, ao mesmo tempo, da não aplicação da outra norma, permanecendo as duas no sistema do direito positivo, que poderão ser

³⁷⁷ Cf., sobre as antinomias, NORBERTO BOBBIO, *Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 81-91.

³⁷⁸ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 204.

³⁷⁹ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 207, 242 e 303.

³⁸⁰ *Causalidade e relação no direito*, 2000, p. 308 (destaques do original).

³⁸¹ NORBERTO BOBBIO, *Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 91-97. LOURIVAL VILANOVA prefere designá-los *princípios extralógicos* ou *critérios extralógicos* (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 194 e 202).

aplicadas em outro momento.³⁸² Não haverá invalidação e tampouco revogação de uma norma geral e abstrata, mas apenas a sua não aplicação. Não há invalidação ou revogação de norma jurídica alguma. De reverso, tem-se a manutenção das normas gerais e abstratas na ordem jurídica, ocorrendo apenas a não aplicação de uma delas no caso concreto.³⁸³

Bem por isso, nessas hipóteses é afetada a **eficácia técnica** de uma norma geral e abstrata. Nos casos de não aplicação, portanto, o plano da expressão não é afetado, porquanto o controle de produção normativa se dá exclusivamente no **plano das significações**.

Por fim, e a despeito de já termos trabalhado esse aspecto em tópico próprio, estamos a repisar que a resolução de incompatibilidades normativas deve observar uma ordem lógica de utilização dos critérios. A ordem é a seguinte:

- (1º) critério **hierárquico**: quando as normas gerais e abstratas estiverem alojadas em diferentes níveis hierárquicos;
- (2ª) critério **cronológico, por regulação integral da matéria**: na hipótese de normas jurídicas situadas em um mesmo patamar de hierarquia;
- (3º) critério da **especialidade**: para os casos de normas no mesmo nível hierárquico e da ausência de integral regulação da matéria; e
- (4º) critério **cronológico, por incompatibilidade**: nos casos de normas de mesma hierarquia, não havendo também regulação integral da matéria e ausente, ainda, incompatibilidade entre norma geral e norma especial.

4.3.4. Síntese das técnicas de controle de produção normativa

A partir de toda a abordagem acerca das diferentes técnicas de controle da produção normativa, sintetizamos nossas considerações no seguinte quadro:

³⁸² LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 1997, p. 207 e 304.

³⁸³ Poder-se-ia cogitar do Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado de constitucionalidade, utilizar um dos critérios de prevalência das normas jurídicas, afastando uma das normas gerais e abstratas. Nesta hipótese, haveria em tese a fixação de uma norma como válida e a outra, por decorrência, seria eliminada do sistema. Entretanto, em isso ocorrendo, não será caso de *não aplicação* de uma norma geral e abstrata, mas da sua invalidação no exercício da jurisdição constitucional, inclusive em caráter geral e tendo efeito vinculante. Daí porque, nos casos de não aplicação, as normas jurídicas continuam a pertencer ao sistema do direito positivo.

Síntese das Técnicas de Controle de Produção Normativa					
Técnica de Controle		Plano Afetado		Resultado	
<i>Pronúncia de inconstitucionalidade</i>		<i>concentrado</i>	documento normativo ou enunciado prescritivo	validade	norma alguma é válida
		<i>difuso</i>	norma jurídica	eficácia técnica	norma alguma tem eficácia
<i>Interpretação conforme à Constituição</i>	Fixação de uma única interpretação válida	<i>concentrado</i>	norma jurídica	validade	uma única norma é válida (demais inválidas)
		<i>difuso</i>	norma jurídica	eficácia técnica	uma única norma é eficaz (demais sem eficácia)
	Proclamação de uma interpretação válida	<i>concentrado</i>	norma jurídica	validade	uma norma é válida
		<i>difuso</i>	norma jurídica	eficácia técnica	uma norma tem eficácia
<i>Inconstitucionalidade parcial sem redução de texto</i>		<i>concentrado</i>	norma jurídica	validade	uma norma é inválida
		<i>difuso</i>	norma jurídica	eficácia técnica	uma norma não tem eficácia
<i>Ilegalidade</i>			norma jurídica	eficácia técnica	a norma não tem eficácia
<i>Não aplicação da norma jurídica</i>			norma jurídica	eficácia técnica	uma das normas não é aplicada

4.4. Controle judicial e administrativo

Ao tratarmos do controle de produção normativa, abordamos as técnicas utilizadas na fiscalização da constitucionalidade, que são a pronúncia de inconstitucionalidade, a interpretação conforme à Constituição e a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto. Versamos também sobre o controle de legalidade e, ainda, acerca da não aplicação de normas gerais e abstratas nos casos de incompatibilidades normativas resolvidas mediante aplicação dos critérios de prevalência de normas jurídicas (hierárquico, temporal e da especialidade).

Tendo em vista o objeto deste trabalho, e a efetiva existência de embates acerca da aplicação das regras de decadência e prescrição construídas a partir dos enunciados prescritivos dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 tanto na esfera administrativa quanto perante o Poder Judiciário, entendemos ser importante lançar algumas considerações relacionadas ao exercício do controle de produção normativa no âmbito judicial e também no administrativo.

4.4.1. Controle judicial da produção normativa

Temos como indiscutível a amplitude do controle exercido pelo Poder Judiciário com relação à produção normativa. Os órgãos judiciais, portanto, executam esse papel, quer seja na fiscalização da constitucionalidade, nos sistemas concentrado ou difuso, quer seja no controle de legalidade, com a eventual decretação de ilegalidade de normas jurídicas, quer seja, ainda, para decidir, em um caso concreto, pela aplicação de uma norma geral e abstrata e, ao mesmo tempo, pela não aplicação de outra norma.

Essa amplitude do controle judicial da produção normativa, ademais, é corolário dos princípios constitucionais da universalidade de jurisdição (art. 5º, XXXV), do devido processo legal (art. 5º, LIV) e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).

4.4.2. Controle administrativo da produção normativa

Questão interessante diz respeito ao controle da produção normativa exercido pela Administração. Indaga-se, por exemplo, acerca dos limites das autoridades administrativas para a decretação da ilegalidade de normas jurídicas. E nos casos de incompatibilidade normativa, pode-se decidir pela não aplicação de uma norma geral e abstrata utilizando-se dos critérios de prevalência de normas jurídicas? Por fim, discute-se sobre a possibilidade de órgãos decisórios administrativos deixarem de aplicar norma jurídica em razão de sua desconformidade com a Constituição.

4.4.2.1. Controle administrativo da legalidade

O controle da legalidade de seus atos é função basilar da atividade administrativa. Foi o que proclamou o Supremo Tribunal Federal, ensejando a edição da Súmula n. 473, cujo teor é o seguinte: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

No âmbito no processo administrativo federal, inclusive, o controle da legalidade foi positivado pela Lei n. 9.784, de 29.01.1999, ao prever em seu art. 53 que “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”. Já no art. 56 assegurou a interposição de recurso quanto a questões de legalidade: “Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito”.

Ademais, em relação aos créditos de titularidades das Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, a própria Lei n. 6.830, de 22.09.1980 (a chamada Lei de Execuções Fiscais) estabelece em seu art. 4º que a inscrição em dívida ativa *se constitui no ato de controle administrativo da legalidade*.

No que toca às normas gerais e abstratas, compete igualmente às autoridades administrativas o controle de legalidade, notadamente com relação a normas jurídicas veiculadas por instrumentos secundários, tais como decretos, instruções ministeriais, circulares, portarias e ordens de serviço. No âmbito de suas atribuições, devem as autoridades administrativas afastar a aplicação de toda norma jurídica produzida sem amparo em lei, inclusive em matéria tributária. Nesse sentido, MARY ELBE QUEIROZ MAIA³⁸⁴ invoca o princípio da legalidade para rejeitar exigências tributárias indevidamente estabelecidas por instrumentos secundários. A respeito, vale conferir o seguinte precedente do 1º Conselho de Contribuintes:

IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL –
 IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM –
**INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO – A IN SRF nº
 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL** (Preço de
 Revenda menos Lucro) como método de apuração do preço parâmetro a
 ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos
 destinados a produção de outro bem. Recurso voluntário provido.³⁸⁵

A ilegalidade poderá surgir, ainda, quando existente subordinação hierárquica entre dois instrumentos primários. É o que pode ocorrer no caso de conflito entre lei complementar e lei ordinária. Pensamos que também nesta hipótese, existindo efetivamente subordinação da lei ordinária à lei complementar, deverá ser decretada a ilegalidade da norma inferior.

³⁸⁴ Nas suas palavras: “O princípio da legalidade pode ser sintetizado na assertiva o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nos casos e modos previstos na lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos (art. 5º, I, e art. 150, II, ambos da CF), irretroativa (art. 150, III, a, da CF), não confiscatória (art. 150, IV, da CF) etc. (...) Em prestígio ao princípio, portanto, deve ser rejeitada qualquer exigência de imposto, cumprimento de obrigação acessória (dever instrumental) ou imposição de penalidade com base em simples regulamentos, decretos, portarias, instruções normativas ou quaisquer outros atos emanados da Administração Tributária sem o devido respaldo legal” (*Imposto Sobre a Renda e proventos de qualquer natureza*, 2004, p. 12-13).

³⁸⁵ Acórdão 101-94859, 1ª Câmara, Rel. Cons. Mário Junqueira Franco Junior, julgamento em 23.02.2005 (destaques nossos). Cabe ainda destacar: da **Câmara Superior de Recursos Fiscais**, Acórdão CSRF/02-01.688, 2ª Turma, Conselheira Relatora Josefa Maria Coelho Marques, julgamento em 11.05.2004; do **1º Conselho de Contribuintes**, Acórdão 108-06710, 8ª Câmara, Relatora Conselheira Marcio Maria Loria Meira, julgamento em 17.10.2001; Acórdão 106-11703, 6ª Câmara, Relatora Conselheira Thaisa Jansen Pereira, julgamento em 24.01.2002; Acórdão 103-21859, 3ª Câmara, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva, julgamento em 24.02.2005; do **2º Conselho de Contribuintes**, Acórdão 201-74031, 1ª Câmara, Rel. Cons. Sérgio Gomes Velloso, julgamento em 17.10.2000; Acórdão 201-75054, 1ª Câmara, Rel. Cons. Antônio Mário de Abreu Pinto, julgamento em 10.07.2001; Acórdão 201-75394, 1ª Câmara, Rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer, julgamento em 20.09.2001; do **3º Conselho de Contribuintes**, Acórdão 301-28028, 1ª Câmara, Rel. Cons. Fausto de Freitas e Castro Neto, julgamento em 24.04.1996.

4.4.2.2. Controle administrativo da *não aplicação* das normas jurídicas

Compete às autoridades administrativas, inclusive de julgamento, o exercício do controle da *não aplicação* de normas jurídicas na esfera administrativa. Aliás, é até intuitivo que os agentes da Administração, muita vez, se deparam com duas normas gerais e abstratas regulando, de modo contraditório, uma mesma hipótese. O órgão competente, então, mediante os critérios de prevalência de normas jurídicas (hierárquico, temporal e da especialidade), decidirá, no caso em concreto, pela aplicação de uma das normas e, ao mesmo tempo, pela não aplicação da outra.

Em se tratado de processo administrativo tributário, por exemplo, em muitas oportunidades, a solução de uma controvérsia reside na aplicação de uma ou outra norma geral e abstrata. E não raro as normas em contradição estão situadas no mesmo patamar hierárquico. O critério da especialidade, por exemplo, pode resolver o conflito, permitindo-se que se decida pela aplicação de uma norma (a especial) e a não aplicação da outra (a geral), a qual, todavia, permanece válida.

Em outro exemplo, é possível cogitar da aplicação do critério hierárquico. Na existência, por exemplo, de conflito entre uma norma veiculada por portaria editada pelo Secretário da Receita Federal e uma norma veiculada em decreto baixado pelo Presidente da República, o órgão competente haverá de decidir pela prevalência do Decreto, que no caso é superior hierarquicamente.

4.4.2.3. Controle administrativo de constitucionalidade

Considerando que a matéria tributária tem seus mais importantes contornos estabelecidos pela Carta Política, é inevitável que parcela significativa das contendas tributárias, inclusive perante os órgãos administrativos, envolva questões constitucionais. O problema, então, reside em saber se as autoridades administrativas de julgamento podem emitir pronunciamento acerca da compatibilidade ou não das normas jurídicas com a Constituição da República, tendo em vista, inclusive, a garantia constitucional de ampla defesa e contraditório na esfera administrativa (art. 5º, LV).

A doutrina divide-se sobre o tema.³⁸⁶ Destacam-se duas correntes de pensamento. Parte dos autores entende possível aos agentes da Administração afastar a aplicação de norma jurídica quando entendê-la incompatível com a Constituição. Outra parcela sustenta a impossibilidade do controle de constitucionalidade no âmbito administrativo, pois a tarefa seria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Reconhecemos que, em um primeiro momento, se mostraram consistentes alguns dos argumentos lançados pela corrente que nega à Administração o exercício do controle de constitucionalidade. Neste particular, a defesa da tese relativa à exclusividade do Poder Judiciário para a fiscalização de constitucionalidade nos pareceu muito bem suportada, notadamente quando articulada com o argumento de que a Administração exerce apenas um *autocontrole*, revisando os seus próprios atos de produção normativa, todavia não aqueles praticados pelo Poder Legislativo.³⁸⁷

Sob o ângulo pragmático, ademais, sensibiliza o argumento de que o afastamento de norma jurídica pelas autoridades administrativas, no bojo do julgamento de um processo administrativo, poderia criar uma situação teoricamente paradoxal, caso a mesma norma jurídica, perante o Poder Judiciário, fosse considerada constitucional.

³⁸⁶ Em abril de 1999, na 24ª Pesquisa Tributária, organizada pelo Centro de Extensão Universitária, e que teve como tema o *Processo Administrativo Tributário*, foi formulada a diversos autores, dentre outras, a seguinte questão: “A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional?” Pelas respostas ofertadas pelos autores, entendemos terem opinado: **(1) pela possibilidade da autoridade administrativa deixar de aplicar lei por considerá-la inconstitucional:** IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, DIVA MALERBI, RICARDO LOBO TORRES, MARIA TERRESA DE CÁRCOMO LOBO, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, ANTONIO JOSÉ DA COSTA, PLÍNIO JOSÉ MARAFON, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, YOSHIKI ICHIHARA, KIYOSHI HARADA, MOISÉS AKSELRAD, FRANCISCO DE ASSIS ALVES, WAGNER BALERA, FERNANDO FACURY SCAFF, ANTONIO MANOEL GONÇALEZ, VINICIUS T. CAMPANILE, HELENILSON CUNHA PONTES, LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, FERNANDO DE OLIVEIRA MARQUES e GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO; e **(2) em sentido contrário:** JOSÉ AUGUSTO DELGADO, HUGO DE BRITO MACHADO, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, VITTORIO CASSONE, EDISON CARLOS FERNANDES, DIRCEU ANTONIO PASTORELLO, MARCELLO MARTINS MOTTA FILHO, FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA e MARCO AURELIO GRECO (In: *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, n. 5, 1999).

³⁸⁷ Cf., a respeito, estudo de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (Controle de constitucionalidade das leis no processo administrativo de julgamento. In: *Constituição e democracia: estudos em homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho*, 2006, p. 278-290).

Entretanto, após reflexão mais acurada, e forte nas lições de ALBERTO XAVIER,³⁸⁸ acabamos por concluir pela possibilidade – e mais, pela obrigatoriedade – dos órgãos administrativos de julgamento enfrentarem questões constitucionais, inclusive acerca de eventual incompatibilidade de uma norma geral e abstrata com a Carta Política, afastando-a no caso concreto, se necessário para a resolução de uma controvérsia.

Pensamos que esta atuação das autoridades administrativas decorre das garantias constitucionais do devido processo legal (art. 5º, LIV) e do contraditório e ampla defesa asseguradas também em processo administrativo (art. 5º, LV). Impedir o controle de constitucionalidade pelos órgãos administrativos acaba por esvaziar a própria garantia de contraditório e ampla defesa na esfera administrativa. A qualquer sujeito de direitos que venha a ter violado seu direito é garantido constitucionalmente o direito de peticionar ao Poder Público (art. 5º, XXXIV, a). E não é admissível que a Administração responda que está a apenas a cumprir lei, mas não a Constituição!

O autocontrole, embora tenha por objeto atos administrativos, alcança também aqueles atos que apliquem normas desconformes à Constituição. O fato de ter o autocontrole como objeto um ato administrativo não desonera a Administração de aferir se este ato está pautado em norma geral e abstrata compatível com a Lei Maior. Aliás, a própria Lei n. 9.784/1999, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece no art. 2º, em seu parágrafo único, inciso I, que será observado, nos processos administrativos, o critério de *atuação conforme a lei e o Direito*. Ora, que parecer que não se discutirá se a Constituição é direito.

Não descartamos, também, a possibilidade de órgãos administrativos judicantes afastarem normas jurídicas por entendê-las desconformes à Constituição, vindo depois a decidir o Poder Judiciário de modo distinto. Ocorre que o eventual desajuste entre decisões administrativas e judiciais pode acontecer não só com relação à aferição da conformidade de uma norma com a Constituição, mas também na decretação de ilegalidade ou na hipótese de não aplicação de uma norma

³⁸⁸ A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, p. 17-44.

jurídica. Ora, a mesma Administração pode decretar a ilegalidade de uma norma, mas pode não fazê-lo o órgão judicial. Ou, então, podem as autoridades administrativas competentes deliberar pela aplicação de uma norma jurídica e pela *não aplicação* de outra, decidindo em sentido oposto um magistrado. E nem por isso tem-se procurado tolher o exercício, pelos agentes administrativos competentes, do controle de legalidade e do controle da não aplicação das normas jurídicas.

A despeito da nossa posição francamente favorável ao controle administrativo de constitucionalidade das normas jurídicas, devemos admitir que o entendimento predominante caminha em outra direção. Os órgãos administrativos de julgamento estão a recusar o enfrentamento de matéria constitucional, notadamente se isso puder ensejar o afastamento de uma norma geral e abstrata.³⁸⁹

No âmbito federal, por exemplo, os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) veiculam regras que estão a proibir o afastamento de norma em razão de inconstitucionalidade.³⁹⁰ É essa, ademais, a posição firmada pela CSRF³⁹¹ e pelos três Conselhos de Contribuintes, tendo inclusive o 1º Conselho sumulado a matéria.³⁹²

Conquanto não venha sendo admitido o controle de constitucionalidade pelas autoridades administrativas, há específica disciplina para casos nos quais o Supremo Tribunal Federal já tenha exercido a fiscalização de constitucionalidade. No plano federal, foi editado o Decreto n. 2.346, de 10.10.1997, impondo à Administração Pública a observância do entendimento fixado pela Suprema Corte

³⁸⁹ Essa postura vem sendo adotada muito em razão de precedente do Supremo Tribunal Federal, de março de 1990, quando ainda recente a atual ordem constitucional. Na oportunidade, decidiu o Plenário do Tribunal que “O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário” (ementa do acórdão da ADI n. 221-0/DF, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 29.03.1990, *DJ* 22.10.1993). Embora já pudesse a Suprema Corte, transcorrida mais de década e meia do novo regime constitucional, ter evoluído com relação à matéria, fato é que nos órgãos administrativos, em especial nos fazendários, prevalece esta orientação.

³⁹⁰ Conforme arts. 49 e 34, respectivamente, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recentemente aprovados pela Portaria MF n. 147, de 25.06.2007, do Ministro da Fazenda. No mesmo sentido, embora com enunciados pouco distintos, os arts. 22-A dos antigos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF, aprovados pela Portaria MF n. 55, de 16.03.1998.

³⁹¹ Por exemplo, Acórdão CSRF/03-03.750, 3ª Turma, Rel. Cons. Nilton Luiz Bartoli, julgamento em 03.11.2003; Acórdão CSRF/01-04.472, 1ª Turma, Rel. Cons. Cândido Rodrigues Neuber, julgamento em 14.04.2003.

³⁹² Súmula 1º CC nº 2: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

em matéria constitucional.³⁹³ No caso de pronúncia de inconstitucionalidade pela Suprema Corte, por exemplo, esta norma jurídica não mais deve ser aplicada.³⁹⁴

Pensamos que essa determinação não deixa de reconhecer que a Administração pode controlar a aplicação de normas desconformes à Constituição (ainda que por decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal). Funciona, também, como instrumento de economia processual, e em prestígio aos princípios da eficiência e da moralidade administrativa.

Ainda acerca do Decreto n. 2.346/1997, remanesce divergência com relação à possibilidade de aplicação quando há pronúncia de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal no controle indireto, todavia a norma jurídica não teve sua execução (eficácia técnica) suspensa por Resolução do Senado Federal. Entendemos que a pronúncia de inconstitucionalidade de norma jurídica pelo Supremo Tribunal Federal, com ou sem edição de resolução senatorial, enseja a recusa de aplicação da norma pelas autoridades administrativas. Com isso, evitam-se gravames adicionais aos particulares, como no caso de tributos exigidos com base em lei decretada inconstitucional pela Suprema Corte, prestigiando-se assim princípios como os da justiça e da isonomia.³⁹⁵

Em certos casos, os Conselhos de Contribuintes rejeitam a aplicação de norma decretada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, independentemente da invocação do Decreto n. 2.346/1997. É o que está a ocorrer, por exemplo, com o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, como se verifica do julgado abaixo:

³⁹³ Conforme dispõe o art. 1º do Decreto n. 2.346/1997: “Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão uniformemente observadas pela Administração Pública direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto”.

³⁹⁴ Entende parte da doutrina, como apoio em precedente do próprio Supremo Tribunal Federal, que a pronúncia de inconstitucionalidade pela Corte Constitucional, no controle difuso, elide a presunção de constitucionalidade da norma jurídica, afetando a sua imperatividade, de modo que sua aplicação poderá ser recusada. Sobre o tema, v. MARCO AURELIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES (*Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*, 2002, p. 26-30).

³⁹⁵ Há, inclusive, precedentes específicos dos Conselhos de Contribuintes reconhecendo a aplicabilidade do Decreto n. 2.346/1997 nestes casos (v.g. Acórdão 303-31.596, 3º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Rel. Cons. Zenaldo Loibman, julgamento em 15.09.2004).

COFINS e PIS – RECEITAS FINANCEIRAS – INAPLICABILIDADE DA LEI 9.718/98 – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE 380840 – MG

Conforme decisão transitada em julgado no RE 390840-MG, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional o § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718. A extensão dos efeitos dessa decisão definitiva beneficia a ambas as partes, estancando custos desnecessários. Por consequência, não compõem a base da contribuição em apreço as receitas financeiras. Recurso provido.³⁹⁶

Por último, registramos situações bastante particularizadas, nas quais os órgãos administrativos de julgamento recusam a aplicação de norma geral e abstrata, mas não por vício de inconstitucionalidade e tampouco com base no Decreto n. 2.346/1997. Todavia, decidem pela aplicação de preceitos constitucionais, de modo a ajustar a incidência da norma tributária. Nestes casos, em respeito, por exemplo, aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, é afastada (momentaneamente) a aplicação da regra-matriz de incidência tributária.³⁹⁷ O órgão administrativo de julgamento, portanto, conforma a norma tributária (geral e abstrata) à norma constitucional.

³⁹⁶ Acórdão 101-95.763, 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Rel. Cons. Mário Junqueira Franco Junior, julgamento em 21.09.2006. No mesmo sentido, Acórdão 101-95.758, 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez, julgamento em 21.09.2006; Acórdão 202-17.252, 2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Rel. Cons. Gustavo Kelly Alencar, julgamento em 22.08.2006.

³⁹⁷ Cf., a propósito, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e JOÃO FRANCISCO BIANCO, A questão da apreciação da constitucionalidade de lei pelos conselhos federais de contribuintes. In: *Processo administrativo fiscal*, 2º volume, 1997, p. 124-127.

CAPÍTULO V

LEI COMPLEMENTAR E NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

5.1. Lei Complementar

Se nosso trabalho tem por objeto a investigação da decadência e da prescrição relativamente às contribuições destinadas à seguridade, notadamente quanto à possibilidade de aplicação de regras construídas a partir dos enunciados veiculados pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelecem prazos de 10 (dez) anos para a cobrança dessas contribuições sociais, haveremos de enfrentar o tema das chamadas normas gerais de direito tributário, para tanto sendo imprescindível ingressarmos também na temática da figura da lei complementar.

Essa incursão faz-se obrigatória pelo simples fato da Constituição da República prever que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição** e **decadência** (art. 146, III, *b*). Portanto, independentemente das conclusões que sejam alcançadas, esse enfoque é indispensável, quer quanto à lei complementar, quer em relação às normas gerais de direito tributário.

Trataremos primeiro da **lei complementar**.

Não é de hoje que a figura da lei complementar tem assumido papel de grande relevo no direito brasileiro, e bem por isso dado ensejo a estudos aprofundados, dos quais se destacam as clássicas obras de GERALDO ATALIBA³⁹⁸

³⁹⁸ *Lei complementar na Constituição*, 1971.

e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,³⁹⁹ sem que possamos nos esquecer de outros trabalhos de peso, como o de VÍTOR NUNES LEAL,⁴⁰⁰ elaborado de 1947, quando ainda recente a promulgação da Constituição de 1946, conquanto esta Carta Política não fizesse referência ao instrumento introdutor de normas do tipo *lei complementar*.

As leis complementares, enquanto veículos introdutores de normas, foram efetivamente incorporadas pela Constituição Federal de 1967, e assim mantidas na Carta Constitucional com a Emenda Constitucional n. 1, de 17.10.1969, carregando a designação de *leis complementares à Constituição*,⁴⁰¹ e exigiam, para sua aprovação, a maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.⁴⁰² Já na Constituição da República de 1988 aparecem apenas como *leis complementares* (art. 59, II), sendo mantido o *quorum* de maioria absoluta para a aprovação deste tipo de instrumento introdutor de normas (art. 69).

Historicamente, conforme nossa melhor doutrina,⁴⁰³ as leis complementares surgem como uma espécie de sucessora das antigas *leis orgânicas*, estas inspiradas na *loi organique* de origem francesa.⁴⁰⁴ De fato, a Carta Política de 1891 estabelecia a competência privativa do Congresso Nacional para *decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição* (art. 34, n. 34º), do mesmo modo prevendo a Lei Maior de 1934 que competia privativamente ao Poder Legislativo *decretar leis orgânicas para a completa execução da Constituição* (art. 39, n. 1).

Conquanto as matérias a serem disciplinadas pelas leis orgânicas não constassem expressamente dos enunciados constitucionais, havendo um considerável campo de indeterminação, geralmente estavam relacionadas a temas sensíveis como aqueles referentes a princípios políticos,⁴⁰⁵ à estruturação de órgãos estatais e à execução de suas atividades, à prestação de serviços públicos e ao relacionamento com outros entes políticos, notadamente os Municípios.

³⁹⁹ *Lei complementar tributária*, 1975.

⁴⁰⁰ Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, p. 379-394.

⁴⁰¹ Constituição Federal de 1967, art. 49, II: “Art. 49 – O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) II – leis complementares à Constituição”. Com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/69, a previsão passou a constar do art. 46, II: “Art. 46. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) II – leis complementares à Constituição”.

⁴⁰² Constituição Federal de 1967, art. 53, e na redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/69, art. 50.

⁴⁰³ Cf., dentre outros, GERALDO ATALIBA, *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 7.

⁴⁰⁴ Para RICARDO LOBO TORRES, por ter a lei complementar sua origem entrelaçada às normas financeiras e tributárias, não se poderia descartar a **influência italiana**, tão forte no direito tributário (As influências italianas do direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 73-74).

⁴⁰⁵ VÍTOR NUNES LEAL, Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, p. 381.

As leis complementares à Constituição, desse modo, assumiriam em boa parte o papel integrativo do ordenamento antes exercido mediante a edição de leis orgânicas. As normas jurídicas construídas a partir dos enunciados prescritivos veiculados pelas leis complementares, portanto, integrariam o sistema do direito positivo, atribuindo eficácia a mandamentos constitucionais cuja aplicação estaria a depender dessa integração a ser promovida pelo legislador infraconstitucional.⁴⁰⁶

Daí a noção prevalente durante muitos anos no sentido de que as leis complementares teriam a especial função de *complementar a Constituição*.⁴⁰⁷ Assim, e mesmo destacando VÍTOR NUNES LEAL que “em princípio, tôdas as leis são complementares, porque se destinam a complementar princípios básicos enunciados na Constituição”, o próprio autor se rendera à prática adotada que “... reserva esta denominação para aquelas leis sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados”.⁴⁰⁸

Registra GERALDO ATALIBA⁴⁰⁹ que a adoção deste modelo teve influência de RUY BARBOSA, que transportou para o Brasil a teoria do direito constitucional norte-americano, que diferenciava as *self-enforcing provisions* (ou *self-executing*, ou ainda, *self-acting*) das *not self-enforcing provisions*, correspondendo ao que poderia ser traduzido, respectivamente, por *normas auto-aplicáveis* ou *auto-executáveis* e, em direção oposta, a *normas não auto-aplicáveis*.⁴¹⁰ Entre nós, essas categorias foram distinguidas também em *regras bastantes em si* e *regras não-bastantes em si*.

Ocorre que aceitar as leis complementares apenas como instrumento de complementação da Constituição apresentava certos problemas, inclusive anotando GERALDO ATALIBA⁴¹¹ a crítica bem formulada por CARLOS MAXIMILIANO no sentido de que o cumprimento da Constituição mediante a criação de leis não importaria complementá-la (a Constituição), mas representaria o exercício da função ordinária do Congresso, ou seja, legislar.

⁴⁰⁶ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, apoiado nas lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, assinala que “Nessa acepção lata, leis complementares da Constituição são todas as leis que a completam, tornando eficazes os seus dispositivos ou desenvolvendo os seus princípios” (*Lei complementar tributária*, 1975, p. 31).

⁴⁰⁷ GERALDO ATALIBA, *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 5.

⁴⁰⁸ Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, p. 381.

⁴⁰⁹ *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 6-16. No mesmo sentido, BERNARDETTE PEDROZZA, *Validade e eficácia da lei complementar à Constituição*. In: *Direito Tributário Moderno*, 1977, p. 244-246.

⁴¹⁰ Essa tipologia foi criada por THOMAS COOLEY (cf. ANDRÉ RAMOS TAVARES, *Curso de direito constitucional*, 2007, p. 89-90).

⁴¹¹ *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 12-13.

Mais adiante, o mesmo ATALIBA⁴¹² reconhece a existência de um confronto entre os conceitos doutrinário e jurídico-positivo de lei complementar, que não coincidem. No **doutrinário**, a lei complementar se prestaria a complementar os comandos constitucionais não auto-executáveis (*not self-enforcing*), ao passo que no **jurídico-positivo** seria lei complementar aquela expressamente prevista na Constituição, demandando aprovação mediante processo legislativo especial e qualificado, próprio daquela espécie. Por conta desse desajuste entre os conceitos doutrinário e jurídico-positivo, GERALDO ATALIBA,⁴¹³ no que neste aspecto foi acompanhado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,⁴¹⁴ sustentara, então, que se poderia falar na existência de duas espécies de leis complementares: (1) aquelas que seriam ontologicamente leis complementares em razão da matéria legislada, e (2) as que seriam assim qualificadas pela Constituição, para as quais é exigido processo legislativo especial, as quais seriam leis complementares *formalmente*.

Se já era de difícil aceitação um conceito doutrinário de lei complementar incompatível com o conceito próprio do direito positivo – a sugerir algo como uma “confissão” de que a Dogmática Jurídica estaria a operar fora dos quadrantes do direito positivo – e de revelar um apego demasiado a raízes históricas, foi SOUTO MAIOR BORGES quem, vislumbrando a insuficiência do critério material para identificar a lei complementar, incisivamente assinalou “... que o critério material é imprestável para fornecer a explicação da eficácia e posição hierárquica da lei complementar no quadro constitucional brasileiro, sob essa perspectiva em que foi doutrinariamente colocado”.⁴¹⁵

De fato, o perfil dado às *leis complementares à Constituição* pela Carta Política de 1967 não mais se vinculava unicamente àquelas matérias antes legisladas por leis orgânicas. Surgira, pois, um específico veículo introdutor de normas, dotado de maior precisão quanto às matérias a disciplinar e que exigia aprovação por *quorum* qualificado. Esses novos contornos foram bem observados por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

⁴¹² *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 30-31.

⁴¹³ *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 31.

⁴¹⁴ *Lei complementar tributária*, 1975, p. 31.

⁴¹⁵ *Lei complementar tributária*, 1975, p. 33.

O regime jurídico a que é subordinada a edição de leis complementares somente estará caracterizado então se estivermos em presença não só da matéria que, por força da Constituição, deva ser objeto de tal disciplina, mas também de ato legislativo aprovado pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

Diversamente do primeiro, que é um requisito de fundo ou de ordem material, o segundo é um requisito de forma ou procedimental.

Requisito de ordem formal porque só diz respeito ao procedimento de votação da lei complementar, nada adiantando quanto ao seu conteúdo e eficácia.

Quanto ao critério material, já vimos que está submetido às limitações postas pela Constituição à competência da União para expedir leis complementares que versem apenas sobre certas e determinadas matérias.⁴¹⁶

Com a Carta de 1988, as *leis complementares* ostentam idêntico perfil, prevendo a Constituição as matérias a serem reguladas e a exigência de aprovação por maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional. Esse conceito de lei complementar é pautado em dois pressupostos: (1) de ordem **material**, pois as matérias estão previstas, expressamente ou não, na própria Constituição;⁴¹⁷ e (2) de ordem **formal**: a exigência de aprovação por *quorum* qualificado. Bem por isso, poder-se-á falar da *natureza ontológico-formal das leis complementares*.⁴¹⁸

⁴¹⁶ *Lei complementar tributária*, 1975, p. 33-34.

⁴¹⁷ GERALDO ATALIBA sustentara que o conceito jurídico-positivo de lei complementar decorria de expressa previsão constitucional (*Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 30). Já SOUTO MAIOR BORGES entendera que, além de disposição expressa, a exigência de utilização da lei complementar poderia advir de considerações de ordem sistemática (*Lei complementar tributária*, 1975, p. 34-35). Pensamos que a Constituição exige lei complementar para a regulação de certas matérias ainda que não conste da literalidade dos seus enunciados. A propósito, a lei exigida para dispor sobre os requisitos para a fruição da imunidade de impostos prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição (sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), é a *lei complementar*. Nesse sentido, por exemplo, JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO (Imunidade tributária e as aplicações financeiras de renda fixa ou variável – Lei n. 9.532/97. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 7/1998, Caderno I, p. 156-154) e PAULO DE BARROS CARVALHO (Inconstitucionalidade vitanda: o novo regime jurídico das instituições de educação e de assistência social previsto no art. 12, da Lei n. 9.532/97. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 15/1998, Caderno I, p. 367-365), sendo esta também a orientação firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI n. 1.802 (medida cautelar), Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 27.08.1998, DJ 13.12.2004, e na ADI n. 1.758, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 10.11.2004, DJ 11.03.2005. Em sentido oposto, HUGO DE BRITO MACHADO sustenta que há apenas o requisito formal de quorum qualificado (Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 65-77).

⁴¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 209.

5.1.1. O patamar hierárquico da lei complementar

As notas que revelam essa natureza ontológico-formal das leis complementares têm levado a acirrados debates no tocante à existência ou não de superioridade hierárquica das leis complementares em relação às leis ordinárias. Isso ocorreu sob a égide do regime constitucional pretérito, mas também na vigência da nova ordem instalada com a Constituição de 1988.

Na vigência da Carta de 1967, em um primeiro momento caminhara a doutrina por assentar a superioridade das leis complementares, de modo que as leis ordinárias não poderiam revogá-las ou modificá-las, mas poderia uma lei ordinária ser revogada ou modificada por lei complementar. GERALDO ATALIBA,⁴¹⁹ por exemplo, levando em conta a específica função das leis complementares à Constituição e seu especial processo legislativo, apontara uma prevalência formal das leis complementares, que estariam situadas em posição intercalar entre a lei constitucional e as leis ordinárias, destacando, inclusive, ter sido esta a razão da técnica legislativa utilizada pela Constituição 1967. Já na atual ordem constitucional, parte da doutrina continuou a sustentar serem as leis complementares superiores às leis ordinárias, para alguns, como HUGO DE BRITO MACHADO,⁴²⁰ inclusive quando a lei complementar disponha sobre matéria passível de regulação por lei ordinária.

Essa posição, todavia, foi refutada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,⁴²¹ ao entendimento de que leis complementares e leis ordinárias atuavam em campos distintos, encontrando ambas fundamento de validade diretamente na Constituição, de modo que a exegese meramente topográfica do texto constitucional, com relação à ordem dos veículos introdutores submetidos ao processo legislativo, não haveria como prevalecer ante a interpretação sistemática da Constituição.

Essa lição quanto à ausência de relação de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária foi fortemente acolhida por nossa doutrina, tendo sido

⁴¹⁹ *Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 28-30.

⁴²⁰ Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, p. 29-22, A identidade específica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 117, p. 51-69, e Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 65-77.

⁴²¹ *Lei complementar tributária*, 1975, p. 20-24.

adotada, inclusive, por GERALDO ATALIBA⁴²² e, dentre outros, por CELSO RIBEIRO BASTOS, o qual fez questão de destacar que “... a exigência de um quorum especial de votação para as leis complementares traduz, se quisermos, apenas a preocupação do constituinte em dificultar um pouco a mudança de certas matérias, por ele havidas como relevantes”.⁴²³

Assim, no caso de a lei ordinária invadir seara própria da lei complementar ocorre vício de inconstitucionalidade, por infração à norma que delimita a matéria. Já na hipótese de lei complementar adentrar ao campo material de lei ordinária, há a chamada *queda de status*⁴²⁴ das normas jurídicas veiculadas pela lei complementar, pois estarão no mesmo patamar hierárquico das normas veiculadas por lei ordinária.

Conquanto esta construção permita que se transite sobre o terreno normativo com o reconhecimento dos papéis exercidos pelas leis complementares e ordinárias, pensamos que em determinadas situações essa teoria pode não responder plenamente às prescrições do nosso sistema do direito positivo. É que o fato de a Lei Maior determinar a área de atuação das leis complementares e ordinárias não implica, necessariamente, a ausência de hierarquia para todos e quaisquer casos.

O fato da Constituição não estabelecer a superioridade hierárquica do veículo introdutor lei complementar com relação ao veículo introdutor lei ordinária não esgota a questão. Isto porque, pode a própria Lei Constitucional prescrever que, em específicos campos normativos, o exercício da competência para a produção normativa pelo veículo introdutor do tipo lei ordinária deva encontrar fundamento na Constituição e, também, esteja subordinado ao regramento veiculado por instrumento introdutor do tipo lei complementar.

⁴²² E o fez ainda na vigência do regime constitucional pretérito (por exemplo, Alcance das disposições do Código Tributário Nacional e o conceito de norma geral de direito tributário. *Revista de Direito Público*, n. 32, p. 255-256) e também diante da novel ordem instituída pela Constituição de 1988, ao sustentar a ausência de subordinação hierárquica da lei ordinária à lei complementar (Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 105).

⁴²³ E continua o notável constitucionalista: “A exigência de um quorum qualificado indica uma maior ponderação utilizada pelo constituinte, ao tratar de temas a serem versados por lei complementar. O constituinte de 88 na quis deixar ao arbítrio de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para a qual a Constituição dedicou procedimento especial. Absolutamente, isso não implica em hierarquia entre a lei ordinária e a complementar” (A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 26, p. 14).

⁴²⁴ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 553.

De nossa parte, temos que essa questão foi enfrentada com propriedade por PAULO DE BARROS CARVALHO,⁴²⁵ quando, ao versar sobre a estrutura escalonada própria do sistema do direito positivo, distingue a hierarquia sintática, de cunho lógico, da hierarquia semântica, esta bipartida em hierarquia formal e hierarquia material. Na **hierarquia formal**, as normas superiores estabelecem as regras de produção normativa das normas inferiores, é dizer, prescrevem como deve ser o processo legislativo. Na **hierarquia material**, as normas superiores fixam os conteúdos de significação das normas inferiores, ou seja, dispõem acerca do núcleo material a ser legislado pela produção de normas jurídicas de hierarquia inferior.

Quanto à **forma**, devem ser observadas as normas constitucionais sobre o processo legislativo das leis ordinárias (arts. 61 a 67). Contudo, o legislador ordinário não deve obediência apenas às regras formais estabelecidas pela Constituição. Isto porque, ao tratar do processo legislativo, o próprio constituinte determinou, no parágrafo único do art. 59, que “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”. Portanto, o mandamento constitucional exige do legislador respeito também às regras de produção normativa relativas à *elaboração, redação, alteração e consolidação das leis*, atualmente veiculadas pela Lei Complementar n. 95, de 26.02.1998, diploma legal produzido para esta específica finalidade.

O fundamento de validade formal das leis ordinárias é encontrado sim na Constituição. Mas não somente nela. A produção normativa mediante a utilização do veículo introdutor do tipo lei ordinária deverá conformar-se, também, às prescrições estabelecidas pela Lei Complementar n. 95/98.⁴²⁶ Bem por isso, como conclui PAULO DE BARROS CARVALHO,⁴²⁷ a Carta Constitucional, sob o aspecto formal, estampou a superioridade hierárquica das leis complementares com relação às leis ordinárias.

⁴²⁵ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 211.

⁴²⁶ Não pretendemos aqui tratar da efetividade da Lei Complementar n. 95/98, porquanto não estamos a abordar aspectos atinentes à observância ou não, pelo legislador ordinário, das prescrições veiculadas pelo diploma complementar e tampouco pretendemos discorrer acerca da existência de sanções normativas eficazes para desestimular práticas tendentes ao descumprimento daquelas regras sobre a produção normativa.

⁴²⁷ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 212-213. No mesmo sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 83-84, e CARLOS VELLOSO, Lei complementar tributária, *Revista de Direito Tributário*, n. 88, p. 10. Nesse sentido, ainda, manifestaram-se os Ministros CARLOS VELLOSO e CARLOS AYRES BRITO quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS (Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, DJ 13.05.2005).

Em relação à **matéria**, igualmente não se põe em dúvida a necessidade das leis ordinárias se conformarem às regras constitucionais que delimitam a matéria. Todavia, do ângulo material, pode ser exigido pelo sistema do direito positivo que a compatibilidade da lei ordinária se dê também com relação a prescrições estabelecidas por intermédio de lei complementar. Nesse sentido, as normas introduzidas pelo veículo introdutor do tipo lei ordinária, como enfatiza PAULO DE BARROS CARVALHO, "... deverão procurar o âmbito de validade material de seu conteúdo prescritivo em normas de legislação complementar",⁴²⁸ conformando-se, desse modo, tanto ao fundamento de validade constitucional quanto àquele outro fundamento fixado por lei complementar.

Portanto, há (1) normas jurídicas veiculadas por lei complementar que subordinam a produção normativa de leis ordinárias, havendo, neste caso, superioridade hierárquica das leis complementares com relação às leis ordinárias, e (2) normas jurídicas veiculadas pelo instrumento introdutor do tipo lei complementar e que não subordinam a produção normativa relativamente à legislação ordinária.

Podemos destacar, em matéria tributária, duas situações que evidenciam as distintas funções da lei complementar: (1^a) a exigência de edição, pela União, de lei complementar para instituição de empréstimos compulsórios,⁴²⁹ atuando aqui esse tipo de instrumento introdutor de normas sem subordinar hierarquicamente a produção normativa de lei ordinária; e (2^a) o comando veiculado pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, acrescido pela Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, que prevê caber à lei ordinária o estabelecimento de procedimentos para que autoridade administrativa possa *desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*,⁴³⁰ atuando aqui a lei complementar como fundamento de validade, subordinando hierarquicamente, a lei ordinária destinada a regular os referidos procedimentos.

⁴²⁸ *Curso de direito tributário*, 2005, p. 212.

⁴²⁹ Constituição Federal, art. 148, incisos I e II.

⁴³⁰ Não estamos a enfrentar neste trabalho questões relativas à pertinência ao sistema do direito positivo deste enunciado prescritivo e das normas a partir dele construídas, especialmente diante de princípios constitucionais como os da legalidade, da livre iniciativa e da liberdade da atividade econômica. Nosso objetivo é apenas demonstrar como o sistema do direito positivo permite à lei complementar fundamentar materialmente a validade da lei ordinária.

A superioridade hierárquica da lei complementar com relação à ordinária, portanto, dependerá do campo material em que atuem.⁴³¹ Se leis complementares e ordinárias atuarem em campos materiais distintos, encontrarão fundamento de validade apenas na Constituição, e neste caso, estarão em relação de coordenação horizontal, não havendo superioridade hierárquica. Entretanto, poderá existir subordinação hierárquica se for verificada *a existência de um campo material comum*,⁴³² de modo que a lei complementar (subordinante) delimita a área material de atuação da lei ordinária (subordinada), a revelar, nesta hipótese, a supremacia hierárquica da lei complementar.

5.1.2. Superação de incompatibilidade entre lei complementar e lei ordinária

Quando estamos a falar de possíveis relações de hierárquica entre veículos introdutores de normas, a rigor, tratamos é da hierarquia entre normas construídas a partir de enunciados prescritivos veiculados por instrumentos introdutores de superioridade hierárquica e normas construídas tendo por suporte enunciados prescritivos veiculados por instrumentos inferiores hierarquicamente.

No exercício da produção normativa, pensamos que a relação entre leis complementares e leis ordinárias pode se manifestar de cinco modos: (1) a matéria é de regulação privativa de lei complementar da União, sem subordinação hierárquica da lei ordinária; (2) a matéria de regulação de lei complementar da União, com subordinação hierárquica da lei ordinária; (3) a matéria é de regulação por lei ordinária da União, cuja produção normativa está subordinada hierarquicamente à lei complementar da União; (4) a matéria é própria de regulação por lei ordinária da União, em campo material de atuação distinto de qualquer lei complementar; e (5) a matéria é própria de regulação por lei ordinária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, em campo material de atuação distinto de qualquer lei complementar.

⁴³¹ Cf., sobre o tema, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 85-86.

⁴³² A expressão é empregada por CELSO BASTOS, embora este entendesse não ser possível a subordinação de leis ordinárias às leis complementares (A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 26, p. 16).

Pois bem, a incompatibilidade entre as normas produzidas mediante utilização dos veículos introdutores lei complementar e lei ordinária surge em decorrência de um instrumento introdutor adentrar na seara de regulação do outro, sendo, portanto, também cinco as possibilidades, com diferentes soluções, a saber:

(1) Matéria privativa de lei complementar da União sem subordinação hierárquica da lei ordinária: se lei ordinária for editada para regular a matéria, invadirá campo reservado à lei complementar, incorrendo em vício de inconstitucionalidade, por **infração à norma que delimita a matéria**. Caso todas as normas jurídicas construídas a partir de todos os enunciados prescritivos da lei ordinária sejam afetadas, o vício atingirá o documento normativo em sua totalidade. Por outro lado, se apenas algum ou alguns dos enunciados prescritivos forem afetados, a inconstitucionalidade será parcial, alcançando específicos enunciados prescritivos. Se, todavia, o vício atingir apenas parte das significações construídas, havendo outras válidas, o texto não será afetado.

(2) Matéria de lei complementar da União com subordinação hierárquica da lei ordinária: se lei ordinária for editada com o objetivo de regular a matéria própria do legislador complementar, invadirá também o campo reservado à lei complementar, incorrendo na mesma **infração à norma que delimita matéria** e, pois, no vício de inconstitucionalidade. Da mesma forma, sendo a inconstitucionalidade integral ou parcial, serão afetados, respectivamente, todo o documento normativo ou somente algum ou alguns enunciados prescritivos, ou, ainda, apenas normas jurídicas construídas, caso outras construídas sejam válidas.

(3) Matéria de lei ordinária da União com subordinação hierárquica à lei complementar da União: se a União editar lei complementar para dispor sobre tema de alçada da lei ordinária também da União, muito embora ingressando em seara que não lhe é própria, não incorrerá em infração à norma que delimita a matéria. **Não haverá vício de inconstitucionalidade**. Nessa hipótese, entretanto, duas situações podem ser verificadas: **(3.1)** caso essa lei complementar não desborde daqueles limites de atuação da lei ordinária (subordinada), conforme traçados pela legislação complementar (subordinante), a lei complementar cumprirá o papel de lei ordinária. A lei complementar, portanto, o será como tal apenas formalmente, e as normas construídas a partir dos enunciados prescritivos que veicule estarão, substancialmente, no mesmo patamar daquelas construídas com

base em suporte veiculado em lei ordinária. Ocorrerá, portanto, a chamada *queda de status*, e essas normas poderão ser revogadas ou alteradas por normas veiculadas pelo instrumento introdutor do tipo lei ordinária; **(3.2)** caso a lei complementar, mesmo que produzida com finalidade de cumprir o papel destinado à lei ordinária (subordinada), desbordar dos limites estabelecidos pela lei complementar (subordinante), então haverá incompatibilidade entre normas de mesmo patamar hierárquico (leis complementares), a ser superada mediante aplicação dos critérios próprios para tanto (*especialidade e temporal*). Em prevalecendo norma jurídica veiculada pela lei complementar mais recente, as normas anteriormente veiculadas por lei ordinária (então compatíveis com a lei complementar revogada) poderão também serão revogadas, agora pela aplicação do *critério hierárquico*, pois incompatíveis com nova lei complementar.

(4) Matéria própria de lei ordinária da União, em campo distinto da atuação de lei complementar: se lei complementar versar tema próprio de lei ordinária (sem subordinação hierárquica à lei complementar), aqui também não ocorrerá infração à norma que delimita a matéria. **Não haverá vício de inconstitucionalidade.** E da mesma forma que verificado em (3.1) acima, estar-se-á diante de caso de *queda de status* da lei complementar, que assim se manterá formalmente, todavia as normas a partir de seus enunciados construídas serão materialmente ordinárias, passíveis de revogação e alteração, portanto, por normas veiculadas por leis ordinárias.

(5) Matéria própria de lei ordinária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, em campo distinto da atuação da lei complementar da União: se lei complementar da União for editada versando tema próprio de lei ordinária estadual, distrital ou municipal, acabará por invadir campo reservado ao exercício de competência legislativa de outro ente político, incorrendo em **vício de inconstitucionalidade.** Caso todas as normas jurídicas construídas a partir de todos os enunciados prescritivos veiculados pela lei complementar sejam afetadas, o vício atingirá todo o documento normativo. Por outro lado, se apenas algum ou alguns dos enunciados prescritivos forem afetados, então a inconstitucionalidade será parcial e a respectiva pronúncia alcançará específicos enunciados prescritivos, ou, ainda, apenas normas jurídicas construídas, se outras forem válidas.

Considerados os limites deste trabalho, encerramos nossas considerações em torno do instrumento introdutor de normas do tipo lei complementar, passando-se agora a tratar da utilização deste veículo introdutor com relação à matéria tributária.

5.2. Lei Complementar em Matéria Tributária

Discorrer sobre a lei complementar em matéria tributária implica adentrar na seara referente ao papel da lei complementar nesse campo normativo. Ou seria melhor falar dos papéis que exercem esses veículos introdutores de normas com relação à matéria tributária? Sim, porque não são poucas as tarefas para as quais o constituinte, originário ou reformador, designou esse tipo de veículo introdutor.

Já no regime constitucional pretérito as leis complementares, que seriam veiculadas para *complementar a Constituição*, foram utilizadas para disciplinar uma série de temas tributários,⁴³³ por exemplo, dispondo sobre normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º), casos excepcionais de instituição de empréstimo compulsório (art. 18, § 3º), isenções gerais de impostos estaduais e municipais (art. 19, § 2º), regulação da não-cumulatividade do ICM (art. 23, II), instituição de outras categorias de contribuintes do ICM (art. 23, § 4º), convênios referentes a isenções do ICM (art. 23, § 6º), definição de serviços passíveis de tributação pelos municípios (art. 24, II).

Com a Constituição de 1988, as agora chamadas *leis complementares* assumiram papel de ainda maior relevância. Sem emitirmos aqui qualquer juízo com relação à opção política do constituinte, quer parecer que esse específico veículo introdutor de normas foi destinado à regulação de matérias eleitas pelo legislador constitucional como de grande importância, no plano infraconstitucional, para a estruturação do *sistema tributário*. A opção pela lei complementar evidencia a deliberação do constituinte no sentido de que determinadas matérias sejam disciplinadas por instrumento introdutor de normas cujo processo legislativo exija aprovação por *quorum* qualificado, quiçá como forma dessas matérias não ficarem sujeitas à vontade de eventuais maiorias simples do parlamento.

⁴³³ Conforme destacaram em suas clássicas obras GERALDO ATALIBA (*Lei complementar na Constituição*, 1971, p. 65-87) e JOSÉ SOUTO MAIOR BORES (*Lei complementar tributária*, 1975, p. 91-211).

O constituinte decidiu pela utilização da lei complementar (a) para a disciplina de determinados temas em matéria tributária, e (b) cujo processo legislativo exige aprovação por *quorum* qualificado. E isso, registre-se, vem em reforço ao caráter ontológico-formal da lei complementar.

A opção estabelecida pelo legislador constituinte, pela utilização desse instrumento introdutor de normas para a disciplina de temas específicos, define o papel da lei complementar em matéria tributária. Esse papel, inclusive, se desdobra em diferentes funções.⁴³⁴ Essas funções, aliás, por vezes se interpenetram, formando um todo de articulações que estão a operar para a conformação do sistema tributário.

E sem ingressarmos nas particularidades de cada uma dessas funções, entendemos possível identificar categorias de leis complementares em matéria tributária, a saber:

- (1^a) Lei complementar para **dispor sobre conflitos de competência** entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, inciso I);
- (2^a) Lei complementar para **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar** (art. 146, inciso II);
- (3^a) Lei complementar para estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**,⁴³⁵ sobre definição de tributos e suas espécies e, quanto aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes (art. 146, inciso III, a), e ainda sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, inciso III, letra b);
- (4^a) Lei complementar para dispor sobre **tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas** (art. 146, inciso III, letra c);

⁴³⁴ Cf., dentre outros, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 547-579.

⁴³⁵ O específico tema das normas gerais de direito tributário será tratado mais detidamente adiante.

- (5^a) Lei complementar para estabelecer a **definição e tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte**, inclusive regimes especiais ou simplificados com relação ao ICMS, às contribuições previstas no art. 195, inciso I e §§ 12 e 13, e à contribuição ao PIS (art. 146, III, letra *d*⁴³⁶), ou regime único de arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais (art. 146, III, parágrafo único e itens I a IV⁴³⁷);
- (6^a) Lei complementar para estabelecer **critérios especiais de tributação**, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A⁴³⁸);
- (7^a) Lei complementar para **instituição de tributos**, em especial, empréstimos compulsórios pela União (art. 148), imposto sobre grandes fortunas pela União (art. 153, VII), impostos no exercício da competência residual da União (art. 154, inciso I), contribuições sociais, para garantir outras fontes para a manutenção ou expansão da seguridade social (art. 195, § 4º);
- (8^a) Lei complementar para **regular a instituição do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD)** pelos Estados e Distrito Federal, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior e quando o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, inciso III, *a* e *b*);
- (9^a) Lei complementar para **regular o ICMS em âmbito nacional** (art. 155, § 2º, inciso XII, letras *a* a *i*⁴³⁹), dispondo, dentre outros aspectos deste imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sobre definição de contribuintes, substituição tributária, regime de compensação do imposto, e base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço;

⁴³⁶ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

⁴³⁷ Enunciados inseridos pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

⁴³⁸ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

⁴³⁹ Relativamente às letras *h* e *i* do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição, os respectivos enunciados foram inseridos pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001.

- (10^a) Lei complementar para a **definição dos serviços passíveis de tributação pelo ISS** de competência dos Municípios (art. 156, III);
- (11^a) Lei complementar para **fixação de alíquotas máximas e mínimas do ISS** (art. 156, § 3º, inciso I);
- (12^a) Lei complementar sobre **benefícios para contribuintes**, para **excluir da incidência do ICMS e do ISS a exportação para o exterior**, respectivamente, de mercadorias, serviços e outros produtos (art. 155, § 2º, inciso XII, letra e), e de serviços (art. 156, § 3º, inciso II⁴⁴⁰), para **regular a forma de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais**, relativos ao **ICMS**, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, § 2º, inciso XII, letra f), e com relação ao **ISS** (art. 156, § 3º, inciso III⁴⁴¹), e, ainda, para **limitar o montante para a concessão de remissão e anistia das contribuições sociais** dos incisos I, a, e II, do art. 195 (art. 195, § 11⁴⁴²); e
- (13^a) Lei complementar para **definir condições para criação de adicional de até dois pontos percentuais (2%) na alíquota do ICMS para produtos e serviços supérfluos**, para o financiamento de Fundos Estaduais e Distritais de Erradicação e Combate à Pobreza, nos moldes da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII (art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT⁴⁴³).

Como se nota das categorias de lei complementar em matéria tributária que procuramos construir a partir do texto constitucional, o papel destinado a esse instrumento introdutor de normas é por demais variado, porquanto diversificadas são as funções que exercem para a conformação do sistema tributário. É inegável, portanto, que o constituinte depositou no legislador complementar parcela substancial das atribuições para a produção normativa relativamente à regulação da matéria tributária.

⁴⁴⁰ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993.

⁴⁴¹ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 37, de 12.06.2002.

⁴⁴² Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998.

⁴⁴³ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 31, de 14.12.2000, com atual redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

Sobre a lei complementar, temos como concluída nossa análise. Trataremos agora de outro tema polêmico: *normas gerais de direito tributário*.

5.3. Normas Gerais de Direito Tributário

Um dos papéis da lei complementar é o de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, e especialmente sobre decadência e prescrição (art. 146, III, *b*), função essa do legislador complementar diretamente relacionada ao objeto deste trabalho, que versa acerca da decadência e da prescrição relativamente às contribuições sociais destinadas à seguridade social. Antes de adentrarmos ao tema, porém, é impositivo que falemos algo mais sobre *normas gerais*.

5.3.1. Sobre normas gerais

Ao tentarmos penetrar o tema das normas gerais constatamos a dificuldade com a qual se depara quem pretende operar com essas figuras. E não sem motivo: o constituinte fez uso de “normas gerais” em diversas passagens.⁴⁴⁴ A Lei de Introdução ao Código Civil trata de “normas gerais” e de “normas especiais”.⁴⁴⁵ O Supremo Tribunal Federal exerce o controle concentrado de constitucionalidade apenas sobre uma “norma geral”.⁴⁴⁶ O jurista se vale das categorias “normas gerais”, “normas individuais”, “normas abstratas” e “normas concretas”.⁴⁴⁷

⁴⁴⁴ Por exemplo: **art. 22, XXI** (*normas gerais* de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares); **art. 24, § 1º** (no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer *normas gerais*); **art. 209, I** (cumprimento das *normas gerais* da educação nacional); **art. 236, § 2º** (Lei federal estabelecerá *normas gerais* para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro).

⁴⁴⁵ Decreto-Lei n. 4.657/42, art. 2º, § 2º: “A lei nova, que estabeleça *disposições gerais ou especiais* a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (destaques nossos).

⁴⁴⁶ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal exige a presença dos requisitos de generalidade e abstração para o exercício do controle abstrato de constitucionalidade (cf. Representação n. 1.160/SP, Rel. Min. DECIO MIRANDA, julgamento em 05.10.1983, *DJ* 18.11.1983; ADI n. 767/AM, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 26.08.1992, *DJ* 18.06.1993; ADI n. 1.551/RJ, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento em 28.08.1997, *DJ* 10.10.1997; ADI n. 2.925/DF, Relatora Ministra ELLEN GRACIE, julgamento em 19.12.2003, *DJ* 04.03.2005; ADI n. 3.573/DF, Rel. Min. CARLOS BRITTO, julgamento em 1º.12.2005, *DJ* 19.12.2006; ADI n. 3.652/RR, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgamento em 12.12.2006, *DJ* 16.03.2007). Sobre o tema, v. ROBSON MAIA LINS, Controle de constitucionalidade: análise dos atributos das normas jurídicas tributárias. In: *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, 2005, p. 581-593.

⁴⁴⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 35-38.

Para RUBENS GOMES DE SOUSA,⁴⁴⁸ ainda na vigência da Constituição de 1946, um conceito de *norma geral* parecia teoricamente impossível e praticamente inconveniente. Aliás, desde a iniciativa de CARVALHO PINTO, que tentou, embora pela negativa, delimitar o campo das normas gerais, a doutrina vem renovando seus esforços sem alcançar sucesso.⁴⁴⁹ Mesmo com a Carta de 1988, destaca LÚCIA VALLE FIGUEIREDO que “... não se resolve o problema, porque persiste, e persiste forte, a dificuldade de se saber o que são afinal as normas gerais e quais seus limites”.⁴⁵⁰

Diante desse cenário, quer parecer que a questão reside não em saber que são “normas gerais”, mas em quais acepções essa locução é utilizada. Falar-se-á de “normas gerais”, portanto, conforme a perspectiva eleita.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴⁵¹ oferece critérios que permitem distinguir as normas gerais pelo **destinatário** e pelo **conteúdo**. O critério de **destinatário** diz respeito aos sujeitos para os quais a norma é dirigida. A *norma geral*, aqui, se correlaciona com a *norma individual*. Será *norma geral* aquela que se destina a um conjunto de sujeitos indeterminados ou indetermináveis numericamente, e *individual* a norma que se dirige a um determinado sujeito ou grupo identificado de sujeitos.⁴⁵² Já o critério de **conteúdo** se refere à hipótese da norma, ao grau de generalização do tipo normativo, se mais ou menos extenso. A *norma geral*, então, se correlaciona com a *norma especial*. Na *norma geral*, há uma extensão mais ampla do tipo, regulado de uma forma. Na *norma especial*, a hipótese é menos extensa, sendo específico o tipo, pois abrange espécie da categoria geral, havendo, nessa parte, distinta regulação.⁴⁵³

A evidenciar a distinção a partir desses dois critérios, basta constatar que uma norma poderá ser geral quanto aos destinatários (dirigindo-se a um conjunto indeterminado ou indeterminável de sujeitos), mas não ser geral quanto ao

⁴⁴⁸ Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 13 e 17.

⁴⁴⁹ Em interessante monografia, DINIZ FERREIRA DA CRUZ, tratando do sentido da locução “normas gerais”, registra o pensamento de CARVALHO PINTO, RUBENS GOMES DE SOUSA, VICENTE RÁO de GERALDO ATALIBA (*Lei complementar em matéria tributária*, 1978, p. 39-51).

⁴⁵⁰ Competências administrativas dos Estados e Municípios – licitações. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 8, p. 29.

⁴⁵¹ Competência tributária municipal. In: *Direito tributário atual*, v. 11/12, p. 3076-3078.

⁴⁵² PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 35. Também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lançamento tributário*, 1999, p. 194.

⁴⁵³ Sobre o tema, v. NORBERTO BOBBIO, para quem “A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias” (*Teoria do ordenamento jurídico*, 1997, p. 96).

conteúdo, sendo suficiente que a norma seja especial com relação a uma norma geral (sua hipótese abrange apenas parte da hipótese da norma mais extensa). Essa norma, então, seria geral quanto ao destinatário e especial com relação ao conteúdo.

Além desses dois critérios, nos parece relevante acrescentar um terceiro critério, que tem como referencial o âmbito de atuação da norma, a depender da pessoa política habilitada a veiculá-la. Estamos a falar, portanto, de um critério de **competência**. E nesse ponto cabe recordar que, no Brasil, as competências normativas são distribuídas pela Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A União cumula dupla função normativa, porquanto atua o Congresso Nacional como legislador do Estado Federal (ordem jurídica geral, global, total) e como legislador federal (ordem jurídica parcial central), este último em relação de coordenação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (também ordens jurídicas parciais).⁴⁵⁴ O sistema do direito positivo brasileiro é composto por (1) normas da ordem jurídica geral, as normas nacionais, e por (2) normas das ordens jurídicas parciais, que são as normas federais, estaduais, distritais e municipais.

Assim, pelo critério de **competência** é considerada a pessoa política que veicula normas jurídicas. Dessa forma, as *normas gerais* são normas nacionais, e se correlacionam com normas federais, estaduais, distritais e municipais. As *normas gerais* são legisladas pela União enquanto Estado Federal, ordem jurídica geral, global, total. As demais normas pertencem às ordens jurídicas parciais, sendo provenientes dos legisladores da União (ente central), dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Da perspectiva da competência, norma geral é norma nacional, produzida pela União como legislador do Estado Federal. Destacara GERALDO ATALIBA em trabalho clássico: “O Congresso Nacional é legislativo nacional e faz a lei nacional, a lei brasileira, que transcende às contingências regionais e locais”.⁴⁵⁵

⁴⁵⁴ Sobre o tema, GERALDO ATALIBA, Normas gerais da Constituição – leis nacionais, leis federais e seu regime jurídico. *Estudos e pareceres de direito tributário III*, 1980, p. 15-41.

⁴⁵⁵ Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, v. 10, p. 49.

A partir desses três critérios (competência, destinatário e conteúdo), diferentes serão os sentidos da locução “normas gerais”, e que assim sintetizamos:

- (1º) **competência:** as normas gerais são normas nacionais, editadas pela União enquanto Estado Federal, atuando em todo o território nacional;
- (2º) **destinatário:** as normas gerais são aquelas destinadas a um conjunto de sujeitos indeterminados ou indetermináveis; e
- (3º) **conteúdo:** as normas gerais consistem em categoria cuja hipótese é mais extensa com relação às normas especiais, as quais tem hipótese que abrange especificamente parte de uma norma geral.

Tendo em vista os três critérios que elegemos, quer parecer que o legislador constitucional, ao referir a “normas gerais”, o faz tomando em conta o critério de **competência**, portanto versando acerca de normas nacionais. Será esse, pois, o sentido com o qual vamos operar: **normas gerais enquanto normas nacionais**. Estabelecida essa perspectiva, remanesce questão atinente ao alcance do papel desempenhado pelo legislador nacional.

Pois bem. É bastante difundida a idéia de que normas gerais não podem regular aspectos específicos das matérias legisladas. GERALDO ATALIBA,⁴⁵⁶ por exemplo, sustentara que não seria amplo o objeto sobre o qual poderia o Congresso exercer sua competência normativa geral. Deveria, pois, ser restritiva a interpretação das normas definidoras de competências do legislador nacional, para que as normas gerais não invadissem campos normativos de outros entes políticos.⁴⁵⁷ Por decorrência, não poderiam as normas gerais descer a detalhes, pormenores ou minúcias. Seu campo de regulação seria limitado aos conteúdos básicos para atender aos ditames constitucionais. Caberia ao legislador nacional das normas gerais, portanto, apenas estabelecer normas de *sobredireito*, diretrizes para o cumprimento de preceitos constitucionais, sem adentrarem ao campo normativo dos demais entes políticos.⁴⁵⁸

⁴⁵⁶ Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, v. 10, p. 53.

⁴⁵⁷ GERALDO ATALIBA, Normas gerais da Constituição – leis nacionais, leis federais e seu regime jurídico. *Estudos e pareceres de direito tributário III*, 1980, p. 41.

⁴⁵⁸ LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, Competências administrativas dos Estados e Municípios – licitações. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 8, p. 29 e 31-32. No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 803.

Conquanto encampada por parte da nossa doutrina, temos que essa delimitação é por demais restritiva. Mais do que isso, não vislumbramos a existência de vedação jurídica, notadamente no plano constitucional, a impedir que as normas gerais disciplinem aspectos específicos de determinadas matérias. Nesse ponto, sob a égide da Constituição de 1946, RUBENS GOMES DE SOUSA já criticara essa limitação doutrinária, ao realçar que “... casos haverá em que a regulamentação do detalhe estará na própria essência da norma geral, a fim de assegurar a observância do princípio no próprio funcionamento do instituto jurídico por êle regulado”.⁴⁵⁹

Com acerto, ressalta TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴⁶⁰ que a atribuição de um limitado conteúdo às normas gerais também seria insuficiente para reconhecer a presença dessa espécie normativa. Com efeito, a maior ou menor especificidade na regulamentação de determinada matéria não quer significar, *a priori*, que o legislador nacional esteja a ingressar em campo próprio dos legisladores das ordens jurídicas parciais. Ora, tanto normas gerais que estabeleçam diretrizes, quanto normas que desçam a detalhes, em tese, podem invadir competência dos demais entes políticos.

A questão a ser examinada, portanto, não é o grau de especificidade de regulação da norma geral, mas se o legislador nacional incorreu em efetivo desprestígio aos princípios federativo e da autonomia municipal. Não havendo violação desses princípios, pode norma geral disciplinar aspectos específicos da matéria legislada.

Pensamos que a nota característica das normas gerais, enquanto normas nacionais do Estado Federal (ordem total), é a **regulação uniforme** de certos temas, com alcance em todo o território nacional.⁴⁶¹ Por versarem **matérias de interesse geral**, sobrepondo-se aos interesses particulares das ordens parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as normas gerais promovem a harmonização

⁴⁵⁹ Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 15.

⁴⁶⁰ Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 7, p. 18-19.

⁴⁶¹ Nesse sentido, RUBENS GOMES DE SOUSA, Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 16. A respeito, destaca FERNANDO L. LOBO D’EÇA: “Neste caso, a legislação federal sobre princípios, *normas gerais e diretrizes essenciais*, que exijam *uniformidade* ou *sistema nacionais*, servirá de ‘molde’ às *legislações locais* que, *somente podem preencher lacunas e adequar-se às peculiaridades regionais*” (O sistema federal e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 102 – destaques do original).

do sistema, em prol de princípios como a segurança jurídica, a certeza do direito e a igualdade.⁴⁶²

Ainda sobre o caráter de uniformização das normas gerais, e realçando a importância de um *federalismo cooperativo* entre os entes políticos, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. oferece interessante delimitação do papel do legislador nacional:

Ora, o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral.⁴⁶³

Definida que a acepção de norma geral com a qual operaremos é a de normas nacionais, e que inclusive podem disciplinar aspectos específicos das matérias legisladas, adentraremos ao tema das normas gerais de direito tributário.

5.3.2. Retomada histórica acerca das normas gerais de direito tributário

Tratar de normas gerais de direito tributário é tarefa árdua, pois as discussões em torno do tema se renovam a todo tempo. Para versar a matéria, pensamos, é necessária uma retomada histórica, ainda que breve, para situar o debate tomando em conta disputas doutrinárias travadas em contextos anteriores.

⁴⁶² LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, mesmo entendendo competir ao legislador nacional estabelecer diretrizes e princípios gerais, conclui por reconhecer o caráter de uniformização das normas gerais: “Para encerrar esse tópico, embora saibamos que nossa abordagem é apenas uma tentativa de enfrentamento do tortuoso tema, gostaríamos de enfatizar que a *norma geral, se corretamente dentro de seu campo de abrangência*, ao contrário do que se pode dizer em matéria de invasão das competências federativas, *é, sobretudo, fator de segurança e certeza jurídicas, portanto, tendem à igualdade e certeza da aplicação uniforme de dados princípios*” (Competências administrativas dos Estados e Municípios – licitações. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 8, p. 32 destaques do original).

⁴⁶³ Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 7, p. 19.

Pois bem. Pode ser atribuído ao Decreto n. 915, de 1º.12.1938, e ao Decreto n. 1.061, de 20.01.1939, a nota de diplomas que inauguraram a função de normas gerais de direito tributário, porquanto objetivavam resolver conflitos de competência entre Estados e Municípios.⁴⁶⁴ Todavia, foi na Constituição de 1946 que pela primeira vez se dispôs sobre normas gerais de direito tributário. De fato, com a aprovação da Emenda n. 938, proposta por ALIOMAR BALEEIRO, fora inserido o art. 5º, XV, *b*, passando a Carta de 1946 a dispor que competia à União legislar sobre *normas gerais de direito financeiro*. Com a Constituição de 1946, como destacara RUY BARBOSA NOGUEIRA, “... entregou ao poder da União a legislação ordinária sôbre *normas gerais* tributárias, válidas para tôda a Nação...”.⁴⁶⁵

Em 1965, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18, foi promovida a reestruturação do Sistema Constitucional Tributário. Abriu-se espaço, então, para um projeto de codificação de normas gerais de direito tributário, na linha do movimento que se verificava na América Latina de um modo geral, como relatara RAMÓN VALDÉS COSTA.⁴⁶⁶ Neste cenário, o Projeto n. 4.834, elaborado ainda em 1954, sob coordenação de RUBENS GOMES DE SOUSA, e que recebera o apoio do Min. OSWALDO ARANHA, foi convertido na Lei n. 5.172, de 25.10.1966. O preâmbulo do diploma normativo, aliás, já consignara que referida lei *institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*.

Com a Carta Política de 1967, entretanto, um novo cenário normativo se apresentou. As normas gerais de direito tributário foram segregadas das normas gerais de direito financeiro. A União recebeu competência para: (1) mediante lei ordinária, dispor sobre normas gerais de direito financeiro (art. 8, XII, *c*), e (2) mediante lei complementar, legislar sobre normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º). O enunciado do art. 18, § 1º, era o seguinte: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

⁴⁶⁴ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Normas gerais de direito tributário. In: *Elementos de direito tributário*, 1978, p. 124. Cf., também, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 91.

⁴⁶⁵ *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 1963, p. 27.

⁴⁶⁶ A codificação tributária na América Latina. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, p. 239-260.

O art. 18, § 1º, da Constituição de 1967, então, recepcionou a Lei n. 5.172/66 como diploma legal sobre normas gerais de direito tributário. E para não restar dúvida acerca dessa recepção, o Ato Complementar n. 36, de 13.03.1967, em seu art. 7º, expressamente denominou a Lei n. 5.172/66 de *Código Tributário Nacional*. Portanto, com a Carta Política de 1967, para a disciplina das normas gerais de direito tributário passou a ser exigida lei complementar. A questão, então, residia em saber qual o papel dessa lei complementar. E aí a celeuma foi instalada.

A partir do art. 18, § 1º, da Constituição de 1967 surgiram duas correntes. A primeira, chamada **corrente tricotômica**, baseada mais fortemente na literalidade do texto constitucional, sustentava existir um tríplice papel da lei complementar: (1) estabelecer normas gerais de direito tributário, (2) dispor sobre conflitos de competência, e (3) regular limitações constitucionais ao poder de tributar; a segunda, chamada **corrente dicotômica**, pautada em uma visão sistemática da Constituição, e valorizando princípios como os da federação e da autonomia municipal, preconizava competir à lei complementar unicamente veicular normas gerais de direito tributário, estas sim, divididas em duas funções: (1) dispor sobre conflitos de competência, e (2) regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

A corrente tricotômica, suportada por juristas de gabarito, como RUY BARBOSA NOGUEIRA,⁴⁶⁷ enfrentava as críticas lançadas pelo corrente dicotômica insistindo na força emanada do texto constitucional e recusando haver qualquer desprestígio aos princípios federativo e da autonomia dos municípios, como, por exemplo, GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁴⁶⁸ procurou sustentar.

A corrente dicotômica, liderada por GERALDO ATALIBA,⁴⁶⁹ apontava que o acúmulo de funções legislativas nas mãos do Congresso Nacional contrariava os princípios constitucionais, notadamente os da federação e da autonomia municipal. Contava, ademais, com autores do porte de PAULO DE BARROS CARVALHO,⁴⁷⁰ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁴⁷¹ e ROQUE ANTONIO CARRAZZA.⁴⁷²

⁴⁶⁷ Cf. Extinção do crédito tributário. In: *Direito tributário atual*, v. 6, p. 1284.

⁴⁶⁸ Lei complementar tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 15, p. 2-3.

⁴⁶⁹ Cf., por exemplo, Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, v. 10, p. 53, e Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. In: *VI Curso de especialização em direito tributário*, v. II, 1978, p. 773-792.

⁴⁷⁰ O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 433, p. 297-303.

⁴⁷¹ Normas gerais de direito tributário. In: *Elementos de direito tributário*, 1978, p. 132-136.

⁴⁷² *Conflitos de competência: um caso concreto*, 1984, p. 48.

Sob o enfoque da segurança jurídica, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.,⁴⁷³ em trabalho de referência sobre as normas gerais de direito tributário no panorama constitucional anterior, destacara que a divergência entre as correntes dicotômica e tricotômica decorreria de uma opção ideológica entre as concepções (a) *liberal clássica*, própria de uma estrutura política aberta, do tipo americano, e (b) *liberal centralizadora*, com estrutura administrativa fechada, esta típica do continente europeu.

Pela adoção da opção *liberal clássica*, que o direito positivo brasileiro comportaria, seria privilegiada o que chamara de *função-igualdade* das normas gerais de direito tributário, tendo por pressuposto uma estrutura política descentralizada e, por decorrência, maior autonomia legislativa dos entes políticos, o que acabaria por restringir o papel do legislador complementar no que tange à veiculação de normas gerais. Essa opção, então, estaria mais identificada com a corrente dicotômica.

Já na opção *liberal centralizadora*, que nosso direito positivo também estaria a comportar, predominaria o que designara *função-certeza* das normas gerais de direito tributário, as quais funcionariam para harmonizar a legislação tributária entre os entes tributantes, mediante a centralização da produção normativa pelo legislador nacional. Com essa opção, portanto, estaria alinhada a corrente tricotômica (também denomina *escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro*⁴⁷⁴).

Embora reconhecendo que a Carta Política pretérita desse suporte a essa dualidade de opções ideológicas, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., com as ressalvas todas que o tema impõe, não deixara de ressaltar a necessidade e a importância das normas gerais de direito tributário para a segurança jurídica: “Eliminá-las é um risco muito grande, que nos obrigaria a acreditar numa ordem espontânea, capaz de, por si só, responder às exigências da justiça, o que, certamente, não é de se aceitar, sobretudo se olharmos nossa tradição”.⁴⁷⁵

⁴⁷³ Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n.s 17-18, p. 51-56. Tecendo comentários sobre essa perspectiva, v. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 82).

⁴⁷⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 202.

⁴⁷⁵ Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n.s 17-18, p. 56.

Com a Constituição de 1988, pensamos que se pôs fim à celeuma.⁴⁷⁶ O constituinte, ao adotar a posição da corrente tricotômica, definiu em três as funções da lei complementar: (1) dispor sobre conflitos de competência, (2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e (3) estabelecer normas gerais de direito tributário. E o fez ao veicular o art. 146 do texto constitucional. Eis seu teor:

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 de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases 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 art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.⁴⁷⁷

O art. 146 da Constituição foi produto de fortes injunções políticas.⁴⁷⁸ É o que registra IVES GANDRA MARTINS,⁴⁷⁹ ao relatar o trabalho junto à Subcomissão de Tributos da Assembléia Constituinte, de modo a assentar a finalidade da lei complementar como “elemento equilibrador do Sistema”, dando ainda maior alcance

⁴⁷⁶ Registramos que, no regime constitucional pretérito, acabou por predominar a corrente tricotômica, tanto no âmbito acadêmico quanto diante de manifestações do Poder Judiciário. Todavia, é inegável o avanço em termos científicos promovido pela corrente dicotômica, não só por evidenciar os problemas da aplicação de uma pretensa interpretação literal, mas notadamente por abrir espaço para a interpretação sistemática.

⁴⁷⁷ Enunciado inserido pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

⁴⁷⁸ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 213.

⁴⁷⁹ Mandado de injunção e a lei complementar tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 7/90, Caderno I, p. 103.

ao papel de relevância exercido no passado, em virtude do acréscimo, no inciso III, do art. 146, da palavra “especialmente”, que assim não esgotaria o rol de matérias que poderiam ser reguladas pela lei complementar de normas gerais.⁴⁸⁰

A prevalência da posição defendida pela corrente tricotômica, a despeito de consistentes críticas,⁴⁸¹ inclusive quanto ao vocábulo “especialmente” inserido no art. 146, III, da Constituição Federal, de um modo geral acabou por ser acolhida pela doutrina pátria.⁴⁸² É essa também a orientação do Supremo Tribunal Federal, como se verifica, por exemplo, de voto do Min. CARLOS VELLOSO, ao concluir, após discorrer sobre o tema desde a Constituição de 1967 e mencionar as correntes divergentes, que a Constituição de 1988 “adotou a corrente tricotômica”.⁴⁸³

E quanto à palavra “especialmente”, constante do inciso III do art. 146 da Constituição, atribuir caráter exemplificativo ao rol de matérias próprias de normas gerais de direito tributário, parece ser também a posição encampada pelo Supremo Tribunal Federal, como revela o seguinte trecho de voto do Min. MARCO AURÉLIO:

O art. 146, inciso III, da Constituição Federal, ao dispor competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mostra-se exemplificativo, na referência que se segue a certos temas nas alíneas. Isso decorre do fato de as alíneas estarem antecedidas de texto contendo o vocábulo ‘especialmente’, evidenciando-se, é de repetir, a clara natureza exemplificativa.⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ Para GILBERTO DE ULHÔA CANTO, por exemplo, o rol do art. 146, III, da Constituição não é taxativo (Lei complementar tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 15, 1990, p. 6-7).

⁴⁸¹ Por exemplo, GERALDO ATALIBA, Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 84-106, e PAULO DE BARROS CARVALHO, A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*, n. 81, 154-170.

⁴⁸² Cf. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Sistema tributário na Constituição de 1988*, 1990, p. 82-95, e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 558-567. Cabe destacar que, diante do art. 146 da Constituição, autores como PAULO DE BARROS CARVALHO, prestigiando princípios como o federativo e o da autonomia municipal, sustentaram que as atribuições das letras *a*, *b* e *c* do inciso III do art. 146 poderiam ser exercitadas desde que a finalidade fosse dispor sobre conflitos de competência ou regular limitações constitucionais ao poder de tributar (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 213-215). Na mesma direção, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais do direito tributário*, 1997, p. 105. Já SOUTO MAIOR BORGES, procurando conciliar as correntes dicotômica e tricotômica, atribuiu às normas gerais de direito tributário apenas a função única de *regular a legalidade tributária* (Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, p. 69-70).

⁴⁸³ Recurso Extraordinário n. 361.829-6/RJ, 2ª Turma, julgamento em 13.12.2005, DJ 24.02.2006. E também em trabalho doutrinário (Lei complementar tributária, *Revista de Direito Tributário*, n. 88, p. 10-11).

⁴⁸⁴ Voto como relator, acompanhado por unanimidade, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, DJ 13.05.2005.

Sobre a opção política do legislador constituinte de 1988 ao outorgar competência ao legislador complementar para regular aquelas três funções previstas no art. 146 da Constituição, merece ser destacado pronunciamento exarado pelo Min. CELSO DE MELLO:

Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie normativa que, **embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República**, constitui manifestação superior da vontade jurídica do próprio Estado Federal. A autoridade dessa lei complementar – cuja gênese reside no próprio texto da Constituição – vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas que integram, no plano da Federação brasileira, a comunidade jurídica total.⁴⁸⁵

Adotando perspectiva sistemática que não coloque em isolamento os enunciados prescritivos do art. 146 da Constituição Federal, entendemos que o legislador complementar foi investido de competência para produzir normas jurídicas com três distintas funções: (1) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, (2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

5.3.3. As funções da lei complementar do art. 146 da Constituição

Neste tópico procuraremos traçar as linhas gerais acerca de cada uma das três funções da lei complementar, conforme estabelecidas pelo constituinte de 1988 e assim distribuídas pelos enunciados prescritivos dos incisos I a III do art. 146 da Constituição Federal.

⁴⁸⁵ Trecho de voto proferido no Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, DJ 16.04.1993, p. 962 (destaques do original).

(1ª) Dispor sobre conflitos de competência: pressupondo o legislador constitucional a possibilidade de conflitos no exercício das competências tributárias pelos órgãos legislativos federal, estaduais, distrital e municipais, definiu que compete à lei complementar dispor a matéria (art. 146, I). Pretendeu-se, assim, resguardar o sistema de discriminação de competências tributárias,⁴⁸⁶ assegurando-se, inclusive, a efetiva autonomia da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.⁴⁸⁷

Considerando a rígida repartição de competências tributárias estabelecida constitucionalmente,⁴⁸⁸ tem-se, a rigor, que os legisladores federal, estaduais, distrital e municipais ou bem atuam dentro dos limites de sua competência, ou bem os extrapolam, invadindo competência de outro ente e assim incidindo em vício de inconstitucionalidade.⁴⁸⁹ Portanto, seria reduzido o papel da lei complementar do art. 146, I, da Constituição, porquanto os supostos conflitos estariam superados no plano constitucional. Ao legislador complementar caberia apenas explicitar os comandos da Lei Maior. Daí a noção corrente de que a lei complementar para *dispor* sobre conflitos de competência tem como função *prevenir conflitos*⁴⁹⁰ que possam ocorrer quando do exercício das competências tributárias pelas pessoas políticas.

Destacara ainda PAULO DE BARROS CARVALHO: “Não há confundir-se, finalmente, dispor sobre conflitos com julgar sobre conflitos”.⁴⁹¹ De fato, dispor sobre conflitos (prevenir conflitos) é algo bastante diferente de resolver (julgar) conflitos de

⁴⁸⁶ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 559.

⁴⁸⁷ Cf., ainda na vigência da Constituição anterior, GERALDO ATALIBA (Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. In: *VI Curso de especialização em direito tributário*, v. II, 1978, p. 790).

⁴⁸⁸ É a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ainda sob o regime constitucional pretérito, e que está a merecer destaque: “De quanto foi escrito, podemos concluir que as competências tributárias de todas as pessoas políticas têm seu perfil desenhado, com retoques à perfeição, por uma grande cópia de normas constitucionais. Tais normas – conquanto não instituem tributos – operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário, na criação, *in abstracto*, das várias exações” (*Conflitos de competência: um caso concreto*, 1984, p. 45).

⁴⁸⁹ GERALDO ATALIBA, Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 89-90.

⁴⁹⁰ Ainda na vigência da Constituição anterior, PAULO DE BARROS CARVALHO, O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 433, p. 299. No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Conflitos de competência: um caso concreto*, 1984, p. 53.

⁴⁹¹ O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 433, p. 299.

competência já instalados. Com efeito, é do Poder Judiciário a prerrogativa de dirimir as situações concretas de conflito.⁴⁹²

Todavia, o fato de as competências tributárias terem sido delimitadas de forma minuciosa pelo constituinte não esgota a função da legislador complementar. Não descartamos que possam existir outras situações de conflitos de competência para as quais a discriminação constitucional de competências não oferece elementos suficientes para impedir o seu surgimento. Nesses casos, com apoio em SOUTO MAIOR BORGES,⁴⁹³ entendemos que cabe ao legislador complementar veicular regras integrativas do ordenamento, fixando os critérios para eliminar os conflitos de competência.⁴⁹⁴

Tomemos como exemplo a realização de obra pública por um Estado da Federação em conjunto com um determinado Município (compreendido nos limites daquele Estado). Da obra pública decorre a valorização de imóveis situados no Município e, portanto, situados no Estado. A valorização imobiliária decorrente de obra pública pode ensejar a cobrança de contribuição de melhoria, nos termos do art. 145 da Constituição e do art. 81 do Código Tributário Nacional. Pois bem, tendo o Estado e o Município realizado a obra, indaga-se a quem competiria a instituição da contribuição de melhoria. Ao Estado? Ao Município? À pessoa política que tenha destinado maior parcela da verba para a realização da obra? Metade para cada um? Ou os dois seriam competentes, tributando duplamente os proprietários dos imóveis, com risco de comprometimento da capacidade econômica desses contribuintes?

⁴⁹² SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que a lei complementar poderia atuar de forma direta, de modo a acelerar a resolução de um problema em concreto, fazendo prevalecer a Constituição para resguardar o sistema de repartição de competências (A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 559-560).

⁴⁹³ Pensamos que esse papel da lei complementar foi destacado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES ainda na vigência do regime constitucional pretérito: “Essa rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, por si só, não é suficiente para evitar todos os conflitos, que decorrem do exercício da competência tributária. Existem campos em que esses conflitos são particularmente férteis. (...) Eis o campo de eleição próprio para a edição de normas gerais: dirimir conflitos de competência tributária e suprir pela via legislativa, pelos canais condutores da legislação complementar, as lacunas existentes, necessariamente, no texto constitucional. (...) Qual seria esse campo? Simplificando a problemática, teríamos o seguinte campo, reservado pela Constituição: preencher lacunas da Constituição, insuscetíveis de preenchimentos por qualquer das ordens jurídicas parciais (leis federais, leis estaduais e leis municipais)” (Normas gerais de direito tributário. In: *Elementos de direito tributário*, 1978, p. 127-128 e 133).

⁴⁹⁴ A ausência lei complementar para dirimir conflitos de competência entre os Estados foi o fundamento invocado pelo Supremo Tribunal Federal para decretar a inconstitucionalidade de legislação estadual que instituiu, com base no art. 155, II, da Constituição (na redação original), o adicional estadual do Imposto sobre a Renda – AEIR (Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, DJ 16.04.1993).

A Constituição, conquanto delimite as competências de Estados e Municípios, não veicula critério que permita, objetivamente, evitar esse conflito. Aqui, pensamos, deve atuar a lei complementar do art. 146, I, da Lei Maior, dispondo sobre conflitos de competência. Não para *complementar a Constituição* (algo que não lhe compete), mas para, articuladamente com princípios como o federativo e o da autonomia municipal, nas palavras de GERALDO ATALIBA, “... permitir que três pessoas políticas distintas, União, Estados e municípios, atuando sobre o mesmo contribuinte, sobre o mesmo campo econômico, possam conviver sem atritos e sem a destruição do contribuinte...”⁴⁹⁵.

A lei complementar, portanto, pode assumir o papel de integração do sistema ao dispor sobre conflitos de competência. Senão pelo exemplo sacado, por outra gama de situações hipotéticas passíveis de concretização. Cabe registrar que muitas dessas situações seriam (ou são) de difícil ou inviável previsão pelo constituinte, notadamente aquelas situações decorrentes da evolução social, do surgimento de novas tecnologias, da diversificação e expansão das atividades econômicas e mesmo da alteração do perfil de tarefas executadas pelo Poder Público, inclusive em razão da sua transferência para o setor privado.

Vale trazer à baila o caso das “privatizações de rodovias”. O Poder Público delega a particulares o direito de explorar rodovias mediante a cobrança de pedágio. Pela prestação de serviços envolvidos na exploração de rodovias mediante cobrança de pedágios, em tese, seria cabível a exigência de ISS, de competência municipal. Bem por isso, referido serviço foi incluído nas Listas de Serviços do Decreto-Lei n. 406/68.⁴⁹⁶ Ocorre que as rodovias nas quais são prestados os serviços muita vez estão situadas no território de diferentes municipalidades (“passam” por diversos Municípios). Verifica-se, então, efetivo problema para a definição dos Municípios competentes para a cobrança do ISS, bem como para a fixação das respectivas bases de cálculo. Note-se, mais uma vez, que a Constituição não veicula critérios que permitam, objetivamente, definir as competências tributárias e as bases de cálculo para instituição do imposto municipal com relação a esses serviços. Oferece a Constituição, quando muito, parâmetros a serem observados

⁴⁹⁵ Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. In: *VI Curso de especialização em direito tributário*, v. II, 1978, p. 790.

⁴⁹⁶ Item 101 das Listas de Serviços anexas ao Decreto-Lei n. 406/68, incluído pela Lei Complementar n. 100, de 22.12.1999.

pelo legislador. Era evidente a possibilidade de conflitos de competência entre os Municípios lindeiros às rodovias. Foi necessária, então, a edição de lei complementar dispondo sobre esse conflito de competências. Para tanto, inicialmente foram veiculadas regras pela Lei Complementar n. 100, de 22.12.1999, diploma normativo posteriormente ab-rogado pela Lei Complementar n. 116, de 31.07.2003, que passou a disciplinar integralmente o ISS, inclusive nesta específica matéria.⁴⁹⁷

Pensamos que o constituinte tinha boas razões para atribuir à lei complementar essa função integrativa do ordenamento, para dispor sobre conflitos de competência quando estes não puderem ser evitados pelos critérios ofertados pela Constituição.

(2ª) Regular limitações constitucionais ao poder de tributar: as competências tributárias das pessoas políticas foram moldadas pelo constituinte. Cada competência tributária já nasce “recortada”, notadamente pela delimitação do campo material no qual o legislador poderá atuar. Não é possível, logicamente, imaginar um interregno entre a inicial outorga da competência e o posterior criação de limitações ao seu exercício. As competências tributárias são talhadas pela Constituição, que também positiva os princípios que deverão ser observados pelo legislador tributário.

As chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, em rigor, nada limitam, pois o poder de tributar (entenda-se a competência tributária) já nasce limitado pela Constituição.⁴⁹⁸ Como categoria jurídica, todavia, tão bem trabalhada por ALIOMAR BALEIRO,⁴⁹⁹ prosperou em nosso meio jurídico, e foi, ademais, adotada pelo próprio constituinte. Não fosse por isso, a indiscutível força retórica que carrega já justifica o emprego da locução, em especial por instar o legislador de normas tributárias a dar cumprimento aos comandos constitucionais que limitam suas competências.

⁴⁹⁷ Sobre o tema, v. artigo de MARCIO ROBERTO ALABARCE, Base de cálculo do ISS sobre a exploração de rodovias. In: *Imposto sobre serviços*: de acordo com a Lei Complementar n. 116/03, 2004, p. 221-230.

⁴⁹⁸ Por entendê-las desnecessárias, SACHA CALMON NAVARRO COELHO critica as leis complementares para regular limitações ao poder de tributar (A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público*: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado, 2005, p. 563).

⁴⁹⁹ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 1997, *passim*.

Por serem constitucionais, as limitações ao poder de tributar estão na Lei Maior. Logo, a lei infraconstitucional, mesmo a complementar, não as pode criar, mas apenas regular.⁵⁰⁰ Daí o acerto do art. 146, II, da Constituição ao prever que à lei complementar compete *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Nem *dispor* e tampouco *estabelecer*. E muito menos ampliar ou restringir.⁵⁰¹ Cabe à lei complementar apenas regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ademais, não é toda limitação constitucional ao poder de tributar que exige regulação. Com SACHA CALMON NAVARRO COELHO,⁵⁰² destacamos que devem ser reguladas apenas as limitações cuja eficácia (técnica) demande a produção de norma integrativa. Com relação às limitações constitucionais ao poder de tributar, portanto, o cabimento da lei complementar é bastante restrito: somente para regulá-las e para aquelas limitações cuja eficácia dependa de norma integrativa, tal como consignado pelo próprio legislador constitucional.

Diante desse cenário, a lei complementar atuará, basicamente, no campo das **imunidades tributárias**, mais especificamente, veiculando normas que regulem sua fruição, permitindo-se, dessa forma, que as regras imunizantes tenham eficácia. Essa a noção assente na doutrina, não de hoje, mas como se constata das lições de autores como SOUTO MAIOR BORGES,⁵⁰³ desde o texto constitucional anterior.

Em rigor, pode-se questionar que as imunidades não são limitações constitucionais ao poder de tributar, mas normas que definem *incompetências tributárias*.⁵⁰⁴ Todavia, para a construção de sentido a partir do texto constitucional, atentamos para a deliberação do constituinte, que considerou as imunidades como espécies de limitação constitucional ao poder de tributar.

⁵⁰⁰ Na vigência do regime constitucional pretérito, dentre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO (O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 433, p. 298) e ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*Conflitos de competência: um caso concreto*, 1984, p. 48-49).

⁵⁰¹ GERALDO ATALIBA, Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 90.

⁵⁰² A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 562-563.

⁵⁰³ São as palavras do autor: “Em algumas circunstâncias, como por exemplo, no campo da imunidade – que é por excelência limitação constitucional ao poder de tributar – alguns preceitos imunizantes têm a sua plena eficácia condicionada à edição de uma norma complementar quando a Constituição defere à lei a função de completar a eficácia do seu comando” (Normas gerais de direito tributário. In: *Elementos de direito tributário*, 1978, p. 134).

⁵⁰⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 186-187. Também nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 634.

As imunidades, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, são aquelas que necessitam de lei complementar para a estipulação dos requisitos para a sua fruição. O direito subjetivo de não ser tributado, então, depende do atendimento de certas condições, as quais devem ser fixadas por lei complementar. Acerca do tema, ensinam AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO⁵⁰⁵ que, nas *imunidades condicionadas*, a atuação do legislador infraconstitucional (no caso, o legislador complementar) fixa os requisitos para que a imunidade tenha *plena eficácia*, não sendo exigida essa integração para as *imunidades incondicionadas*.

Como exemplo, destacamos a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, a qual veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*. Entendemos que a lei que fixa requisitos para a fruição desta imunidade é a lei complementar, que exercerá a função do art. 146, II, da Constituição, é dizer, regulará limitação ao poder de tributar.

(3ª) Estabelecer normas gerais de direito tributário: pondo fim à divergência instalada no regime constitucional anterior entre as correntes dicotômica e tricotômica, o constituinte, optando pela corrente tricotômica, segregou a função de *estabelecer normas gerais de direito tributário* das demais funções da lei complementar (dispor sobre conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar). Assim, e quiçá como esforço para eliminar possíveis dúvidas, o constituinte fez constar sua opção da própria literalidade do texto constitucional, distribuindo pelos incisos do art. 146 a tríplice função do legislador complementar: dispor sobre conflitos de competência (inciso I), regular limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e estabelecer normas gerais de direito tributário (inciso III).

Mais do que isso. Adotando fórmula legislativa distinta daquela utilizada na Carta pretérita, parece que o constituinte pretendeu afastar fundamento da corrente dicotômica, que sustentava a ausência de qualquer outro conteúdo para as normas gerais de direito tributário que não fosse dispor sobre conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Pela técnica legislativa

⁵⁰⁵ *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar, 2001, p. 14. No mesmo sentido, JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO, *Imunidades tributárias*, 1996, p. 136.

utilizada pelo constituinte de 1988, não só foram separadas em três incisos as funções da lei complementar, como também, em relação às normas gerais de direito tributário, os enunciados prescritivos veicularam diversas matérias,⁵⁰⁶ constantes das alíneas e parágrafo único do inciso III do art. 146 do texto constitucional.⁵⁰⁷

Com a adoção desse expediente, de um lado, ofereceu-se um conteúdo às normas gerais de direito tributário (mínimo que seja) e, de outro, não o esgotara, de modo que, em tese, outras matérias além daquelas podem ser disciplinadas pelo legislador complementar, o que parece confirmado por ter o próprio constituinte feito uso, na cabeça do inciso III do art. 146, da palavra “especialmente”.⁵⁰⁸

É, pois, o produto do legislador constituinte.⁵⁰⁹ Se o conteúdo das normas gerais de direito tributário apresenta-se por demais amplo ou muito restrito, se as matérias estão ou não espalhadas em demasia pelo texto constitucional, são outras questões, a serem enfrentadas pelos órgãos com função judicante, quando instados a tanto, e trabalhadas pelos juristas, a quem incumbe promover a arrumação desse enredo normativo.

As matérias distribuídas dentre as alíneas e parágrafo único do inciso III do art. 146 da Lei Maior estão a constituir o núcleo básico das normas gerais de direito tributário, cujo estabelecimento compete ao legislador complementar, muito embora, teoricamente, exista permissão constitucional para que outros temas sejam também versados por lei complementar.

Não discorreremos sobre cada uma das matérias arroladas no inciso III do art. 146 da Constituição, pois desbordaria do objeto deste trabalho. Todavia, devemos perquirir acerca dos limites de atuação dessa lei complementar, é dizer, até que ponto pode avançar uma norma geral de direito tributário.

⁵⁰⁶ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a utilização da lei complementar estaria justificada, porquanto tais matérias, “... a juízo do constituinte, parecem suscitar maior vigilância, estando por merecer, por isso, cuidados especiais” (“Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 17, e *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 39).

⁵⁰⁷ Inicialmente nas alíneas *a*, *b* e *c*, e posteriormente também na alínea *d* e em um parágrafo único, acréscimo esse levado a efeito pelo constituinte reformador ao promulgar a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

⁵⁰⁸ Tese essa, como já ressaltado, recebeu acolhida da Suprema Corte quando decidido o Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, *DJ* 13.05.2005.

⁵⁰⁹ Ao expediente empregado formulara consiste crítica PAULO DE BARROS CARVALHO (A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*, n. 81, p. 154-170). Em sentido oposto, por exemplo, SACHA CALMON NAVARRO COELHO (A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*, 2005, p. 566-567).

5.3.4. Ainda sobre a lei complementar de normas gerais de direito tributário

Ao tratarmos das normas gerais, quando adotamos aquela acepção de *normas nacionais*, veiculadas pelo Estado Federal, destacamos posição de parte da doutrina no sentido de que o legislador nacional não poderia descer a detalhes quanto à matéria legislada, estando habilitado a traçar apenas diretrizes e princípios genéricos. Argumentamos, então, que a restrição não se sustentava, podendo o legislador nacional dispor de modo específico sobre o tema regulado, bastando que não viole princípios como o federativo e o da autonomia municipal.

Discussão similar ocorreu com relação às normas gerais de direito tributário. GERALDO ATALIBA,⁵¹⁰ líder da corrente dicotômica, entendia bastante restrito o papel das normas gerais de direito tributário, que não poderiam dispor, por exemplo, sobre aspectos relativos a obrigação, lançamento, crédito, decadência e prescrição. Já na vigência da Constituição de 1988 alguns autores mantiveram essa posição.⁵¹¹ Outros, atenuando a restrição à atuação do legislador nacional, concebem que as normas gerais de direito tributário regulem as matérias do art. 146, desde que apenas para apontar diretrizes e regras gerais.⁵¹²

Seja como for, a opção política do constituinte de 1988 e a técnica legislativa utilizada na elaboração do art. 146 da Constituição produziram efeitos concretos. De fato, mesmo adeptos da corrente dicotômica ajustaram suas posições quanto às restrições à atuação do legislador nacional, em temas como decadência e prescrição tributárias, tal como o fizeram ROQUE ANTONIO CARRAZZA,⁵¹³ em menor extensão, e SOUTO MAIOR BORGES,⁵¹⁴ com maior abrangência.

⁵¹⁰ Na palavras do autor: “Assim, é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas tais como ordenação da relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação de obrigação tributária, forma de extinção do débito, etc.” (Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, v. 10, p. 71). Também nessa linha, PAULO DE BARROS CARVALHO, O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 433, p. 298.

⁵¹¹ Por exemplo, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 106.

⁵¹² ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 816-817.

⁵¹³ Ao entender incontroverso que as normas gerais devem disciplinar o tema da prescrição e da decadência tributárias, contudo limitado o legislador complementar a apontar diretrizes e regras gerais, sem adentrar no que chama de “economia doméstica”, de peculiar interesse das pessoas políticas (*Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 816-817).

⁵¹⁴ Para este autor, as normas gerais que estabelecem **prazo de prescrição** não necessitam de integração legislativa (Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, p. 68).

Mais recentemente, PAULO DE BARROS CARVALHO,⁵¹⁵ revisitando o tema, vislumbrara, a partir do texto do art. 146 da Constituição, duas funções para a lei complementar: (1) uma primeira, relativa à veiculação de normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar, e (2) uma segunda, por meio da qual a lei complementar é eleita pelo constituinte para a disciplina de específicas matérias.

Ainda sobre o tema, consignou o professor paulista o importante papel de *calibração* desempenhado pela lei complementar tributária: “A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República”.⁵¹⁶

Entendemos que ao legislador complementar compete estabelecer normas gerais de direito tributário, inclusive regulando aspectos específicos dessas matérias, cujo núcleo básico está arrolado no inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

As regras veiculadas pela lei complementar, e mesmo aquelas dotadas de maior grau de especificidade, são todas normas nacionais, dirigidas, portanto, aos legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que deverão observá-las rigorosamente.

É o que pontifica o Min. CELSO DE MELLO:

A lei complementar a que se refere o preceito inscrito no art. 146 da Carta Política tem o caráter de lei nacional, projetando-se e impondo-se, na esfera jurídico-positiva, e no que concerne aos estritos limites materiais de sua incidência, à compulsória observância das pessoas estatais investidas, **pelo ordenamento constitucional**, de competência impositiva.⁵¹⁷

⁵¹⁵ “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 17, e *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 38.

⁵¹⁶ “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 17, e *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 38. As regras de “calibração”, como ensina TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., são *regras de regulagem ou ajustamento de um sistema* (cf. *Introdução ao estudo do direito*, 2003, p. 191-192).

⁵¹⁷ Trecho de voto proferido no Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, DJ 16.04.1993, p. 962 (destaques do original).

Com relação às matérias constantes do inciso III do art. 146 da Constituição, portanto, o legislador constituinte vinculou de modo efetivo o exercício das competências tributárias pelos legisladores das ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

O rol de matérias constante das alíneas e parágrafo único do inciso III do art. 146 da Lei Maior está a indicar que o constituinte de 1988 acolheu, em boa medida, o que preconizara RUBENS GOMES DE SOUSA⁵¹⁸ ainda na vigência da Carta de 1946, no sentido de se atribuir caráter ampliativo às normas gerais. Assim, dotar-se-iam as normas gerais de maior elasticidade, não ficando restritas a diretrizes genéricas, e podendo regular aspectos específicos das matérias de interesse comum das pessoas políticas investidas de competência tributária.

Aliás, esse ideal norteou a elaboração do Código Tributário Nacional.⁵¹⁹ Na Justificativa da Emenda n. 938 (cuja aprovação inseriu o art. 5º, XV, *b*, na Constituição de 1946), ressaltara ALIOMAR BALEEIRO que as normas gerais visariam a disciplinar de modo uniforme no país as regras sobre obrigação tributária, prescrição, quitação, compensação, dentre outros temas regulados em legislação esparsa dos muitos entes políticos.⁵²⁰ Por sua vez, o Projeto n. 4.834/64, depois convertido na Lei n. 5.172/66, recebera Parecer favorável da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, destacando a importância da codificação em razão dos problemas gerados pela regulação diferenciada por Estados e Municípios, por exemplo, de prazos de prescrição, regras de solidariedade, conceito de fato gerador, e bases de cálculo.⁵²¹

Essa breve retrospectiva está a indicar que o constituinte de 1988, ao adotar a corrente tricotômica, parece ter incorporado, ao menos em parte, as idéias de RUBENS GOMES DE SOUSA. Ademais, não se pode negar a importância desse elemento histórico com relação à interpretação do art. 146 da Constituição

⁵¹⁸ Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 16-17.

⁵¹⁹ RUBENS GOMES DE SOUSA integrara também a Comissão Redatora do Modelo de Código Tributário para a América Latina, de iniciativa do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID/CEPAL, cujos estudos influenciaram elaboração do Projeto do Código Tributário Nacional (cf. RAMÓN VALDÉS COSTA, *A codificação tributária na América Latina*. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, p. 244-245).

⁵²⁰ Cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 84.

⁵²¹ Cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 84-85.

Federal,⁵²² em especial do seu inciso III, que versa sobre as normas gerais em matéria de legislação tributária.

E, ainda, essa tomada de posição do constituinte de 1988 permite apontar que reside no referido **art. 146 da Lei Maior o fundamento de validade para a recepção,⁵²³ pela nova ordem constitucional, da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional) como diploma normativo sobre normas gerais de direito tributário.**⁵²⁴

Com efeito, a partir de enunciados prescritivos objetivados neste documento normativo são construídas normas jurídicas que disciplinam, em âmbito nacional, e inclusive em aspectos específicos, matérias arroladas no art. 146 da Constituição da República.

É certo que determinados enunciados do Código Tributário Nacional podem não primar pelo rigor científico, justificando muitas das críticas da doutrina.⁵²⁵ A despeito disso, temos que o Código Tributário Nacional, nos seus mais de quarenta anos de existência, exerce muito satisfatoriamente sua função de diploma normativo de normas gerais de direito tributário, notadamente em temas como definição de tributo, obrigação tributária, lançamento, crédito tributário, decadência e prescrição, todos integrantes do rol do art. 146, III, da Constituição. Ademais, pensamos que ao longo dessas quatro décadas a Lei n. 5.172/66 em nada desprestigiou os princípios federativo e da autonomia municipal. Bem pelo contrário, a codificação das normas gerais de direito tributário vem se prestando a harmonizar a legislação tributária em nível nacional, atuando decisivamente em prol do bom desempenho das atribuições legislativas das ordens jurídicas parciais.

A atribuição de competência à lei complementar de normas nacionais, portanto, não milita em desfavor dos princípios federativo e da autonomia municipal. De reverso, a lei complementar uniformiza a legislação tributária nacional,

⁵²² EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 84.

⁵²³ Sobre a teoria da recepção, ANDRÉ RAMOS TAVARES (*Curso de direito constitucional*, 2007, p. 168-182).

⁵²⁴ Parte da doutrina pátria rejeita a recepção de vários dos enunciados prescritivos da Lei n. 5.172/66, ou então sustenta seu recebimento apenas como legislação ordinária federal (cf. MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 106-108).

⁵²⁵ Tal como as formuladas por PAULO DE BARROS CARVALHO com relação aos §§ 1º e 3º do art. 113 (que versam sobre *obrigação tributária*) e ao art. 119 (que trata do sujeito ativo da relação jurídica tributária), apenas para mencionar algumas das procedentes críticas (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 295-300 e 301-302).

reforçando o pacto federativo e garantindo igual tratamento entre as pessoas políticas.⁵²⁶

Eis a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Posso resumir para dizer que o constituinte elegeu a legislação complementar como o veículo apto a pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores do Texto Supremo estiverem em jogo.⁵²⁷

Com isso, pode-se afirmar que as normas gerais de direito tributário, por imperativo constitucional, assumem um papel de conformação do sistema tributário nacional, assegurando o harmônico exercício das competências tributárias pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, ao mesmo tempo em que estará a imprimir maior estabilidade normativa em favor daqueles que possam ser sujeitos passivos de uma relação jurídica tributária.

A Constituição centralizou na União (Estado Federal) a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário. Os legisladores das ordens jurídicas parciais não podem legislar sobre esta matéria. Mesmo nos casos de competência concorrente entre União e Estados, inclusive sobre direito tributário (art. 24, inciso I), a edição das normas gerais incumbe à União (art. 24, § 1º), cabendo aos Estados a competência suplementar (art. 24, § 2º).⁵²⁸ Com relação aos Municípios, não estão autorizados a legislar concorrentemente, outorgando a Constituição competência apenas para a instituição e arrecadação de tributos (art. 30, III).⁵²⁹

⁵²⁶ Nesse sentido, afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI que “Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizara legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 86).

⁵²⁷ “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95, p. 17, e *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 39.

⁵²⁸ Cf., sobre o tema, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 7, p. 19-20, e LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, Competências administrativas dos Estados e Municípios – licitações. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 8, p. 27-31.

⁵²⁹ Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., inclusive, aos Municípios estaria permitido legislar unicamente para instituir os tributos de sua competência, mas não para legislar sobre direito tributário (Competência tributária municipal. In: *Direito tributário atual*, v. 11/12, p. 3082).

A outorga de competência ao legislador complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário não implica desprestígio a Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se de opção política de centralizar, no órgão legislativo do Estado Federal, a uniformização, em âmbito nacional, daquelas matérias relacionadas no inciso III do art. 146 da Carta Política.

A questão que se coloca é outra: estaria permitido ao legislador nacional regular todo e qualquer aspecto da legislação tributária a pretexto de veicular normas gerais de direito tributário? E de pronto respondemos: de forma alguma. A lei complementar somente poderá disciplinar as **matérias de interesse comum de todas as pessoas políticas investidas de competência tributária**, é dizer, que extrapolem as particularidades de cada ordem jurídica parcial.

Portanto, também as especificidades de determinadas matérias podem ser reguladas por normas gerais de direito tributário, desde que revestidos de interesse comum dos entes tributantes. O que está vedado ao legislador nacional é versar temas que adentrem, na feliz expressão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, na “economia interna” das pessoas políticas.

Conquanto nem sempre seja tarefa singela delimitar a fronteira entre o interesse comum e a “economia interna”, definindo-se até que ponto está autorizado a penetrar o legislador nacional, e a partir de quando a produção normativa cabe às entidades políticas dotadas de competência tributária, entendemos que isso não seja óbice ao exercício das respectivas competências legislativas. A construção de sentido a partir de todo texto do direito positivo é missão do intérprete. Neste campo também tem relevância o papel dos cientistas do direito, as manifestações doutrinárias e a linguagem prescritiva produzida pelo Poder Judiciário.

Alguns exemplos, entretanto, podem auxiliar na compreensão dessas idéias. Quanto ao **lançamento tributário**, não temos dúvida em afirmar que a previsão de suas modalidades é matéria que compete ao legislador de normas gerais de direito tributário. Agora, definir a autoridade competente para promover o lançamento dentro de cada estrutura administrativa⁵³⁰ e os procedimentos a serem seguidos para promover o lançamento (por exemplo, para a lavratura de auto de infração) são assuntos da “economia interna” de cada entidade tributante. Com relação ao **crédito**

⁵³⁰ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lançamento tributário*, 1999, p. 93.

tributário não se passa coisa muito diferente. As hipóteses de extinção ou de suspensão da exigibilidade devem ser veiculadas por normas gerais, porquanto matéria de interesse comum. As ordens jurídicas parciais não poderão inovar, criando hipóteses de extinção ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário distintas daquelas estabelecidas em norma geral. Por outro lado, não poderá o legislador nacional adentrar em tema referente às formas como as pessoas políticas regulam o recolhimento dos tributos, a exemplo dos formulários para realização de pagamentos (guias de recolhimento). Outro exemplo é encontrado na figura da **compensação tributária**. O diploma normativo de normas gerais (Lei n. 5.172/66) indica a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, II) e estabelece outros aspectos de observância obrigatória por todas as entidades tributantes (arts. 170 e 170-A). Entretanto, cabe a cada pessoa política editar lei dispondo sobre a compensação de tributos de sua competência, podendo até mesmo não fazê-lo, tudo por razões de “economia doméstica”.

Em conclusão, compete à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, cujo núcleo básico das matérias está disposto nas alíneas e parágrafo único no inciso III do art. 146 da Constituição. As normas gerais, por serem normas nacionais, são aquelas revestidas de interesse comum das pessoas políticas dotadas de competência tributária, o que não afasta a possibilidade de que aspectos específicos das matérias sejam disciplinados pelo legislador nacional. De outro lado, temas relativos a particularidades próprias de cada ente político (assuntos de “economia doméstica”) não podem ser regulados por lei complementar de normas gerais, pois, nesta hipótese, haverá invasão de competência das ordens jurídicas parciais, com violação de princípios como o federativo e o da autonomia municipal.

CAPÍTULO VI

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

6.1. Sobre Decadência e Prescrição

O tempo é fenômeno relevante para o direito. O ser humano, conquanto não possa controlar o fluxo temporal, pode tomá-lo como fato que ingressa no terreno normativo pela linguagem do direito. O homem pode constituir o transcurso do tempo como fato jurídico.⁵³¹ E o tempo, como fato jurídico presente em hipótese normativa, poderá desencadear conseqüências normativas. O tempo, portanto, produzirá efeitos jurídicos com relação à aquisição e à perda de direitos. Surgem, então, figuras como a *decadência*, a *prescrição*, a *preclusão* e a *perempção*.

Não é de hoje que o homem se vale do tempo para regular condutas. A própria origem da palavra *prescrição* remonta à antiga Roma, quando no ano 520 fora baixada a Lei *Aebutia*, permitindo a criação das ações *temporárias*, que se opunham as ações *perpétuas*. Nas ações temporárias, podia o juiz absolver o réu se extinto o prazo de duração da ação. Essa previsão constava da chamada *praescriptio*, parte preliminar da *fórmula* estatuída pelo pretor para aplicação pelo juiz romano no caso concreto.⁵³²

⁵³¹ Sobre o direito e o tempo como fato jurídico, v. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 38-40).

⁵³² Cf. CÂMARA LEAL, *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 9-10. A respeito, v. também FÁBIO FANUCCHI (*A Decadência e prescrição em direito tributário*, 1970, 49-50) e EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA (*Prescrição e decadência do direito tributário brasileiro*, 1984, p. 3-4).

Narra CÂMARA LEAL⁵³³ a evolução da *praescriptio*, que no direito pretoriano inicialmente apenas correspondia àquela parte preliminar da fórmula, sem relação com a regra jurídica veiculada. Passou, então, o vocábulo a ter como conteúdo semântico a própria norma jurídica estabelecida na preliminar da fórmula, vale dizer, o comando normativo que extinguiu a ação pela expiração do seu prazo de duração.

Depois, o termo *praescriptio* foi aplicado para a extinção da ação reivindicatória pela longa duração da posse, ainda aqui sem ter nada em comum com a figura da aquisição da propriedade pelo usucapião. Com a Constituição Teodosiana foram extintas as ações perpétuas, sendo fixado prazo de trinta anos para a extinção de todas as ações, exceção feita àquelas com menor prazo de duração.⁵³⁴ Posteriormente, JUSTINIANO unificou os efeitos da longa duração da posse extintiva da reivindicatória aos efeitos do usucapião, transformando essa *praescriptio* em título aquisitivo da propriedade,⁵³⁵ a chamada *prescrição aquisitiva*.

Nota-se, pois, ter origem no direito romano a figura da **prescrição**, quer seja como consequência jurídica que extingue ações, pelo decurso do prazo para seu exercício, quer seja como título aquisitivo da propriedade (prescrição aquisitiva). De se destacar que mesmo a **decadência**, designada também de **caducidade**, foi estudada por alguns autores a partir das regras extintivas de ações do direito pretoriano.⁵³⁶

Considerando que as regras de direito civil de muitos sistemas de direito positivo são baseadas no direito romano, não é de se estranhar que o estudo das figuras preclusivas – como a prescrição e a decadência – tenham se desenvolvido mais acentuadamente pela pena dos civilistas. Com efeito, sobre o tema debruçaram-se os juristas que tomavam como seu objeto o direito civil, marcadamente no continente europeu. Merecem destaque, no ponto, as correntes alemã e ítalo-francesa que, inclusive, influenciaram decisivamente a codificação civil de muitos países.

⁵³³ Da *prescrição e da decadência*, 1939, p. 10-11.

⁵³⁴ Surgira, então, a *praescriptio longissimi temporis*, pela qual o possuidor ficara com posse trintenária, investido de exceção prescricional contra a reivindicatória do proprietário, independentemente de justo título e boa-fé, todavia, ainda aqui, diferindo da figura do usucapião (cf. CÂMARA LEAL, *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 11-12).

⁵³⁵ CÂMARA LEAL, *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 12.

⁵³⁶ É o que anota EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, com apoio nos registros de NICOLAU NAZO (*Prescrição e decadência do direito tributário brasileiro*, 1984, p. 10-11).

Sem dúvida, aqui e no estrangeiro, muito se produziu e ainda se produz sobre tão complexa temática. Entre nós, pensamos que merece ser destacado o trabalho de CÂMARA LEAL,⁵³⁷ que imprimiu aprofundado estudo com relação às figuras da decadência (ou caducidade) e da prescrição, no sentido de encontrar seus traços distintivos, e que serão destacados a seguir.

6.1.1. Elementos comuns e traços distintivos da decadência e da prescrição

Não são poucas as divergências no plano doutrinário, bem como são variados os problemas verificados no plano normativo, pois, muita vez, o legislador acaba por baralhar as figuras da decadência e da prescrição, não permitindo ao jurista encontrar aquelas notas que permitam uma distinção dotada de maior rigor científico.

E despeito da ausência de convergência na doutrina quanto às figuras, entendemos, com apoio em FÁBIO FANUCCHI,⁵³⁸ que podem ser destacados como **elementos comuns** entre a decadência e a prescrição, **(1º)** a existência de um direito exercitável, **(2º)** a inércia do titular em exercitá-lo, e **(3º)** a continuidade dessa inércia durante um lapso de tempo previamente marcado.

Com relação aos **traços distintivos** entre a decadência e a prescrição, a tarefa é bem mais árdua. Poucos são os traços que gozam de unanimidade na doutrina, notadamente na civilista. De todo modo, procuramos indicar as principais notas distintivas indicadas pelos autores: (1º) o objeto de extinção, se o direito ou a ação; (2º) o momento de início de fluência dos prazos; (3º) a permissão ou não de suspensão ou interrupção dos prazos; (4º) a possibilidade ou não de decretação de ofício pelo juiz; (5º) a admissão ou não da renúncia ao prazo; e (6º) a viabilidade ou não de pleitear a restituição de pagamento realizado quando já operada a decadência ou a prescrição. Essas notas distintivas estão sintetizadas no seguinte quadro sinóptico:

⁵³⁷ *Da prescrição e da decadência*, 1939, *passim*.

⁵³⁸ *A Decadência e prescrição em direito tributário*, 1970, 17-18. Para CÂMARA LEAL, os três elementos em comum entre as figuras da decadência e da prescrição são os seguintes: (1º) serem causas extintivas, (2º) basearem-se na inércia do titular, e (3º) terem como fato operante o tempo (*Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 431).

Notas Distintivas entre Decadência e Prescrição	
DECADÊNCIA	PRESCRIÇÃO
extinção do próprio direito	extinção da ação (que protege o direito)
prazo tem início com nascimento do direito	prazo tem início com violação do direito
não há interrupção e suspensão de prazos	permite interrupção e suspensão de prazos
pode ser decretado de ofício pelo juiz	não pode ser decretado de ofício pelo juiz
não admite renúncia	admite renúncia
permite restituir pagamento indevido	não permite restituir pagamento indevido

Embora não se deva desprezar o trabalho da doutrina civilista e mesmo de outros “ramos” do direito sobre a matéria, inclusive porque não pretendemos atribuir ao Direito Tributário grau algum de superioridade que sugira qualquer preconceito com relação às construções teóricas de outros campos da Ciência do Direito,⁵³⁹ não transigimos com relação a uma premissa: decadência e prescrição devem ser estudadas com base apenas no direito positivo.

Com isso, estamos a afirmar que *decadência e prescrição são conceitos jurídico positivos*. Assim, toda descrição realizada pela Ciência do Direito deve ter como objeto unicamente o direito positivo. Portanto, **caso quaisquer daquelas notas distintivas não estejam positivadas, devem ser desconsideradas, pois admiti-las significará produzir proposições jurídicas em desacordo com o texto normativo.**⁵⁴⁰ Veremos que as regras de decadência e prescrição veiculadas pelo Código Tributário Nacional em muitos aspectos se afastam daqueles traços distintivos, a evidenciar quão perigosa é a importação precipitada de certas noções.

Com essas advertências, adotamos a conceituação ofertada por CÂMARA LEAL, que entendemos aplicável também na seara do direito tributário:

⁵³⁹ Cf. RENATO LOPES BECHO, A prescrição intercorrente nos executivos fiscais e a Lei 11.051. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, p. 52-54.

⁵⁴⁰ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, ao considerar a decadência e a prescrição conceitos jurídicos positivos, critica a adoção apressada das notas distintivas apontadas pela doutrina civilista, quando ausente suporte para tanto nos textos normativos (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 37-38 e 146).

I – A prescrição é a extinção da ação, pela inércia continuada de seu titular, durante um certo lapso de tempo, fixado em lei.

II – A decadência é a extinção do direito, pela inércia continuada de seu titular, que deixa de exercitá-lo, durante o termo prefixado ao seu exercício.⁵⁴¹

Portanto, assumimos que tanto a decadência quanto a prescrição são formas extintivas de direitos, por decorrência da inércia de seu titular por determinado período. Na **decadência**, é extinto o próprio direito, o chamado direito material; na **prescrição**, a extinção alcança o direito de exercício da ação.

6.1.2. A segurança jurídica como princípio informador

Decadência e prescrição são figuras que se prestam a garantir **segurança jurídica**. No direito civil, no direito administrativo, no direito penal, no direito tributário ou em qualquer outro setor do conjunto normativo, tanto a decadência quanto a prescrição atuam para atribuir segurança às relações jurídicas. Em nosso entendimento, portanto, a segurança jurídica, é o princípio informador da figuras de direito positivo da decadência e da prescrição.

O princípio da segurança jurídica está a nortear a atividade de produção normativo quanto à veiculação das regras de decadência e prescrição, como aponta a doutrina, no Brasil⁵⁴² e no estrangeiro,⁵⁴³ inclusive em matéria tributária.

⁵⁴¹ *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 430.

⁵⁴² Dentre outros, ALBERTO XAVIER, ALCIDES JORGE COSTA, ANNÍBAL FERNANDES, ANTONIO GHIZZI, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, DOUGLAS YAMASHITA, EDUARDO FRANCO CÂNDIA, EDVALDO BRITO, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA, JOSÉ CRETTELLA JÚNIOR, JOSÉ ETULEY BARBOSA GONÇALVES, LUCIANO AMARO, MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, MÁRCIO SEVERO MARQUES, MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA, PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, PAULO CESAR CONRADO, PAULO DE BARROS CARVALHO, RENATO LOPES BECHO, RUBENS GOMES DE SOUSA, SCHUBERT DE FARIAS MACHADO.

⁵⁴³ Por exemplo, J. J. FERREIRO LAPATZA (*Direito tributário: teoria geral do tributo*, 2007, p. 322-323), RAMÓN FALCON Y TELLA (*Prescripción de tributos y sanciones. Revista de Derecho Tributario*, v. 80, p. 51) e HUMBERTO MEDRANO CORNEJO, forte nas lições de FERREIRO LAPATZA, GIULIANI FOUROUGE e BELAUNDE GUINASSI (*Prescripción, intangibilidad de la determinación impositiva y fiscalización*. In: *Teoría general da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, 2005, p. 395-396).

São variados os fundamentos invocados pela doutrina para justificar as regras de prescrição e decadência, tais como a *paz social*, o *bem comum* e a *negativa de perpetuação da incerteza e da instabilidade*. CÂMARA LEAL⁵⁴⁴ relaciona como motivos, apontados por juristas, a *ação destruidora do tempo* (COVIELLO), o *castigo à negligência* (SAVIGNI), a *presunção de abandono ou renúncia* (CARVALHO DE MENDONÇA), a *presunção de extinção do direito* (COLIN & CAPITANT e SAVIGNI), a *proteção ao devedor* (SAVIGNI, VAMPRE e CARVALHO SANTOS) e a *diminuição das demandas* (SAVIGNI). O autor,⁵⁴⁵ entretanto, baseado na tradição do direito romano, entende serem três os verdadeiros fundamentos, a saber: (1º) o *interesse público*, seu motivo inspirador; (2º) a *estabilização do direito*, sua finalidade objetiva; (3º) o *castigo à negligência*, meio repressivo de sua realização.

De nossa parte, temos que a decadência e a prescrição encontram na segurança jurídica seu princípio informador. Portanto, qualquer outro fundamento deve estar articulado ao princípio da segurança jurídica. Decadência e prescrição atuam para garantir segurança jurídica. A estabilização do direito, nesse sentido, não pode ser tomada como um fim em si mesma. A almejada estabilização do direito deve operar em prol da segurança jurídica.

As regras de decadência e prescrição, então, funcionam como instrumentos para alcançar estabilidade das relações jurídicas, visando primordialmente oferecer segurança jurídica. Daí assinalar com propriedade EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI que “Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura”.⁵⁴⁶

Questão interessante se refere à segurança jurídica colocar-se em suposto confronto com o princípio da *justiça*. A par de indagações de ordem moral, quiçá religiosa, ou de aspectos filosóficos, pensamos que o próprio sistema do direito positivo estabelece os expedientes a serem observados para que esses princípios não venham a colidir abruptamente. Para tanto, existe o legislador e ganha relevância o sistema de representação parlamentar, notadamente nos regimes democráticos. Ademais, atua o Poder Judiciário para conter eventuais violações, típico do sistema de freios e contrapesos.

⁵⁴⁴ *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 21-22.

⁵⁴⁵ *Da prescrição e da decadência*, 1939, p. 23-25.

⁵⁴⁶ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 141.

Evidente, pois, a importância do papel do órgão credenciado para legislar sobre decadência e prescrição. Atuando como agente de calibração, deve executar a função de ajuste do sistema, fixando prazos de decadência e prescrição, mediante juízo de ponderação com relação a valores como *segurança jurídica* e *justiça*.

Portanto, decadência a prescrição visam a garantir segurança jurídica, mas também, ainda que de forma mediata, realizam a esperada justiça. Sobre o tema, ao lançar considerações sobre a decadência, cabe destacar a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Essa tendência à determinação e à estabilização dos comportamentos intersubjetivos nem sempre se volta, de modo imediato, para o valor “justiça”. Antes, persegue o equilíbrio das relações, mediante a convicção de que uma solução jurídica será encontrada: eis o primado da “certeza do direito”, que opera para realizar, num segundo momento, o bem maior da “justiça”.⁵⁴⁷

No campo tributário, a questão é sensível por envolver interesses comuns de todas as pessoas políticas dotadas de competência tributária. Bem por isso, a Carta Política colocou na alçada de atuação do legislador complementar o nobre mister de regular a decadência e a prescrição no campo tributário, veiculando regras de calibração do sistema, ajustando essas figuras aos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da justiça, da federação e da autonomia municipal.⁵⁴⁸ Daí nos parecer despropositado invocar o princípio de “justiça” no sentido de impugnar a aplicação das regras de decadência e prescrição.⁵⁴⁹

⁵⁴⁷ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2006, p. 209.

⁵⁴⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Marketing de incentivo e seus aspectos tributários*. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 39.

⁵⁴⁹ A respeito, vem bem a calhar o que sustentara FÁBIO FANUCCHI: “Tal justiça tributária almejada por todos, jamais se conjugará com a existência de um instituto como o da decadência do direito de lançar tributos ou com o instituto da prescrição do direito de agir cobrando um crédito. Enquanto existirem causas extintivas legais em Direito Tributário e enquanto a Fazenda Pública for omissa na preservação de seus direitos, não haverá lugar para aquilo que o autor chama de “justiça fiscal”, visto como sempre haverá o sujeito passivo de obrigação tributária principal beneficiado com causas extintivas legais. E, nesse meio, bons e maus contribuintes. É preciso escolher, no entanto, o que é mais positivo entre a perpetuidade e a transitória preservação dos direitos. Escolhido pelo legislador o caminho da calma no panorama jurídico, pela extinção de direitos velhos e não exercitados, não cabe ao intérprete encontrar fórmulas ou buscar justificativas filosóficas que as sustentem, capazes de infirmar a base mesma em que se sustenta o instituto criado pelo redator de leis” (Ainda a decadência do direito de lançar tributos. *Revista de Direito Público*, n. 27, p. 218).

A propósito, invocamos as palavras de EURICO DE SANTI: “Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”.⁵⁵⁰

Cabe ressaltar, por fim, que o controle da legalidade contribui decisivamente para a efetivação da garantia de segurança jurídica. Estamos a falar, portanto, da fiscalização dos atos de aplicação da lei. Em matéria de decadência e prescrição tributárias, o controle de legalidade é exercido, na esfera administrativa e também perante o Poder Judiciário, sobre os atos de aplicação dessas regras extintivas de direitos.

É o controle de legalidade, pois, que garante segurança jurídica em matéria de decadência e prescrição tributárias. É esse controle dos atos de aplicação das normas jurídicas de decadência e prescrição que garantem o Estado de Direito.⁵⁵¹

6.2. Decadência e Prescrição no Direito Tributário

Decadência e prescrição, também em matéria tributaria, são figuras que atuam em prol do princípio da segurança jurídica. No Estado de Direito, a aplicação dessas regras pelas autoridades competentes confere estabilidade às relações jurídicas entre Fisco e contribuinte.

Muito bem. Mas como operam as regras de decadência e prescrição no campo tributário? A inércia do titular de um direito durante um prazo determinado produz quais efeitos jurídicos em matéria tributária? Quais direitos são afetados pela caducidade e pela prescrição no direito tributário?

Retomando, então, àquelas premissas fixadas a partir das lições de CÂMARA LEAL, temos que a incidência de uma norma de **decadência** implicará a extinção de um direito (material), enquanto a aplicação de uma regra de **prescrição** extinguirá um direito de ação.

⁵⁵⁰ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 33.

⁵⁵¹ Sobre o tema, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, Prescrição do direito do fisco, suspensão da exigibilidade e segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 127, p. 108-109.

Tendo-se em conta a estrutura da norma jurídica completa, composta por *norma primária* (de direito substantivo, material) e *norma secundária* (adjetiva, sanção em nível processual), podemos dizer, com EURICO DE SANTI,⁵⁵² que a decadência atinge o direito estabelecido em norma primária, ao passo que a prescrição opera sobre o direito prescrito da norma secundária.

Em se tratando de relações jurídicas na seara do direito tributário, a decadência afetar sempre um direito material, quer seja do Estado, quer seja de um particular, enquanto a prescrição acabará por extinguir um direito de ação, seja este do Estado ou de um particular.

A propósito, cabe destacar que o conjunto de relações jurídicas no campo tributário, como já aventado, não está limitado apenas a vínculos obrigacionais, é dizer, de cunho econômico. Há também outras prestações, não econômicas, devidas tanto pelo Fisco quanto pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias, marcadamente aqueles deveres instrumentais a cargo dos particulares no interesse da Administração Tributária (as chamadas obrigações acessórias), em número, aliás, a cada dia mais expressivo.

A despeito dos direitos referentes aos vínculos não obrigacionais também estarem sujeitos a regras de decadência e prescrição, nosso enfoque está direcionado somente àquelas relações jurídicas de ordem obrigacional, cujas pretensões de seus detentores revelam cunho econômico.

Definimos, assim, que nossa abordagem estará voltada exclusivamente para as relações obrigacionais. A decadência e a prescrição, então, afetarão direitos econômicos de seus titulares. Estaremos a versar, portanto, sobre decadência e prescrição relativamente a **direitos de crédito**.

E aqui nos deparamos com a locução *crédito tributário*, empregada que é em acepções diversas. Na prática dos operadores do direito, a locução é utilizada para referir não apenas ao direito de crédito tributário devido pelo Fisco em face do sujeito passivo, mas também para referir ao direito econômico de que alguém é titular em face do Fisco.

⁵⁵² *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 153. Adota também esse entendimento DANIEL MONTEIRO PEIXOTO (*Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, 2006, p. 181).

Daí porque, procurando atribuir maior rigor semântico e objetivando evitar confusões terminológicas, faremos uso de **crédito tributário** quando nos referirmos ao crédito de que é titular a Fazenda Pública na relação jurídica tributária, surgida por força da incidência da regra-matriz de incidência tributária, e **débito do Fisco**,⁵⁵³ quando a referência for ao direito de crédito detido por alguém em face do Estado-Fisco.

Quanto ao **crédito tributário**, embora utilizada a locução em diferentes acepções,⁵⁵⁴ está atrelada à noção de direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária à percepção de prestação patrimonial do sujeito passivo, a título de tributo. Em outras palavras, *crédito tributário* é o direito de o Fisco exigir, do sujeito passivo, prestação pecuniária a título de tributo.

O crédito tributário surge, automática e infalivelmente, quando o fato jurídico tributário é constituído pela linguagem competente. Instala-se a relação jurídica tributária, habilitando o Fisco a exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação tributária.⁵⁵⁵ O credor será o sujeito investido de capacidade tributária ativa, que pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado, não havendo também impedimento para que seja uma pessoa física.⁵⁵⁶ Não sendo o sujeito ativo a pessoa política de direito público dotada de competência tributária, a figura será a da *parafiscalidade*, na qual outras pessoas, públicas ou privadas, assumem o papel de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

⁵⁵³ A expressão *débito do Fisco* é utilizada por EURICO DE SANTI (*Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 96) e por PAULO CESAR CONRADO (*Compensação tributária e processo*, 2003, p. 108).

⁵⁵⁴ EURICO DE SANTI identificou na locução crédito tributário as seguintes acepções: (a) direito subjetivo do Fisco, parte da relação jurídica tributária; (b) quantia em dinheiro; (c) gênero que engloba a relação jurídica efectual e a intranormativa (*Lançamento tributário*, 1996, p. 158-159). MARCELO FORTES DE CERQUEIRA encontrou ainda as seguintes acepções: (a) direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo da obrigação tributária; (b) direito subjetivo de que titular o sujeito ativo da obrigação tributária principal; (c) sinônimo de obrigação tributária intranormativa; (c.1) crédito tributário constituído pelo Fisco e crédito tributário constituído pelo contribuinte; (d) sinônimo de obrigação tributária principal; (d.1) crédito tributário (principal) constituído pelo Fisco e crédito tributário (principal) constituído pelo contribuinte; (e) objeto da prestação da obrigação tributária; (f) objeto da prestação da obrigação tributária principal (*Repetição do indébito tributário*, 2000, p. 187).

⁵⁵⁵ A propósito, não podemos deixar de registrar nosso entendimento no sentido de ser descabido sustentar-se a existência de obrigação tributária sem o respectivo crédito. Ora, toda relação obrigacional tem por pressuposto a presença de um sujeito ativo (detentor do direito subjetivo), do um sujeito passivo (que tem o dever jurídico) e de um objeto. Na obrigação tributária, portanto, o Estado figura como sujeito ativo, o contribuinte ou responsável como sujeito passivo, sendo o objeto a importância em dinheiro a título de tributo. Incorporamos, no ponto, os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*, 2005, p. 365-367). Acerca da *obrigação tributária*, destacamos o trabalho de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Repetição do indébito tributário*, 2000, p. 137-181).

⁵⁵⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 301.

No que diz respeito ao **débito do Fisco**, é um direito de caráter patrimonial de titularidade de alguém em face do Estado-Fisco. O titular deste direito poderá ser uma pessoa de direito público ou privado e também uma pessoa física. Não se trata, cabe ressaltar, de um crédito a título de tributo. O crédito devido em face do Fisco não é um crédito tributário. Há, sim, um direito de crédito, um direito subjetivo de exigir determinada quantia em dinheiro do Estado. Ao Estado incumbe, na forma da lei, o dever jurídico de cumprir esta prestação, é dizer, de adimplir o débito do Fisco.

Os débitos do Fisco têm origens distintas. Podem representar valores pagos indevidamente a título de tributo (indébito tributário) a serem restituídos pelo Fisco. Podem corresponder também a valores concedidos em razão de estímulos fiscais, cujos montantes podem ser pagos em dinheiro ou utilizados para quitação de tributos. Podem, ainda, consistir em moeda escritural para liquidação de tributos por meio de técnicas de compensação ou abatimento, a exemplo do que ocorre nas sistemáticas de não-cumulatividade, de impostos como o IPI e o ICMS, bem como nas contribuições do PIS e da COFINS,⁵⁵⁷ cujos regimes foram criados mais recentemente.

Em matéria tributária, as regras de decadência e prescrição operam para extinguir, pela inércia de seu titular durante certo período de tempo, direito material e direito de ação relativamente ao *crédito tributário* e ao *débito do Fisco*. A **decadência** opera com relação ao crédito tributário e ao débito do Fisco. Já a **prescrição** tem efeito extintivo do direito de ação para a cobrança do crédito tributário e do débito do Fisco.

6.3. Decadência e Prescrição: Matérias de Normas Gerais de Direito Tributário

Decadência e prescrição são matérias de normas gerais de direito tributário. São temas que devem ser disciplinados pelo legislador nacional, mediante a utilização do instrumento introdutor de normas do tipo lei complementar. É este, ademais, o comando veiculado pelo art. 146, III, *b*, da Constituição da República.

⁵⁵⁷ Os chamados regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, foram instituídos, respectivamente, pela Lei n. 10.637, de 30.12.2002, e pela Lei n. 10.833, de 29.12.2003.

Considerando o relevante papel atribuído pela Carta Política ao legislador complementar em matéria de legislação tributária, bem como a presença da segurança jurídica como princípio informador da decadência e da prescrição, a veiculação de regras acerca de decadência e prescrição, tanto do crédito tributário quanto do débito do Fisco, deve ser uniforme com relação a todas as pessoas políticas dotadas de competência tributária. Está a exigir, assim, a edição de legislação complementar.

Neste tema, exerce a lei complementar papel de calibração do sistema, em prol da segurança jurídica e da harmonização dos interesses dos entes políticos. Note-se que, para o desempenho dessa relevante função de ajuste, o constituinte estipulou que as regras de decadência e prescrição tributárias devem ser veiculadas por lei complementar, instrumento cuja aprovação exige processo legislativo especial. Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO:

Decadência e prescrição tributárias, por exemplo, são matérias que o constituinte considerou especiais e merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina mais rigorosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo (art. 146, III, “b”, da CF de 1988).

Está-se diante de típico exemplo do papel de ajuste reservado à legislação complementar, para garantia a harmonia que o sistema requer. (...)

Conforme se depreende do art. 146, III, “b”, da Constituição da República, cumpre à lei complementar dispor sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadências tributários”, conferindo, desse modo, uniformidade a disciplina das exigências tributárias, evitando que as pessoas políticas regulem o assunto de forma conflituosa, espalhando indesejável insegurança entre os destinatários normativos.⁵⁵⁸

⁵⁵⁸ *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 39. Para o autor, embora decadência e prescrição não sejam matérias de normas gerais de direito tributário, os temas devem ser regulados por lei complementar, a qual atua como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema.

Portanto, a opção do constituinte prestigia os princípios federativo e da autonomia municipal. Para tanto, deliberou que em matéria de decadência e prescrição tributárias o exercício das competências impositivas por cada pessoa política deve estar pautado em tratamento uniforme que resguarde a segurança jurídica.

6.3.1. Prazos de decadência e prescrição e normas gerais de direito tributário

O constituinte originário depositou no texto constitucional sua decisão de atribuir ao legislador complementar a disciplina das regras de decadência e prescrição tributárias, em nosso entendimento como matéria de normas gerais de direito tributário. Não restam maiores dúvidas, portanto, de que a matéria está inserida no rol de competências do legislador complementar de normas nacionais.

Questão que se coloca em debate, outrossim, diz respeito à **fixação dos prazos** de decadência e prescrição tributárias. Essa indagação decorre de respeitáveis entendimentos⁵⁵⁹ no sentido de que os prazos decadenciais e prescricionais em matéria tributária não deveriam ser estabelecidos por lei complementar da União.

É sobre este aspecto de fundamental importância para as conclusões deste trabalho que desde logo manifestamos nossa posição: **competete à lei complementar, em matéria de normas gerais de direito tributário, estabelecer prazos de decadência e prescrição.**

Com efeito, não concebemos que o constituinte originário tenha deliberado colocar na alçada do legislador complementar o tema da decadência e da prescrição em matéria tributária, mas permitido que os respectivos prazos possam ser estipulados por cada pessoa política, conforme melhor lhes aprouver. Ora, é por meio da fixação dos prazos decadenciais e prescricionais que se garantirá segurança jurídica. Admitir que os prazos sejam livremente estabelecidos por cada ente tributante contraria o próprio fundamento que motivou a decisão política do legislador constituinte.

⁵⁵⁹ Por exemplo, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 817, e MARIA DO ROSARIO ESTEVES, *Normas gerais de direito tributário*, 1997, p. 111.

A decadência e a prescrição têm como elemento comum a inércia do titular de um direito em exercitá-lo durante um certo lapso de tempo. A inércia do titular do direito, portanto, poderá produzir efeitos no plano normativo quando verificado o transcurso do período fixado pelo legislador. Sem o esgotamento do prazo definido em lei, a inércia do titular do direito não implicará conseqüência jurídica alguma. Logo, é o prazo elemento determinante para a veiculação de toda e qualquer regra de decadência e prescrição. Sem prazo, não há decadência ou prescrição.

Nessa linha de raciocínio, quer parecer não fazer sentido que justamente a demarcação dos prazos de decadência e prescrição em matéria tributária seja colocada no campo normativo de cada entidade tributante. Reside na calibração dos prazos decadenciais e prescricionais, pelo legislador complementar, o ponto central para a harmonização do sistema, garantindo segurança jurídica.

Sustenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA,⁵⁶⁰ expoente da corrente que defende a impossibilidade de fixação de prazos decadenciais e prescricionais por lei complementar, que em matéria de normas gerais de direito tributário o legislador nacional está autorizado apenas a traçar diretrizes e normas gerais, não podendo descer a detalhes. Entende o autor que a lei complementar pode estabelecer que decadência e prescrição são modalidades de extinção da obrigação tributária, pode fixar *o dies a quo* dos respectivos prazos, sendo permitido, também, dispor sobre as causas de suspensão e interrupção dos prazos. Todavia, não estaria autorizado o legislador complementar a fixar os prazos decadenciais e prescricionais, pois este seria aspecto a ser regulado privativamente pelas pessoas políticas.

Pensamos de modo distinto. A fixação dos prazos de decadência e de prescrição não só é da competência da lei complementar, como é fator decisivo para o funcionamento do mecanismo de ajuste do sistema. De nada adiantaria traçar os contornos dessas figuras, se ao fim e ao cabo tudo estaria a depender da fixação de prazos por cada ente político. Para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo *gerais* da expressão constitucional ‘normas gerais de direito tributário’ designa apenas diretrizes genéricas, deixando o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político”.⁵⁶¹

⁵⁶⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 816-817.

⁵⁶¹ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 88.

A competência outorgada ao legislador complementar não foi talhada a ponto de se impedir a fixação dos prazos de decadência e prescrição. Se assim pretendesse o constituinte (o que não é o caso), essa restrição estaria consignada no próprio enunciado constitucional, algo que, decisivamente, não ocorreu.

E não estamos aqui a operar a partir de mera interpretação literal (que, aliás, rejeitamos) do enunciado do art. 146, III, *b*, da Constituição. Nada disso. Nossa posição decorre de interpretação sistemática do texto constitucional. Desta perspectiva, não vislumbramos como possa o legislador constituinte atribuir à lei complementar o relevante mister de calibração do sistema mediante a regulação da decadência e da prescrição em nível nacional e, ao mesmo tempo, restringir essa competência quanto à fixação dos respectivos prazos.

Bem por isso, pensamos que não pode prevalecer exegese que caminhe em direção ao esvaziamento do mandamento constitucional do art. 146, III, *b*, no que tange à decadência e à prescrição. Foi reservado ao legislador complementar o estabelecimento de normas nacionais sobre decadência e prescrição em matéria tributária, notadamente a fixação dos respectivos prazos. Retirar da lei complementar a regulação de aspecto dos mais relevantes em termos de decadência e prescrição tributárias, ou seja, a fixação dos respectivos prazos, comprometeria a articulação de competências normativas promovida pelo constituinte originário.

Provocaria um indesejável desajuste sistêmico se cada ente político pudesse estabelecer prazos de decadência e prescrição em matéria tributária ao seu bel-prazer. Mais do que isso, o labor do legislador complementar perderia sentido, porquanto ficaria a matéria subordinada exclusivamente à fixação de prazos pelas pessoas política dotadas de competência tributaria.

Em outras palavras, a pretendida segurança jurídica ficaria a mercê da vontade dos legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Entendemos que as relações entre o Estado-Fisco e os sujeitos passivos de obrigações tributárias estarão resguardadas se – e somente se – definidos em lei nacional os **limites temporais** tanto para a cobrança dos créditos tributários, quanto para o exercício de pretensões relativas a débitos do Fisco.

Da perspectiva dos contribuintes e responsáveis tributários, as regras de decadência e prescrição oferecem proteção quando permitem o conhecimento dos limites temporais para a cobrança de créditos tributários por parte da Fazenda Pública, bem como para o exercício de pretensões relacionadas a débitos do Fisco.

Prazos de decadência e prescrição tributárias, portanto, devem ser fixados por lei complementar. Essa conclusão, ademais, tem recebido acolhida da doutrina, inclusive por autores que perfilharam a corrente dicotômica no anterior regime constitucional, como PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁶² e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.⁵⁶³ É interessante, a respeito, a evolução do pensamento de CARLOS VELLOSO. Embora sob a égide da Carta pretérita aderisse à corrente tricotômica,⁵⁶⁴ admitia que os prazos prescricionais fossem estabelecidos por lei ordinária, porquanto a matéria não seria própria de normas gerais de direito tributário.⁵⁶⁵ Com a promulgação da novel Constituição, entendeu superada a questão, de modo que os prazos de decadência e prescrição em matéria tributária passaram a ser fixados pela lei complementar de normas gerais.⁵⁶⁶

A posição de CARLOS VELLOSO sob a égide do novo regime constitucional parece ter sido decisiva com relação ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. De fato, no histórico julgamento em que foram declarados inconstitucionais os Decretos-Leis n. 2.445, de 26.06.1988, e n. 2.449, de 21.07.1988 (por meio dos quais se pretendeu alterar a sistemática de incidência da contribuição ao PIS), sinalizou a Suprema Corte em direção ao reconhecimento de que a fixação de prazos de decadência e prescrição é matéria de normas gerais de direito tributário. No ponto, o seguinte trecho do voto do relator, Min. CARLOS VELLOSO:

⁵⁶² Marketing de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 42.

⁵⁶³ Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, p. 68.

⁵⁶⁴ Posição manifestada no voto proferido no Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, *DJ* 16.04.1993, p. 956.

⁵⁶⁵ A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a Lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras. *Revista de Direito Tributário*, n.s 9-10, p. 205. Em função judicante perante o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) assumira também esta posição [cf. Embargos Infringentes na Remessa “Ex Officio” n. 63.572/PR, 2ª Seção, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 26.05.1981. *Revista de Direito Tributário*, n.s 17-18, p. 272-273; Incidente de Uniformização de Jurisprudência (IUI) n. 58.664 (na Apelação Cível n. 71.525), 4ª Turma, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 08.08.1981. *Revista de Direito Tributário*, n.s 51, p. 270].

⁵⁶⁶ Lei complementar tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 88, p. 14.

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). (...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN), são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).⁵⁶⁷

Merece registro que esse entendimento vem sendo acolhido em decisões proferidas na própria esfera administrativa, tal como se verifica do seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Ministério da Fazenda:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – A contribuição social sobre o lucro líquido, “ex vi” do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, **em face do disposto nos arts. nº 146, III, “b”, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar.** À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Recurso especial provido.⁵⁶⁸

O legislador complementar traça as limitações temporais a partir das quais podem operar os legisladores dos entes políticos dotados de competência tributária,

⁵⁶⁷ Recurso Extraordinário n. 148.754/RJ, Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 24.06.1993, *DJ* 04.03.1994, p. 16-17.

⁵⁶⁸ Acórdão CSRF/01-05.299, 1ª Turma, Rel. Cons. José Clóvis Alves, julgamento em 21.09.2005 (destaques nossos). Ainda nesse sentido, da **CSRF**: Acórdão CSRF/01-04.262, 1ª Turma, Rel. Cons. Cândido Rodrigues Neuber, julgamento em 02.12.2002; Acórdão CSRF/01-05.052, 1ª Turma, Rel. Cons. José Clóvis Alves, julgamento em 10.08.2004; do **1º Conselho de Contribuintes**: Acórdão 103-20766, 3ª Câmara, Rel. Márcio Machado Caldeira, julgamento em 07.11.2001; Acórdão 105-16120, 5ª Câmara, Rel. Cons. José Clóvis Alves, julgamento em 08.01.2006; Acórdão 107-08766, 7ª Câmara, Rel. Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, julgamento em 21.09.2006; do **2º Conselho de Contribuintes**: Acórdão 201-76688, 1ª Câmara, Rel. Cons. Gilberto Cassuli, julgamento em 29.01.2003; Acórdão 201-77035, 1ª Câmara, Rel. Cons. Serafim Fernandes Corrêa, julgamento em 1º.07.2003; do **3º Conselho de Contribuintes**: Acórdão 303-31147, 3ª Câmara, Rel. Cons. Irineu Bianchi, julgamento em 17.02.2004; Acórdão 303-31191, 3ª Câmara, Rel. Cons. Irineu Bianchi, julgamento em 18.02.2004.

fixando marcas que garantem segurança jurídica e proteção aos contribuintes e responsáveis tributários. Conforme assinala o Min. CELSO DE MELLO, “Essa reserva constitucional de lei complementar, em última análise, enquanto instrumento de limitação normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva e a dispensar tutela plena aos sujeitos passivos da obrigação tributária”.⁵⁶⁹

Assim, cabe à lei complementar estabelecer os limites temporais de segurança jurídica e proteção de contribuintes e responsáveis tributários, fixando: (1) os **prazos maiores** para a cobrança de créditos tributários pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais; e (2) os **prazos menores** para o exercício de pretensão quanto a débitos do Fisco, por parte dos sujeitos passivos.

Eis o papel de ajuste do sistema, de garantia da segurança jurídica, de estabilização das relações jurídicas e de proteção dos sujeitos passivos, que as regras de decadência e prescrição veiculadas por lei complementar estão a exercer, notadamente quando fixados os respectivos prazos.

6.3.2. Fixação de prazos por entes políticos dotados de competência tributária

Conforme exposto no tópico anterior, compete ao legislador nacional de normas gerais de direito tributário, mediante o instrumento introdutor do tipo lei complementar, veicular regras de decadência e prescrição tributárias, definindo os limites temporais tanto para a cobrança de créditos tributários, por parte da Fazenda Pública, quanto para o exercício de pretensões relativas a débitos do Fisco, pelos contribuintes e responsáveis tributários.

Tratando-se de competência privativa do legislador complementar da União, positivada no art. 146, III, *b*, da Constituição da República, os legisladores federal, estaduais, distrital e municipais não estão credenciados a estabelecer normas gerais de direito tributário sobre decadência e prescrição em matéria tributária, notadamente sobre os respectivos prazos. Se o fizerem, estarão a invadir o campo de atuação do legislador complementar de normas nacionais, incorrendo em vício de inconstitucionalidade (por infração à norma que delimita a matéria).

⁵⁶⁹ Trecho de voto proferido no Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, *DJ* 16.04.1993, p. 962 (destaques do original).

Essa deliberação do legislador constitucional, como já ressaltamos, atua em favor da segurança jurídica. O estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais de modo uniforme em todo o território nacional oferece proteção aos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Compete ao legislador complementar, pois, fixar: (1) os prazos maiores para a exigência de créditos tributários; e (2) os prazos menores para o exercício de pretensão quanto ao débito do Fisco.

Muito bem. Já assentamos que as pessoas políticas investidas de competência tributária não podem legislar sobre normas gerais de direito tributário relativamente a prazos decadenciais e prescricionais. Entretanto, outra questão que se coloca diz respeito à existência (ou não) de algum campo normativo de atuação dos entes políticos nesta matéria. Em outras palavras, estabelecidos os prazos de decadência e prescrição pelo legislador complementar de normas nacionais, poderiam os órgãos legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios veicular alguma regra sobre prazos decadências e prescricionais?

Diante da indagação, entendemos que três perspectivas se apresentam com relação à possibilidade de atuação legislativa das pessoas políticas: (1^a) não podem veicular regra alguma sobre esta matéria, pois a competência para estabelecer prazos de decadência e prescrição em matéria tributária é privativa do legislador complementar; (2^a) podem apenas reproduzir os prazos que forem estabelecidos pela lei complementar de normas nacionais; e (3^a) podem legislar desde que observados os limites traçados pelo legislador complementar.

Recusamos de plano a primeira opção. Afirmar que às pessoas políticas é vedado editar norma acerca do tema nos parece não fazer sentido. Ora, se as normas nacionais vinculam os órgãos legislativos dos entes políticos, é porque existe algum campo normativo para que atuem. É essa a razão pela qual regra estabelecida por lei complementar, neste tema, opera *como requisito subordinante da atividade impositiva do Poder Público*.⁵⁷⁰ A veiculação de normas nacionais sobre prazos de decadência e prescrição tem por pressuposto a atuação legislativa das entidades políticas dotadas de competência tributária. Rejeitamos, assim, a perspectiva inicial.

⁵⁷⁰ As palavras são do Min. CELSO DE MELLO, no voto proferido no Recurso Extraordinário n. 136.215-4/RJ, Plenário, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 18.02.1993, DJ 16.04.1993, p. 959.

A segunda alternativa também não se mostra acertada. Limitar os órgãos legislativos de todas as pessoas políticas à singela reprodução dos comandos da lei complementar tornaria insubsistentes as próprias competências normativas. Aqui sim nos parece possível cogitar da violação ao princípio federativo e ao princípio da autonomia municipal. Ademais, se nesta matéria fosse permitido somente copiar o regramento estabelecido em lei complementar, em termos pragmáticos, a situação seria idêntica àquela verificada na primeira opção: nada poderiam dispor sobre a matéria. Reiteramos, pois, que algum campo normativo existe. A propósito, cabe esclarecer que não estamos afirmando que os entes políticos não podem incorporar aquilo que estabelecido na lei complementar. Podem fazê-lo. Aliás, em muitos casos quiçá seja esta a opção política mais acertada. Contudo, permitir que as entidades políticas adotem o padrão fixado pela lei nacional não quer significar que possam, unicamente, somente, exclusivamente reproduzir as regras veiculadas pelo legislador complementar. Afastamos, então, a segunda perspectiva.

Cabe agora analisar a terceira perspectiva. Poderiam as pessoas políticas legislar desde que observados os limites estabelecidos pela lei complementar? Seria possível a produção normativa relativamente a prazos de decadência e de prescrição com observância dos limites traçados pela lei complementar, todavia estabelecendo prazos distintos? A resposta é positiva. As pessoas políticas dotadas de competência tributária podem estabelecer prazos de decadência e prescrição diferentes daqueles fixados em lei complementar, desde que respeitados os limites definidos na lei nacional.

Quais seriam esses limites? São Aqueles por nós já mencionados: (1) os prazos maiores para a exigência de créditos tributários; e (2) os prazos menores para o exercício de pretensão quanto ao débito do Fisco. Observados estes limites, podem os legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios fixar outros prazos decadenciais e prescricionais.

Em outros termos, podem as pessoas políticas veicular prazos de decadência a prescrição, desde que: (1) quanto às pretensões relativas a **débitos do Fisco**, os prazos **não sejam menores** do que os previstos na lei complementar, a exemplo de prazos para pleitear a restituição de pagamentos indevidos; e (2) com relação à cobrança de **créditos tributários**, os prazos **não sejam maiores** do que aqueles fixados na lei complementar.

Desse modo, os entes políticos, se assim desejarem, podem estabelecer diferentes prazos, por exemplo, para o exercício de pretensão contra a Fazenda Pública, ou seja, relativo a débito do Fisco. Entretanto, esse prazo, em hipótese alguma, poderá ser inferior àquele previsto na lei complementar.

Nada impede, contudo, que prazo maior seja fixado, em favor dos contribuintes e responsáveis tributários. A garantia de segurança jurídica e a proteção aos sujeitos passivos não serão abaladas. Os limites temporais assegurados pelo lei complementar serão observados. Em síntese, em matéria tributária, as pessoas políticas podem estabelecer prazos decadenciais e prescricionais **quanto aos débitos do Fisco, desde que sejam iguais ou superiores aos prazos previstos na lei complementar.**

Quanto aos prazos de decadência e prescrição referentes à cobrança de créditos tributários, o tema toca diretamente no cerne deste trabalho. Ao versarmos sobre os limites para a fixação de prazos de decadência e prescrição para a exigência de tributos pelo Fisco, daremos passos decisivos em direção à aferição da validade dos prazos para cobrança de contribuições sociais destinadas à seguridade social, notadamente aqueles previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

Pois bem. Com relação à cobrança de **créditos tributários**, os prazos fixados pelo legislador complementar serão os maiores validamente instituídos. Em outras palavras, os legisladores das demais pessoas políticas **poderão estabelecer apenas prazos iguais ou inferiores àqueles previstos na lei complementar.** Relativamente à exigência de créditos tributários, portanto, é vedada a fixação de prazos de decadência e prescrição tributárias superiores àqueles previstos na lei complementar.

Nesse sentido, enfatizando a função de proteção da lei complementar, é a lição de ALBERTO XAVIER: “A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar”.⁵⁷¹

⁵⁷¹ *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, 1997, p. 94. Nesse mesmo sentido, A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27, p. 9-10.

A despeito da questão não ser pacífica na doutrina,⁵⁷² cabe ressaltar que vem sendo sustentado por juristas de porte⁵⁷³ entendimento no sentido de que é permitido às pessoas políticas investidas de competência tributária apenas estabelecer prazos de decadência e prescrição inferiores aos previstos na lei complementar.

Desse modo, qualquer das pessoas políticas investidas de competência tributária, se entender conveniente no âmbito de sua política interna (a chamada “economia interna”), pode estabelecer prazos menores de decadência e prescrição com relação à cobrança de créditos tributários.

Em seu pioneiro estudo sobre decadência e prescrição em matéria tributária, ao destacar as opções de política tributária das pessoas políticas investidas de competência tributária, FÁBIO FANUCCHI concluiu pela possibilidade de fixação de prazos de decadência menores:

Então, se os escalões menores da administração nacional (Estados e Municípios) têm o poder reconhecido de produzir leis que restrinjam os efeitos tributários autorizados com maior amplitude pela lei geral e nacional (reduzindo alíquotas, alterando bases de cálculo, concedendo isenções e estímulos fiscais etc.) e se prazos menores de decadência do direito de lançar os tributos podem produzir de prático o mesmo efeito acima enunciado, não há como defender que seja vedado aos Estados e Municípios a redução dos prazos extintivos do Código, nas relações jurídico-tributárias em que eles sejam sujeitos ativos. Se acharem suficiente para a sua garantia prazo de decadência menor que o da lei nacional, poderão consagrá-lo na legislação própria, sem ferir competência da União. A essa, elaborando lei nacional, cabe outorgar as garantias mínimas em defesa dos interesses dos contribuintes.⁵⁷⁴

⁵⁷² VITTORIO CASSONE, por exemplo, entende que o legislador ordinário não pode nem aumentar e tampouco diminuir os prazos de decadência e prescrição previstos na lei complementar (Decadência e prescrição de tributos e contribuições. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 25, p. 56-57).

⁵⁷³ Neste sentido, ALBERTO XAVIER, FÁBIO FANUCCHI, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, LUCIANO AMARO e SACHA CALMON NAVARRO COELHO. Essa posição tem sido encampada também em decisões dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda (v.g., Acórdão 303-31285, Recurso 127.259, 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. João Holanda Costa, julgamento em 18.03.2004).

⁵⁷⁴ *A decadência e a prescrição em direito tributário*, 1970, p. 94.

Bem a propósito, e muito embora não seja nossa pretensão adentrar em tema pertinente às políticas tributárias ou, mais precisamente, de administração tributária, não podemos deixar de mencionar razões que justifiquem a redução dos prazos de decadência e prescrição em matéria tributária, ou mesmo desaconselhem a ampliação desses prazos.

Com efeito, a fixação de prazos de decadência e prescrição menores pode contribuir, mesmo que de forma mediata, para o aumento da eficiência da atividade administrativa, notadamente por exigir maior celeridade das autoridades fiscais com relação aos procedimentos de fiscalização e cobrança de créditos tributários. Mecanismos dessa ordem, a rigor, tendem a propiciar incremento da arrecadação, porquanto a existência de prazos menos extensos acaba por imprimir maior agilidade administrativa nas diversas etapas dos procedimentos de arrecadação. Essa aceleração das atividades da máquina administrativa permite supor o recebimento mais rápido dos créditos tributários.

Nessa linha de idéias, há determinados fatores que, articulados com a redução dos prazos decadenciais e prescricionais para a cobrança do crédito tributário, sugerem resultados ainda mais efetivos para a Fazenda Pública. Órgãos administrativos melhor estruturados, modernização dos instrumentos de controle de informações fiscais, aprimoramento dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes e responsáveis tributários e otimização das ferramentas de informática são todos elementos que, associados à redução de prazos, podem levar ao crescimento da arrecadação da Fazenda Pública.

De outra perspectiva, o próprio ganho de eficiência da Administração em razão desses fatores está a justificar a redução dos prazos para a cobrança de créditos tributários pelo Fisco.⁵⁷⁵ É que, dispondo a Fazenda Pública de mecanismos que tornem mais ágil o exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, deixam de ser necessários prazos maiores para a exigência de seus créditos. Nesta hipótese, a redução dos prazos decadenciais e prescricionais reflete a maior eficiência do Fisco, que despense menos tempo para a execução das atividades para a cobrança de créditos tributários.

⁵⁷⁵ Conforme registra RAMÓN FALCÓN Y TELLA, na Espanha, em razão do maior controle administrativo, enormemente facilitado pela informatização, a partir de janeiro de 1999 foram reduzidos de 5 (cinco) para 4 (quatro) anos os prazos prescricionais para a exigência de créditos tributários pela Administração (Prescripción de tributos y sanciones. *Revista de Direito Tributário*, v. 80, p. 52).

De reverso, o estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais maiores acaba por estimular a perda de eficiência administrativa, em prejuízo da Fazenda Pública.⁵⁷⁶ Com prazos mais extensos, tende a máquina administrativa a movimentar-se com menos agilidade, podendo levar à postergação da arrecadação tributária, algo de todo indesejável sob a ótica do interesse público.

O estabelecimento de prazos maiores, ademais, coloca em risco a própria efetividade das atividades de fiscalização. Isto porque, quando fixado um prazo em lei, é bastante comum – e nossa experiência comprova essa assertiva – que as atividades fiscais sejam realizadas em data relativamente próxima ao termo de esgotamento do prazo.⁵⁷⁷ Logo, quanto maior o prazo, mais tempo podem levar os agentes fiscais para a execução dos procedimentos tendentes à constituição do crédito tributário.

Tudo isso quando é sabido que as marcas dos eventos desaparecem no tempo, que as provas são apagadas, que os registros de interesse da Fazenda Pública muita vez já não estão mais ao alcance dos agentes administrativos. Dir-se-á, então, que *as provas somem no tempo, portanto, o aumento do prazo reduz a capacidade do Fisco constituir o crédito tributário.*⁵⁷⁸ Desse modo, o estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais maiores acabaria por operar como fator de comprometimento da saúde dos erários.

Retomamos ao tema central deste tópico para concluir que as pessoas políticas investidas de competência tributária podem veicular prazos decadenciais e prescricionais em matéria tributária, desde que observados os limites temporais fixados pelo legislador complementar de normas nacionais.

⁵⁷⁶ É o que destacara ANNÍBAL FERNANDES, em 1975, ao criticar o prazo trintenário veiculado pela Lei n. 3.087/60 (Lei Orgânica da Previdência Social – LOPS) para a cobrança de contribuições previdenciárias: “Um prazo eternizante de prescrição, contra todas as normas prescricionais e decadenciais aplicáveis aos tributos em geral, convidam, por exemplo, à negligência e estimulam a deteriorização da administração tributária respectiva, que não se aparelha para a cobrança em prazos menores” (*Os prazos prescricionais do CTN e a previdência social*, 1975, p. 18 – destaque do original).

⁵⁷⁷ Eis a constatação de ALCIDES JORGE COSTA: “Nós sabemos, por exemplo, no imposto de renda, quando vai chegando ao fim do quinto ano para o lançamento, há uma correria da fiscalização para efetuar aquele lançamento. Se o prazo fosse de 7anos, provavelmente ela apareceria no fim do sétimo ano, se fosse de 10, apareceria no fim do décimo ano” (Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 21, p. 56).

⁵⁷⁸ Essa afirmação, que tomamos como conclusão, consta das justificativas da proposta de alteração legislativa quanto aos prazos de decadência, formulada por ocasião da realização do I Fórum de Debates entre a Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas – FGV e a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos – DRJ em Campinas/SP, realizado de 16 a 19 de novembro de 2004 (*Decadência no Imposto sobre a Renda*, 2006, p. 159).

Esta construção de sentido, assim pensamos, prestigia o equilíbrio almejado pelo legislador constituinte ao traçar as competências normativas. A lei complementar garante segurança jurídica e oferece proteção dos contribuintes e responsáveis tributários, estabelecendo prazos máximos de decadência e prescrição para a cobrança de créditos tributários e também, com relação ao débito do Fisco, fixando prazos mínimos. Todavia, podem as pessoas políticas fixar prazos menores (quanto ao crédito tributário) e maiores (quanto ao débito do Fisco), para que a legislação interna de cada ente tributante possa ser articulada a seus particulares interesses, ou seja, a questões de “econômica interna”.

De um lado, o legislador complementar exerce a função de calibração, ajustando os prazos de decadência e prescrição tributárias, promovendo segurança jurídica. De outro, observados os limites temporais fixados em lei complementar, podem operar os legisladores dos entes políticos, estabelecendo prazos menores para cobrança de crédito tributários e prazos maiores com relação a débitos do Fisco, conforme seja do interesse da “economia interna”, restando assim prestigiados o princípio federativo e o princípio da autonomia dos municípios.

6.3.3. Controle de produção normativa e a fixação dos prazos

Toda a atividade de produção normativa, como já versado neste trabalho, está sujeita a controle. Não se passa nada diferente, portanto, com relação à produção normativa referente à veiculação de regras de decadência e prescrição em matéria tributária, e mais especificamente no que diz respeito ao estabelecimento dos respectivos prazos.

Desse modo, o controle alcança a atuação do próprio legislador complementar de normas nacionais, quando produz enunciados prescritivos sobre prazos decadenciais e prescricionais. Considerando, todavia, que neste momento nosso interesse reside nos possíveis conflitos entre normas de decadência e prescrição veiculadas, pelo legislador nacional, por meio do instrumento introdutor no tipo lei complementar, e aquelas introduzidas pelos legisladores das pessoas políticas investidas de competência tributária, nossa abordagem ficará restrita a este contexto.

O conflito, então, se daria entre regras de prazos de decadência e prescrição fixados em lei complementar e regras veiculadas pelos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais. E se quisermos circunscrever ainda mais a questão, tomemos como existente um conflito em razão de um prazo previsto em lei complementar da União e outro, diferente, veiculado por lei ordinária federal.

Na hipótese de conflito normativo, entre lei complementar e lei ordinária, com relação à fixação de prazos de decadência e prescrição em matéria tributária, entendemos que três podem ser as situações verificadas: (1ª) a lei ordinária invade o campo normativo da lei complementar; (2ª) a lei ordinária regula a matéria sem observância dos limites fixados pela lei complementar; (3ª) a lei ordinária regula a matéria respeitando os limites estabelecidos pela lei complementar. Cada possibilidade está a merecer análise individualizada.

(1ª) Lei ordinária invade campo normativo da lei complementar: na espécie, o legislador ordinário veicula regras sobre decadência e prescrição em matéria tributária quando o tema comporta somente disciplina pelo legislador complementar das normas nacionais, nos termos do art. 146, III, *b*, da Constituição da República. Neste caso, o legislador ordinário disciplina matéria para a qual é exigido o veículo introdutor do tipo lei complementar. Na hipótese, tem-se **regra inconstitucional**, por **infração à norma que delimita a matéria**, em razão da utilização de **instrumento introdutor inadequado** para tanto. No caso concreto, cabe ao órgão de julgamento promover o afastamento da aplicação da regra veiculada pela lei ordinária, aplicando aquela prevista na lei complementar.

(2ª) Lei ordinária regula a matéria sem observância dos limites fixados pela lei complementar: nesta hipótese, o legislador ordinário veicula regras de decadência e prescrição em desconformidade com os limites materiais fixados pela lei complementar. O caso tem por pressuposto que o legislador complementar estabelece limites que subordinam o legislador ordinário. Mas o legislador ordinário não observa os limites fixados, extrapolando-os materialmente. Pensamos que aqui se enquadram situações nas quais o legislador ordinário estabelece prazos de decadência e prescrição desbordando dos limites temporais fixados pela lei complementar. Em se tratando de crédito tributário, a lei ordinária veicula prazo maior do que o previsto na lei complementar. Se diante de débito do Fisco, o legislador ordinário estabelece prazo inferior àquele constante da lei complementar.

Em ambas as hipóteses, constata-se **infração à norma que delimita a matéria**, porquanto **conteúdo legislado desborda da delimitação material**. Essas hipóteses, porque revelam a inobservância, pelo legislador ordinário, dos limites estabelecidos pelo legislador complementar das normas nacionais, atraem o exercício do controle de legalidade. No caso concreto, a autoridade julgadora competente está autorizada a pronunciar a **ilegalidade**. A solução, então, reclama o afastamento das regras previstas em lei ordinária, fazendo incidir as regras estabelecidas em lei complementar.

(3ª) Lei ordinária regula a matéria respeitando os limites fixados pela lei complementar: este caso também pressupõe que a lei complementar subordina materialmente a lei ordinária. Entretanto, nesta hipótese, o legislador ordinário veicula regras de decadência e prescrição em conformidade com os limites materiais estabelecidos pelo legislador complementar. Com relação ao débito do Fisco, a lei ordinária fixa prazo superior àquele veiculado pela lei complementar. No tocante à cobrança do crédito tributário, estabelece a lei ordinária prazo inferior ao previsto na lei complementar. Nota-se, pois, ter o legislador ordinário observado os limites fixados pela lei nacional, comportando-se dentro deles.⁵⁷⁹ A conduta do legislador ordinário, em hipóteses como essas, não enseja reparos. **Não há infração à norma que delimita a matéria**. No caso em concreto, os agentes credenciados para o mister de julgamento deverão aplicar os prazos de decadência e prescrição veiculados por lei ordinária.

Esses os três cenários com os quais trabalhamos. Em um deles, a lei ordinária, embora veiculando prazos de decadência e prescrição distintos daqueles previstos na lei complementar, não incorre em infração alguma, pois o legislador ordinário respeitou os limites fixados pelo legislador complementar, quer seja veiculando prazos menores para a cobrança de créditos tributários, quer seja prevendo prazos maiores quanto ao débito do Fisco. Nos outros dois casos, a produção normativa do legislador ordinário merece censura, pois está a violar a norma que delimita a matéria.

É importante ressaltar que a atuação desconforme do legislador ordinário propicia o controle de produção normativa por duas vertentes distintas. Pela primeira

⁵⁷⁹ Nesse exato sentido, o entendimento de FÁBIO FANUCCHI (Ainda a decadência do direito de lançar tributos. *Revista de Direito Público*, n. 27, p. 215).

vertente, em se entendendo que a lei ordinária disciplinou matéria própria da lei complementar, o caminho a trilhar será o da inconstitucionalidade, porquanto violado o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal. Ter-se-á, então, infração à norma que delimita a matéria, em razão da inadequação do instrumento introdutor. Já na segunda vertente, sob a óptica da extrapolação dos limites materiais fixados pelo legislador complementar, o controle a ser exercido é o de legalidade, pois o vício se instalou pela inobservância da lei complementar. Aqui, verifica-se infração à norma que delimita a matéria, por ter o conteúdo da lei ordinária desbordado dos limites materiais fixados pela lei complementar.

Esse enfoque dúplice da questão, aliás, revela aspectos pragmáticos da maior relevância. A primeira vertente (inadequação do instrumento introdutor) enseja a fiscalização de constitucionalidade, a ser resolvida, em último plano, pelo Supremo Tribunal Federal. Já a segunda vertente (a lei ordinária desborda de delimitação material fixada pela lei complementar) atrai o controle de legalidade, cuja palavra final é do Superior Tribunal de Justiça.

O tema, por sua inquestionável importância, já foi debatido pelo Supremo Tribunal Federal, exatamente em caso no qual norma veiculada por lei ordinária versava tema tratado por norma geral de direito tributário.⁵⁸⁰ Na oportunidade, levantou dúvida o Min. CARLOS VELLOSO acerca da colisão entre lei ordinária e norma geral ser resolvida no campo da ilegalidade ou da inconstitucionalidade. Esclarecera, então, o Min. MARCO AURÉLIO que, naquele caso, era discutido se o legislador ordinário invadira (ou não) campo reservado à lei complementar. Adotando tal premissa, o Tribunal decretou a inconstitucionalidade da norma impugnada.

No referido julgado, sinalizara o Supremo Tribunal Federal que, da perspectiva da invasão, pelo legislador ordinário, do campo normativo do legislador complementar, o problema é de (in)constitucionalidade. Todavia, se o confronto entre a lei ordinária e a lei complementar sobre normas gerais (o Código Tributário Nacional) decorrer de incompatibilidade material, deve ser invocado o controle de legalidade. Vale destacar, a propósito, a precisa conclusão exarado pelo Min. SEPÚLVEDA PERTENCE:

⁵⁸⁰ Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, *DJ* 13.05.2005. Na ocasião, discutiu-se se o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.528, 10.12.1999, estaria em confronto com a Constituição (art. 146, III, *b*) ou com a lei complementar (art. 106, II, *c*, do Código Tributário Nacional).

Isso nos levaria à ilegalidade. Na técnica do recurso extraordinário, se formos cogitar da incompatibilidade material, isso nos levaria a não poder examinar o problema, porque o vício é de ilegalidade. Agora, há vício de inconstitucionalidade se se conclui que a matéria é de reserva de lei complementar. Aí a inconstitucionalidade independe do conteúdo da lei ordinária.⁵⁸¹

É esta nossa posição. Em matéria de decadência e prescrição tributárias, os conflitos originados pela incompatibilidade entre regras veiculadas por lei complementar de normas nacionais e leis ordinárias das pessoas políticas investidas de competência tributária comportam dupla solução.

Entendendo-se ter a lei ordinária ingressado em terreno normativo própria da lei complementar, a questão é de inconstitucionalidade e o conflito se dissolve pelo afastamento da regra veiculada pela lei ordinária desconforme à Constituição, aplicando-se a regra veiculada pelo legislador complementar.

De outro modo, havendo incompatibilidade material, por desbordar, os prazos de decadência e prescrição, fixados pela lei ordinária, dos limites estabelecidos pela lei complementar, tem cabimento o controle de legalidade, afastando-se as regras veiculadas pela lei ordinária, e aplicando-se os prazos da lei complementar. Se, todavia, o legislador ordinário observar os limites fixados pelo legislador complementar, aplicar-se-ão os prazos de decadência e prescrição veiculados pelo legislador ordinário.

No quadro abaixo, procuramos sintetizar nossas conclusões quanto ao controle de produção normativa relativamente à fixação de prazos de decadência e prescrição em matéria tributária pelas pessoas políticas investidas de competência tributária, quando cotejados com os prazos fixados pela lei complementar de normas nacionais.

⁵⁸¹ Voto no Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.10.2004, *DJ* 13.05.2005.

Controle de Produção Normativa Fixação de Prazos de Decadência e Prescrição			
ATUAÇÃO DA PESSOA POLÍTICA (por lei ordinária)		VALIDADE	INFRAÇÃO (à norma que delimita a matéria)
<i>Legisla sobre matéria de lei complementar</i>		Não	inadequação do instrumento introdutor (inconstitucionalidade)
<i>Não observa limite previsto na lei complementar</i>	<i>Crédito tributário: prazo maior</i>	Não	conteúdo legislado desborda dos limites materiais (ilegalidade)
	<i>Débito do Fisco: prazo menor</i>	Não	conteúdo legislado desborda dos limites materiais (ilegalidade)
<i>Observa limite previsto na lei complementar</i>	<i>Crédito tributário: prazo menor</i>	Sim	Não há
	<i>Débito do Fisco: prazo maior</i>	Sim	Não há

6.4. Decadência e Prescrição e o Código Tributário Nacional

Com base nos interpretação sistêmica da Constituição da República, notadamente do art. 146, III, *b*, construímos normas jurídicas que prescrevem a competência do legislador complementar da União para estabelecer normas nacionais sobre decadência e prescrição em matéria tributária, inclusive os respectivos prazos.

Pois bem. Vasculhando o ordenamento jurídico brasileiro, não identificamos, desde a instalação da novel ordem constitucional, produção normativa do legislador complementar da União dispendo de modo integral acerca de normas gerais de direito tributário, tampouco estabelecendo regulação do tema atinente à decadência e à prescrição tributárias.

Não tendo o legislador nacional produzido diploma normativo que discipline a matéria em sua inteireza, referido papel ainda hoje é exercido pelo Código Tributário Nacional. Com efeito, enunciados prescritivos objetivados na Lei n. 5.172/66 foram recebidos pelo regime inaugurado pela Constituição de 1988, com fundamento em seu art. 146. Em outras palavras, o Código Tributário Nacional está a exercer aquelas funções da lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal. Essa, inclusive, é a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXTINÇÃO. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no **Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar**. Surge a relevância de pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade considerada lei local prevendo nova forma de extinção do crédito tributário na modalidade civilista da dação em pagamento. Suspensão da eficácia da Lei Ordinária do Distrito Federal de nº 1.624/97.⁵⁸²

Importante ressaltar que, ao sustentarmos exercer o Código Tributário Nacional o papel de lei complementar, não estamos a afirmar que a Lei n. 5.172/66 é lei complementar em seu aspecto ontológico-formal. Editado em 25.10.1966 com fundamento na Emenda Constitucional n. 18/65, o diploma normativo identificado como Lei n. 5.172 foi produzido como lei ordinária. O veículo introdutor utilizado era do tipo lei ordinária. A matéria, à época, era própria de lei ordinária. A Lei n. 5.172, portanto, é lei ordinária.

Contudo, com a Constituição de 1967, matérias disciplinadas pela Lei n. 5.172/66 foram colocadas no campo normativo da lei complementar, a quem competia, nos termos do art. 18, § 1º, estabelecer normas gerais de direito tributário. A Lei n. 5.172/66, embora lei ordinária, foi recepcionada pela Carta de 1967 como o diploma normativo que regulava o tema. Daí dizer-se que a Lei n. 5.172/66 (ordinária), passou ao *status* de lei complementar. Não era lei complementar, mas exercia o papel de lei complementar.

⁵⁸² ADI n. 1.917/DF (medida cautelar), Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 18.12.1998, DJ 19.09.2003 (destaques nossos).

Importante registrar que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1967 como diploma normativo habilitado para desempenhar o papel de lei complementar de normas gerais de direito tributário.⁵⁸³

Com relação às figuras da decadência e da prescrição em matéria tributária, inclusive os respectivos prazos, decidiu no mesmo sentido a Suprema Corte. Aliás, não foram poucos os julgamentos nos quais foram aplicados os prazos de decadência e prescrição estabelecidos pelo Código Tributário Nacional. Destacamos, dentre outros, dois julgados, realizados em 1978 e 1986, cujas ementas seguem abaixo:

FUNRURAL. Contribuição prevista no art. 158, I, da Lei n. 4.214, de 2.3.63, na redação do Decreto-Lei n. 276, de 28.2.67. **Natureza tributária e sujeição à decadência ou à prescrição de que tratam os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.** Imprestabilidade de norma regulamentar que disponha diversamente. Recurso extraordinário não conhecido.⁵⁸⁴

EXECUÇÃO FISCAL. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da **prescrição** por tempo indefinido, e a única susceptível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do **Código Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar.**⁵⁸⁵

⁵⁸³ Dentre outros, destacamos o seguinte julgado: “Fato gerador do Imposto de Importação em se tratando de mercadoria para consumo e ‘entrepostada’. Não é desarrazoada a interpretação de que, em tais hipóteses, se aplica o artigo 23 do Decreto-Lei 37/66, não se podendo afastá-lo sob o fundamento de ser o C.T.N. lei complementar, uma vez que ambos – o C.T.N. e o Decreto-Lei 37/66, que lhe é posterior – **entraram em vigor anteriormente à Constituição de 1967, sendo, portanto, leis ordinárias que, no tocante às normas gerais de direito tributário** (o que sucede com as que definem fato gerador), **passaram a considerar-se como leis complementares** a partir da vigência daquela Constituição. Aplicação da Súmula 400. Inexistência de dissídio de jurisprudência alegado no recurso. Recurso extraordinário não conhecido” (Recurso Extraordinário n. 90.471/MG, 2ª Turma, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 27.04.1979, DJ 1º.06.1979 – destaques nossos).

⁵⁸⁴ Respectivamente, Recurso Extraordinário n. 86.595/BA, Plenário, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, julgamento em 17.05.1978, DJ 30.06.1978 (destaques nossos).

⁵⁸⁵ Recurso Extraordinário n. 106.217/SP, 1ª Turma, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 08.08.1986, DJ 12.09.1986 (destaques nossos).

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, entendemos que se operou fenômeno de todo semelhante, é dizer, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela nova ordem constitucional, estando a exercer aquelas funções da lei complementar, previstas no art. 146 da Constituição Federal.

É o Código Tributário Nacional, pois, que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, traçando, ainda, o regramento da decadência e da prescrição em matéria tributária. A Lei n. 5.172/66, muito embora seja uma lei ordinária, teve seus enunciados prescritivos referentes à matéria de decadência e prescrição tributárias recebidos pela Constituição de 1988. Tal recepção, reiteramos, se deu com fundamento no art. 146, III, *b*, da atual Carta Política.⁵⁸⁶

Em outras palavras, o Código Tributário Nacional, com relação aos prazos de decadência e prescrição em matéria tributária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, cumprindo aquele papel estabelecido pelo art. 146, III, *b*. Nessa linha de idéias, os prazos de decadência e prescrição a serem observados como limites temporais, notadamente pelas pessoas políticas investidas de competência tributária, são aqueles veiculados pelos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional.

É a posição que estamos a sustentar. Pensamos ser este, também, o entendimento majoritariamente adotado por nossos juristas⁵⁸⁷ e que, ademais, está alinhado à histórica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁵⁸⁸

⁵⁸⁶ Cf., dentre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 96, p. 39.

⁵⁸⁷ Por exemplo, ALBERTO XAVIER, ALCIDES JORGE COSTA, DJALMA BITTAR, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, JOSE SOUTO MAIOR BORGES, LUCIANO AMARO, PAULO DE BARROS CARVALHO, SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

⁵⁸⁸ Nesse sentido, especificamente na vigência da Constituição de 1988, já destacamos posição do Min. CARLOS VELLOSO, ao votar como relator do Recurso Extraordinário n. 148.754/RJ, Plenário, julgamento em 24.06.1993, *DJ* 04.03.1994, p. 16-17. Também o Min. MOREIRA ALVES, em decisão monocrática, conquanto enfrentando a questão sob a óptica de cabimento de recurso extraordinário, reconheceu que o CTN exerce papel de lei complementar, e que compete a este instrumento normativo estabelecer prazos de decadência e prescrição tributários. Destacamos o seguinte trecho: “A questão de se saber se o prazo de decadência para pleitear a restituição de indébito tributário, quando não há a homologação do lançamento por homologação, é de cinco ou de dez anos se situa no terreno da interpretação de dispositivos do **Código Tributário Nacional, que é Lei complementar** e, portanto, infraconstitucional, o que implica dizer que as alegadas ofensas à Constituição, ou são improcedentes, pois a interpretação das leis pelo Poder Público não fere, evidentemente, o princípio da separação de Poderes, nem a norma que dá à União competência para legislar sobre direito tributário, nem o **preceito constitucional que determina que as disposições sobre prazo de prescrição e decadência tributária constem de lei complementar**, ou, como sucede com a alegação de ofensa ao artigo 5º, II, da Carta Magna, dizem respeito a alegações de ofensa indireta ou reflexa à Constituição, o que não dá margem ao cabimento do recurso extraordinário” (Agravado de Instrumento n. 251.441/RS, decisão em 20.10.1999, *DJ* 17.11.1999 – destaques nossos).

Portanto, admitindo-se – como estamos a admitir – que o Código Tributário Nacional foi recebido pela nova ordem constitucional com *status* de lei complementar, notadamente no que tange aos prazos de decadência e prescrição, não é demais destacar que alterações neste diploma normativo somente podem ser validamente realizadas mediante utilização do instrumento introdutor do tipo lei complementar. Essa orientação, inclusive, parece ter sido absorvida pelo Poder Legislativo, porquanto as alterações promovidas no Código Tributário Nacional mais recentemente foram levadas a efeito pela Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, e pela Lei Complementar n. 118, de 09.02.2005.

Em matéria de prazos de decadência e prescrição tributárias, quer seja em relação a crédito tributário, quer seja quanto a débito do Fisco, devemos operar com as normas construídas a partir do texto da Lei n. 5.172/66. São as regras veiculadas pelo Código Tributário Nacional que calibram o sistema em tema de decadência e prescrição tributárias, atuando para garantir segurança jurídica e proteção aos contribuintes e responsáveis tributários.

6.4.1. Decadência e prescrição do débito do Fisco

Conquanto seja objeto deste trabalho versar sobre a decadência e a prescrição das contribuições sociais destinadas à seguridade social, ou seja, decadência e prescrição do crédito tributário, não nos furtaremos de destacar, ainda que brevemente, os prazos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional relativamente ao débito do Fisco. São, portanto, os limites temporais fixados pelo legislador das normas nacionais para que os sujeitos passivos exerçam suas pretensões de crédito com relação à Fazenda Pública.

O Código Tributário Nacional veicula, basicamente, dois enunciados prescritivos sobre o tema. Um primeiro, que estabelece o prazo para o sujeito passivo pleitear, administrativa ou judicialmente, a restituição de pagamento indevido a título de tributo; e um segundo; o qual estabelece novo prazo, agora para o ingresso em juízo caso o pedido administrativo do sujeito passivo for negado pela Administração Tributária.

A primeira regra está prevista no art. 168 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos: “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados: (...)”.

O enunciado prescritivo não revela objetivamente tratar-se de prazo de decadência ou prescrição. As construções teóricas, entretanto, estão a apresentar respostas a esta indagação, oferecendo exegese que permite construir a partir deste texto duas regras.

Uma primeira, que fixa prazo para o sujeito passivo exercer sua pretensão ao débito do Fisco perante as vias administrativas. Estamos a falar, pois, de um prazo de **decadência**. Trata-se, aqui, da típica hipótese de pedido administrativo de restituição ou, eventualmente, do exercício da compensação entre créditos e débitos.

A segunda regra fixa prazo para o sujeito passivo ingressar perante o Poder Judiciário pleiteando o reconhecimento do direito ao débito do Fisco. Não há, neste caso, prévio ingresso perante os órgãos administrativos. A pretensão ao débito do Fisco é exercida diretamente por intermédio de medida judicial. Neste caso, o prazo é de **prescrição**. A ilustrar essa hipótese, destacamos as ações de repetição de indébito tributário.

Note-se, pois, que a partir do mesmo enunciado prescritivo, duas regras foram construídas com relação ao débito do Fisco:⁵⁸⁹ (1ª) prazo decadencial de 5 anos para pleito administrativo por parte do sujeito passivo; (2ª) prazo prescricional também de 5 anos para pleito perante o Poder Judiciário pelo sujeito passivo.

A outra previsão é aquela veiculada pelo art. 169 do Código Tributário Nacional: “Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

O enunciado, segundo pensamos, é bastante claro. Formulado pedido de restituição pelo sujeito passivo, e negado pela Administração, inicia-se novo prazo, de prescrição, de 2 (dois) anos para ingressar judicial pleiteando a anulação da decisão que negou o pedido administrativo.

⁵⁸⁹ Nesse sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 253-254, e MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, *Repetição do indébito tributário*, 2000, p. 358-363.

Eis o rol de possibilidades oferecido pelo Código Tributário Nacional. No caso de débito do Fisco decorrente de pagamento indevido a título de tributo, pode o sujeito passivo, no prazo de 5 (cinco) anos: (1) pleitear a restituição administrativamente; ou (2) pleitear a restituição judicialmente. Optando pela via judicial, deverá observar o prazo prescricional, havendo renúncia à esfera administrativa. Optando pela via administrativa, deve atentar para o prazo será decadencial. Nesta hipótese, sendo negado o pedido administrativo de restituição, fluirá novo prazo, agora prescricional, para que o sujeito passivo ingresse em juízo pleiteando a anulação da decisão administrativa que indeferiu o pedido de restituição.

Importante ressaltar que os prazos decadencial e prescricional, ambos de 5 (cinco) anos, correm ao mesmo tempo. Existindo a pretensão ao débito do Fisco, tem início o prazo decadencial (para o pleito administrativo) e também o prazo prescricional (para o pleito judicial). A fluência conjunta dos prazos, todavia, não implica prejuízo ao sujeito passivo. É que, optando o sujeito passivo pela via administrativa, mesmo que escoado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos antes de encerrado o processo administrativo, não lhe será fechada as portas do Poder Judiciário. Isto porque, negado o pedido de restituição pela Administração, terá início novo prazo de prescrição, agora de 2 (dois) anos para anular judicialmente a decisão denegatória de restituição.

Esse foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ainda da vigência da ordem constitucional anterior e que se manteve após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, conforme se verifica dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. PEDIDO TEMPESTIVO. Tendo pleiteado o contribuinte, no prazo de cinco anos, perante a Administração, a repetição do indébito, e, após o indeferimento ajuizado a ação judicial, com o mesmo fim, dentro de dois, atendidos se encontram os arts. 168 e 169 do CTN. Não há, deste modo, que falar-se em decadência ou prescrição.⁵⁹⁰

⁵⁹⁰ AI-AGR 111.231, 2ª Turma, Rel. Min. ALDIR PASSARINHO, julgamento em 31.10.1986, DJ 21.11.1986.

PRESCRIÇÃO - EXECUÇÃO. A ação de execução segue, sob o ângulo do prazo prescricional, a sorte da ação de conhecimento, como previsto no Verbete nº 150 da Súmula desta Corte, segundo o qual "prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação". PRESCRIÇÃO - RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO - DUALIDADE. A norma do artigo 168 do Código Tributário Nacional, reveladora do prazo prescricional de cinco anos, é aplicável em se verificando o ingresso imediato no Judiciário. Tratando-se de situação concreta em que adentrada a via administrativa, não se logrando êxito, o prazo é de dois anos, tendo como termo inicial a ciência da decisão que haja implicado o indeferimento do pleito de restituição.⁵⁹¹

6.4.2. Decadência e prescrição do crédito tributário

Quanto ao direito da Fazenda Pública, a matéria foi disciplinada no Código Tributário Nacional, basicamente, em 4 (quatro) dispositivos, a saber: **(a)** art. 150, § 4º, regra de decadência, relativa aos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação; **(b)** art. 173, com regras de decadência relativas aos tributos lançados de ofício; **(c)** art. 174, regra de prescrição; e **(d)** art. 156, inciso V, decadência e prescrição como causas extintivas do crédito tributário.

A partir da disciplina estabelecida pelas regras veiculadas pelo Código Tributário Nacional, e porque decadência e prescrição são figuras criadas pelo direito positivo, com relação à decadência e à prescrição tributárias, podemos operar tendo em conta as seguintes premissas:

decadência: é a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por meio do ato administrativo de lançamento (por exemplo, mediante lavratura de auto de infração ou expedição de notificação de lançamento), ante a sua inércia durante determinado período de tempo (prazo), previsto em lei;

prescrição: é a perda do direito (de ação) de a Fazenda Pública exigir judicialmente o crédito tributário regularmente constituído, por meio de ação de execução fiscal, ante sua inércia durante determinado período de tempo (prazo), previsto em lei.

⁵⁹¹ ACO-Embargos à Execução Fiscal AgR 408/SP, Plenário, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 29.05.2003, DJ 27.06.2003.

6.4.2.1. Decadência e prescrição e o lançamento

Antes da análise dos aspectos relacionados com a decadência e a prescrição, faremos uma brevíssima incursão na teoria do lançamento,⁵⁹² mais especificamente do chamado “lançamento por homologação”, regime a que estão submetidos diversos tributos (hoje em dia a grande maioria), dentre os quais as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

Dispõe o art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

A prática do ato administrativo de lançamento é atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único). Então, não só pode como deve a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo ato administrativo de lançamento. É o chamado poder/dever de lançar.

O chamado “lançamento por homologação”, conquanto conste do Código Tributário Nacional como modalidade de lançamento, não se ajusta à prescrição do art. 142. De fato, o lançamento, enquanto atividade privativa das autoridades administrativas, pressupõe a ausência de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo. No caso do lançamento por homologação, embora esta modalidade de constituição do crédito tributário receba a designação de lançamento, não o é, ao menos na acepção veiculada pelo art. 142 do CTN.

No lançamento por homologação o crédito tributário é constituído por ato do sujeito passivo que, mediante expedição de norma individual e concreta, constitui o crédito tributário para posterior verificação por parte das autoridades administrativas.

⁵⁹² Sobre o lançamento tributário, ALBERTO XAVIER (*Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*), JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*Lançamento tributário*) e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Lançamento tributário*).

Desse modo, seja para os tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento (de ofício), seja para os tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” ou “autolancamento”, o crédito tributário somente poderá ser exigido pelo fisco quando estiver constituído pela linguagem competente. Sem o ato de constituição, quer seja pela Fazenda Pública, quer seja pelo sujeito passivo, crédito tributário não há. E se não há crédito tributário, não há o que a Fazenda Pública exigir.

Já o art. 174 do CTN veicula regra de prescrição, os seguintes termos: “A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Não resta dúvida, portanto, que o crédito tributário, para poder ser cobrado judicialmente, por meio de execução fiscal, depende de sua anterior e regular constituição.

Eis como se dá o processo de positivação do direito, nesta matéria. Primeiro, deve o crédito tributário ser regularmente constituído, pelo lançamento da Fazenda Pública (lançamento de ofício) ou por ato do sujeito passivo (chamado lançamento por homologação). Não havendo pagamento do tributo, e vencido o respectivo prazo, a Fazenda Pública poderá valer-se das medidas judiciais para cobrar seu crédito (execução fiscal).

Então, há que se verificar, em primeiro lugar, se a Fazenda Pública perdeu o direito de promover o ato administrativo de lançamento (decadência). Estando regularmente constituído o crédito tributário, quer seja por ter o Fisco procedido ao lançamento, quer seja porque o sujeito passivo constituiu o crédito tributário ao expedir norma individual e concreta conforme estabelecido pela lei tributária, verificar-se-á ter ou não a Fazenda Pública perdido o direito de ingressar com a ação de execução fiscal objetivando a cobrança do crédito tributário (prescrição).

6.4.2.2. Decadência e prescrição como causas extintivas do crédito tributário

A inércia da Fazenda Pública pode ensejar a perda do direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento (decadência) ou a perda do direito de exigir judicialmente o crédito tributário (prescrição).

E, uma vez constituído em linguagem competente o fato jurídico decadencial ou o fato jurídico prescricional, o respectivo crédito tributário será extinto, conforme estabelece o Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.⁵⁹³

Portanto, se da inércia da Fazenda Pública decorrer a perda do direito de constituir o crédito tributário mediante o ato administrativo de lançamento (decadência), nos termos do art. 150, § 4º (lançamento por homologação) ou do art. 173 do Código Tributário Nacional (lançamento de ofício), ou a perda do direito de exercer sua pretensão por meio de ação de execução fiscal (prescrição), conforme disposto no art. 174 do mesmo Código, incidirá a regra do inciso V do artigo 156 do CTN, cuja linguagem competente promoverá a extinção do crédito tributário, inviabilizando, assim, a adoção de qualquer medida pelo fisco tendente à cobrança daquele crédito tributário.

⁵⁹³ Destaques nossos.

6.5. Aplicação das Regras de Decadência

O Código Tributário Nacional regula de modos distintos os prazos de decadência conforme a modalidade de constituição do crédito tributário. Para os tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação, a regra decadencial está prevista no art. 150, § 4º. Nas hipóteses de tributos cujo crédito tributário deva ser constituído por meio de lançamento de ofício, a disciplina está posta no art. 173.

Examinaremos cada uma das regras.

6.5.1. Prazo para lançamento e decadência: lançamento por homologação

No chamado lançamento por homologação (ou autolançamento) cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária dever de adotar os procedimentos para a apuração e constituição do crédito tributário e de antecipar o pagamento, para posterior verificação por parte das autoridades administrativas.

O chamado lançamento por homologação está disciplinado pelo art. 150 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.⁵⁹⁴

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, será de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, o prazo para o fisco homologar a atividade exercida pelo obrigado. Transcorrido esse prazo sem manifestação da Fazenda Pública, tem-se o que se convencionou chamar de “homologação tácita”, considerando-se realizado o lançamento e extinto o crédito tributário. Portanto, não efetuando o Fisco lançamento de valores que entenda devidos nesse período (5 anos contados do fato gerador) ocorrerá a decadência.

A homologação, nesse ponto, como ato administrativo, seria outra providência tomada no âmbito de um procedimento administrativo, tal como ocorre em tantas outras situações. Essa homologação, longe de constituir o crédito, apenas chancelaria as providências adotadas pelo particular, como, de resto, ocorre, por exemplo, quando é homologado o pagamento de um débito lançado de ofício.

Questão controvertida diz respeito ao que se homologa. Corrente sustenta que a homologação é do “lançamento”, ou da norma individual e concreta produzida pelo particular; outra corrente opta pela homologação tanto da norma individual e concreta quanto do pagamento; e outra, ainda, acolhe a interpretação de que a homologação será sempre e apenas do pagamento, desde que este seja realizado.

⁵⁹⁴ Destaques nossos.

Temos opinião divergente, especialmente quanto à última corrente. Em nosso entendimento, a homologação, ou a possibilidade dela, será de todo o procedimento adotado pelo particular (obviamente, aquilo que vertido em linguagem). Nessa linha de idéias, a homologação recairá, sempre, sobre aquilo que fora praticado pelo sujeito passivo.

A decadência, então, afetará o direito (dever) de praticar o ato administrativo de lançamento. Portanto, a decadência não impede o Fisco de lançar. Entretanto, efetuado o lançamento quando já expirado o prazo, a autoridade competente deverá constituir o fato jurídico decadência, o que invalidará o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

As discussões em torno do prazo de decadência não diziam respeito ao prazo propriamente dito (de 5 anos), mas ao início de sua fluência. Temos que o prazo decadencial aplicável aos tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato jurídico tributário (o fato gerador), exceção feita aos casos de dolo, fraude ou simulação. O prazo será sempre este.

Em outras palavras, entendendo as autoridades fiscais que o sujeito passivo não constituiu o crédito tributário e não recolheu o tributo, total ou parcialmente, deverá promover o ato administrativo de lançamento, observando o prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, cabe destacar nosso entendimento no sentido de que a ausência de prévio pagamento do valor a título do tributo, total ou parcialmente, não tem o condão de deslocar o prazo decadencial da regra do art. 150, § 4º, do CTN para a regra do art. 173, I, do mesmo Código, cujo prazo seria iniciado a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Com ou sem pagamento prévio, o prazo é de 5 (cinco) anos, contado a partir do fato gerador. O prévio recolhimento do tributo, ainda que parcial, não é condição de aplicação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN. A aplicação desta regra exige apenas que o tributo esteja sujeito ao regime do lançamento por homologação.

A posição no sentido de que o prazo decadencial é sempre de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, conquanto seja controvertida na doutrina⁵⁹⁵ e enfrente resistência por parte do Superior Tribunal de Justiça⁵⁹⁶, é a posição que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais⁵⁹⁷ e vem sendo aplicada no âmbito dos Conselhos de Contribuintes⁵⁹⁸, a exemplo dos seguintes precedentes:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Em se tratando de lançamento por homologação relativo a tributos e contribuições cuja competência para formalizar o lançamento é da Secretaria da Receita Federal, o prazo para efeito de decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.⁵⁹⁹

⁵⁹⁵ Sustentam que o prazo de decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é sempre aquele previsto no art. 150, § 4º, do CTN, independentemente de pagamento, por exemplo, ALBERTO XAVIER, DJALMA BITTAR, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e SCHUBERT FARIAS MACHADO. Entendem pela necessidade de pagamento para que possa ser aplicada a regra do § 4º do art. 150 do CTN, dentre outros, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FABIANE BESSA, LUCIANO AMARO, MARCIO SEVERO MARQUES e SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

⁵⁹⁶ Na atual orientação do Superior Tribunal de Justiça predomina entendimento no sentido de que a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN depende da existência de prévio pagamento antecipado pelo contribuinte, ainda que parcial. Não havendo recolhimento de valor algum a título de tributo, o prazo aplicável é deslocado para o art. 173, I, do CTN. Nesse sentido: ERESP n. 413.267/SC, 1ª Seção, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgamento em 11.10.2006, *DJ* 30.10.2006; ERESP n. 572.6-3/PR, 1ª Seção, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 08.05.2005, *DJ* 05.09.2005; ERESP n. 278.727/DF, 1ª Seção, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, julgamento em 27.08.2003, *DJ* 28.10.2003, ERESP n. 101.407/SP, 1ª Seção, Rel. Min. ARI PARGENDLER, julgamento em 07.04.2000, *DJ* 08.05.2000.

⁵⁹⁷ Cf. decisões de todas as quatro Turmas da CSRF: da **1ª Turma da CSRF**: Recurso 107-133.865, Rel. Cons. Dorival Padovan, julgamento em 18.09.2006; Recurso 101-122.277, Rel. Cons. José Henrique Longo; Recurso 108-129.396, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho, julgamento em 09.06.2003; da **2ª Turma da CSRF**: Recurso 203-101.269, Relatora Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, julgamento em 16.09.2002; Recurso 201-116.334, Rel. Cons. Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva, julgamento em 11.11.2003; Recurso 203-123.198, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, julgamento em 17.10.2006; **3ª Turma da CSRF**: Recurso 201-115.142, Rel. Cons. João Holanda Costa, julgamento em 03.11.2003; da **4ª Turma da CSRF**: Recurso 104-132.796, Rel. Cons. João Ribamar Barros Penha.

⁵⁹⁸ Do **1º Conselho de Contribuintes**: Recurso 015.650, 1ª Câmara, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni, julgamento em 16.04.1999; Recurso 152.495, 2ª Câmara, Rel. Cons. Alexandre Mattos Sarmento, julgamento em 28.02.2007; Recurso 155.669, 3ª Câmara, Rel. Cons. Alexandre Barbosa Jaguaribe, julgamento em 15.06.2007; Recurso 122.935, 4ª Câmara, Rel. Cons. Nelson Mallman, julgamento em 05.12.2000; Recurso 106.780, 7ª Câmara, Rel. Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, julgamento em 14.05.1996, Recurso 149.726, 8ª Câmara, Rel. Cons. Nelson Lósson Filho, julgamento em 28.02.2007; do **2º Conselho de Contribuintes**: Recurso 121.531, 1ª Câmara, Rel. Cons. Antônio Mário de Abreu Pinto, julgamento em 06.11.2002; Recurso 122.500, 2ª Câmara, julgamento em 17.02.2004; do **3º Conselho de Contribuintes**: Recurso 132.264, 3ª Câmara, Rel. Cons. Nilton Luiz Bartoli, julgamento em 06.12.2006.

⁵⁹⁹ Recurso nº 131.055, 1ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Relatora Sandra Maria Faroni, julgamento em 25.03.2003.

IRPJ – IRRF – DECADÊNCIA – PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após cinco anos da ocorrência do fato gerador (...).⁶⁰⁰

A orientação firmada é aplicada igualmente para todos os tributos lançados por homologação, inclusive para as chamadas contribuições para a seguridade social (como PIS e COFINS), conforme se verifica, dentre várias outras, das seguintes ementas de acórdãos:

CSL – DECADÊNCIA – 5 ANOS - O prazo para o fisco lançar a Contribuição Social sobre o Lucro é de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.⁶⁰¹

CSSL, PIS e COFINS – DECADÊNCIA – APLICAÇÃO DO CTN – PRAZO QUINQUENAL – JURISPRUDÊNCIA DO STF – O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador (...).⁶⁰²

Esse posicionamento foi referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão competente para julgamento em última instância administrativa do âmbito do Ministério da Fazenda, inclusive em relação às contribuições sociais destinadas à seguridade social. Como exemplo, as seguintes decisões:

PIS – DECADÊNCIA – PRAZO QUINQUENAL – fatos geradores que ocorreram há mais de 5 anos antes da lavratura do auto de infração – impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, porque decaído está desse direito.⁶⁰³

⁶⁰⁰ Recurso nº 130.841, 7ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Redator do acórdão Natanael Martins, julgamento em 05.12.2002.

⁶⁰¹ Recurso nº 126.965, 8ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Rel. José Henrique Longo, julgamento em 08.11.2001.

⁶⁰² Recurso nº 133.100, 5ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Luis Gonzaga Medeiros, julgamento em 18.02.2004.

⁶⁰³ Recurso nº RD/201-0.386, Acórdão CSRF/02-01.152, 2ª Turma, Rel. Dalton César Cordeiro de Miranda, julgamento em 20.05.2002.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é contado a partir da data da ocorrência do fato gerador (...).⁶⁰⁴

Portanto, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tais como as contribuições para a seguridade social, o prazo de decadência é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Sendo realizado o lançamento depois de transcorrido este prazo, os respectivos créditos tributários estão extintos, conforme o art. 156, V, do CTN.

6.5.1.1. A “tese dos cinco mais cinco”

A chamada “tese dos cinco mais cinco” para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça em determinada época,⁶⁰⁵ não encontra amparo jurídico algum no Código Tributário Nacional. E por essa razão, inclusive, hoje não mais recebe acolhida do STJ, conforme posição firmada pela 1ª Seção daquela Corte Superior.⁶⁰⁶

⁶⁰⁴ Recurso nº RD/101-1.543, Acórdão CSRF/01-03.464, 1ª Turma, Rel. Remis Almeida Estol, julgamento em 24.07.2001.

⁶⁰⁵ Por exemplo: Recurso Especial n. 63.539/PR, 1ª Turma, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, julgamento em 17.05.1995, *DJ* 07.08.1995; Recurso Especial 58.918-5/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, julgamento em 24.05.1995, *DJ* 19.06.1995; Recurso Especial n. 189.421/SP, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, julgamento em 17.11.1998, *DJ* 22.03.1999; Recurso Especial n. 182.545/SP, 1ª Turma, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgamento em 04.09.2001, *DJ* 06.05.2002; Recurso Especial n. 223.116/SP, 1ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, julgamento em 26.08.2003, *DJ* 20.10.2003; Recurso Especial n. 198.631/SP, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, julgamento em 25.04.2000, *DJ* 22.05.2000; Recurso Especial n. 575.154/SC, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 13.09.2005, *DJ* 03.10.2005; ERESP n. 151.163, 1ª Seção, Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, julgamento em 25.11.1998, *DJ* 22.02.1999; ERESP n. 169.246, 1ª Seção, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgamento em 18.06.2001, *DJ* 04.03.2002; ERESP n. 204.457, 1ª Seção, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgamento em 23.10.2002, *DJ* 11.11.2002; ERESP n. 466.770, 1ª Seção, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 08.06.2005, *DJ* 1º.08.2005.

⁶⁰⁶ ERESP n. 184.262, 1ª Seção, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, julgamento em 09.04.2003, *DJ* 27.09.2004; ERESP n. 276.142, 1ª Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgamento em 27.02.2005, *DJ* 28.02.2005; ERESP n. 432.984, 1ª Seção, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, julgamento em 11.05.2005, *DJ* 13.06.2005; ERESP n. 572.603, 1ª Seção, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 08.06.2005, *DJ* 05.09.2005; ERESP n. 413.265, 1ª Seção, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgamento em 11.10.2006, *DJ* 30.10.2006.

A tese para o fisco, construída pelo STJ na tentativa de “equiparar” ao prazo então reconhecido aos particulares para a repetição do indébito, fora objeto de ferrenhas críticas doutrinárias,⁶⁰⁷ quer sob o aspecto estritamente jurídico, quer pela análise lógica da proposta, quer por tornar outras disposições do CTN inúteis, tal como o § 4º do art. 150.

Registramos, nesse sentido, a crítica formulada por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI⁶⁰⁸ abordando de forma minuciosa a questão – por todos os aspectos – que nos pareceu bem evidenciar o desacerto do anterior “entendimento” do STJ.

Tratava-se de tese baseada em uma “interpretação conjunta” dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. Somar-se-ia-se, ao prazo de cinco anos para homologar o lançamento, outros cinco, que teriam início exatamente ao final do primeiro. Nessa linha, tendo a Fazenda Pública deixado transcorrer o prazo para homologar o lançamento (perdendo o direito de constituir o crédito), surgiria um novo prazo, de mais cinco anos.

A rigor, admitira o STJ que a decadência (quanto ao lançamento por homologação), ao invés de extinguir o crédito tributário, é hipótese de surgimento do prazo para o lançamento de ofício. Muito apropriada, nesse ponto, a crítica da doutrina, porquanto, se assim for, nunca haverá de ocorrer a extinção do crédito pela decadência, eis que um novo prazo sempre será iniciado. E o contribuinte, por sua vez, deverá guardar os documentos fiscais eternamente, ou até que, um dia, o Fisco resolva efetuar o lançamento.

A carência de suporte normativo para a “tese dos cinco mais cinco” resta escancarada. Para tanto, basta invocar o próprio § 4º do art. 150 do CTN. Referido enunciado estampa em termos claros que, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e não havendo manifestação da Fazenda Pública, considera-se extinto o crédito tributário. Este crédito tributário, portanto, não poderia *ressuscitar*, com a abertura de novo prazo decadencial.

Essa tese não poderia prevalecer, como não prevaleceu.

⁶⁰⁷ Nesse sentido, por exemplo, ALBERTO XAVIER, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, HUGO DE BRITO MACHADO, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA e VITTORIO CASSONE.

⁶⁰⁸ *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 181-197.

6.5.1.2. Uma (re)leitura do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional

O § 4º do art. 150 do CTN, em sua parte inicial, prevê que *se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*. Muito embora referido dispositivo conste do texto original da Lei n. 5.172/66, a regra que se construir a partir dele deve ser compatível com a atual Lei Constitucional. A recepção do próprio enunciado prescritivo, portanto, deve encontrar fundamento de validade no art. 146, III, *b*, da Constituição.

Pensamos que não deva ser recusada a recepção da parte inicial do § 4º do art. 150 do CTN pela nova ordem constitucional ao argumento de que os prazos de decadência somente podem ser estabelecidos por lei complementar.

Por outro lado, também não pode ser concedida ampla liberdade de atuação ao legislador ordinário. A regra construída, então, deve ser conformada à Constituição. Adotamos como premissa neste trabalho, ao tratarmos do papel da lei complementar em matéria de decadência e prescrição tributárias, que o legislador das normas nacionais estará a fixar os prazos máximos para a cobrança do crédito tributário. Essa limitação temporal garante segurança jurídica aos contribuintes e responsáveis tributários. Nada impede, todavia, que as pessoas políticas, com relação à decadência e prescrição do crédito tributário, estabeleçam prazos menores.

Nesse sentido – e aqui pensamos ser o caso – o campo normativo do legislador ordinário está demarcado pela própria lei complementar, a quem compete veicular as normas de caráter nacional. Em outras palavras, o limite temporal fixado no Código haverá de ser observado pelos legisladores das demais pessoas políticas, é dizer, **somente poderão fixar prazo menor para a constituição do crédito tributário com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação**. Sendo inferior a 5 (cinco) anos o prazo, a regra será válida.⁶⁰⁹

⁶⁰⁹ Nesse sentido, por exemplo, ALBERTO XAVIER, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUCIANO AMARO.

Bem por isso, não vislumbramos incompatibilidade material do § 4º do art. 150 do CTN quando prevê que a possibilidade de a lei fixar outro prazo, distinto daquele veiculado pelo Código. O problema reside na construção de sentido a partir deste enunciado prescritivo.

Pensamos que a questão pode – e deve – ser resolvida pela aplicação de uma das técnicas de controle de constitucionalidade. Mediante releitura do enunciado prescritivo, e em linha com as premissas fixadas quanto ao papel do legislador complementar de normas nacionais e sobre o campo normativo dos legisladores dos entes políticos, é possível **emprestar interpretação conforme à Constituição à parte inicial do § 4º do art. 150 do CTN**, reconhecendo sua recepção pela atual ordem constitucional.

Para tanto, a partir do enunciado prescritivo do Código Tributário Nacional deverá ser construída a seguinte norma jurídica: **estabelece a regra nacional que o legislador ordinário pode fixar prazo decadencial, desde que não seja superior ao prazo de 5 (cinco) anos veiculado pelo próprio CTN.**

Por interpretação conforme à Constituição é permitida a atuação do legislador ordinário. No caso, e tendo em vista as premissas assumidas, notadamente quanto à subordinação do legislador ordinário às prescrições da lei complementar, o prazo de 5 (cinco) anos previsto no próprio § 4º do art. 150 do CTN é o maior prazo possível. Em outras palavras, qualquer interpretação que consagre permissão ao legislador ordinário para veicular prazo de decadência, no caso de tributos lançados por homologação, superior a 5 (cinco) anos será desconforme à Constituição.

O caso, então, é de aplicação da **técnica de interpretação conforme à Constituição**. O enunciado prescritivo no § 4º do art. 150 do CTN pertence ao sistema do direito positivo, é dizer, foi recepcionado pelo art. 146, III, *b*, da Constituição da República, desde que interpretado conforme à Constituição.

Neste caso, será válido sentido construído a partir do art. 150, § 4º, do CTN, desde que o prazo de decadência estabelecido pelo legislador ordinário, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, for igual ou inferior àquele previsto no Código Tributário Nacional, ou seja, de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. É esta, pois, a interpretação, conforme à Constituição, a ser fixada com relação ao comando do § 4º do art. 150 do CTN.

6.5.2. Prazo para lançamento e decadência: lançamento de ofício

Pela sistemática estabelecida pelo Código Tributário Nacional pressupõe que a regra geral para a constituição do crédito tributário seja a realização do ato administrativo de lançamento, o chamado lançamento de ofício, que em nosso entendimento engloba também aquela modalidade designada lançamento por declaração.

A disciplina normativa da figura da decadência, com relação aos tributos sujeitos a lançamento de ofício, está enunciado no art. 173 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.⁶¹⁰

Daí a regra geral do CTN ser a do art. 173, inciso I, operando a regra do art. 150, § 4º como regra especial, aplicável unicamente às hipóteses dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação. Seja como for, o disposto no art. 173 do Código constitui a regra padrão de decadência, sendo aplicável a todos os casos, com exceção do lançamento por homologação.

⁶¹⁰ Destaques nossos.

O prazo estabelecido é de 5 (cinco) anos, contados, da dicção do Código, *do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. Em outras palavras, o prazo do art. 173, inciso I, é de 5 (cinco) anos, iniciando-se no primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.

Ocorrido o fato jurídico tributário, e não sendo tributo cujo pagamento deva ser antecipado pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública terá, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o período de 5 (cinco) anos para promover o lançamento.

Eis a regra geral do Código Tributário Nacional.

6.5.2.1. Prazo de decadência: anulação de lançamento por vício formal

Pode ocorrer, entretanto, de o lançamento realizado pela autoridade administrativa restar maculado pelo chamado vício formal. Neste caso, conquanto o ato administrativo de lançamento tenha sido realizado no prazo estipulado pelo Código Tributário Nacional, há um vício de ordem formal que acarreta a decretação da anulação do ato de constituição do crédito tributário.

A hipótese foi especialmente disciplinada pelo legislador das normas nacionais. E o fez a veicular, no inciso II do art. 173 do CTN, a regra de que o prazo de decadência é de 5 (cinco) anos, contados, “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente realizado”.

Portanto, em sendo anulado o lançamento pretérito por vício formal, é restaurado o prazo para a Fazenda Pública realizar novo lançamento. É dizer, da data em que se tornar definitiva a decisão, judicial ou administrativa, que anular o lançamento viciado formalmente, terá o Fisco novo prazo de 5 (cinco) anos para constituir validamente o crédito tributário.

6.5.2.2. Prazo de decadência: antecipação do procedimento fiscal

Conforme ressaltado anteriormente, a regra padrão de decadência é aquela veiculada pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, cujo prazo é iniciado no primeiro dia do exercício posterior àquele em que ocorreu o fato jurídico tributário. A regra está a prescrever, portanto, que mesmo ocorrido o evento tributário no início de determinado ano, a contagem do prazo decadencial será iniciada apenas em 1º de janeiro do ano subsequente.

Nada impede, entretanto, que as autoridades administrativas decidam por iniciar o procedimento fiscal ainda no ano em que verificada a ocorrência do fato jurídico tributário. Por exemplo, se o fato gerador ocorreu em março de 2007, o prazo decadencial teria início apenas em 1º de janeiro de 2008. Entretanto, podem os agentes administrativos antecipar o início do procedimento, inaugurando as atividades de fiscalização no curso do próprio ano de 2007.

Para esta hipótese o Código Tributário Nacional também fixou regra específica, antecipando o início da fluência do prazo decadencial. Eis a previsão do parágrafo único do art. 173 do CTN: “Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo dele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Assim, caso as autoridades administrativas, no próprio ano em que ocorrido o fato jurídico tributário, venham a notificar o sujeito passivo de qualquer medida preparatória ao lançamento, é dizer, formalizem ao sujeito passivo o início do procedimento fiscal, o prazo de decadência de 5 (cinco) anos terá seu início antecipado para a data em que realizada esta notificação.

6.5.2.3. Prazo de decadência: ocorrência de dolo, fraude ou simulação

O Código Tributário Nacional não veicula regra específica no que diz respeito às situações nas quais a fiscalização conclui pela prática, pelo sujeito passivo, de conduta que configure dolo, fraude ou simulação. E conquanto o legislador

nacional não tenha estabelecido regra especial de decadência com relação a ocorrências dessa espécie, o intérprete deve construir, a partir de visão sistemática, a norma jurídica aplicável a essas situações.

Quanto aos tributos sujeitos a lançamento de ofício, pensamos que a ausência de regra especial não causa desajuste no sistema, porquanto a previsão geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional oferece a solução. Portanto, para aqueles tributos cujo crédito tributário deva ser constituído por meio do ato administrativo de lançamento, em sendo verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não haverá aplicação de prazo decadencial distinto, sendo mantida a regra do art. 173, I, do CTN, vale dizer, o prazo terá início a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

No que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos quais cabe ao sujeito passivo antecipar o pagamento, para posterior verificação de todo o procedimento adotado por parte das autoridades administrativas, o caso demanda maior atenção. É que, embora seja nosso entendimento que nos tributos lançados por homologação o prazo seja sempre de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento por parte do sujeito passivo, havendo constatação de dolo, fraude ou simulação, a regra é afastada.

Nesse sentido, é prescreve o § 4º do art. 150 do CTN, em sua parte final, a não aplicação do prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem. Não havendo disciplina específica para essas hipóteses quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, tampouco existindo uma regra que fixe prazo geral para os casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, entendemos não restar outro caminho, dentro das prescrições do próprio Código Tributário Nacional, senão aplicar também aqui a regra geral do art. 173, I.

Dessa forma, temos que as situações de ocorrência de dolo, fraude ou simulação recebem tratamento uniforme do legislador nacional. Esteja o tributo sujeito a lançamento de ofício ou ao chamado lançamento por homologação, o prazo aplicável para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário mediante lançamento é aquele previstos no art. 173, I, do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato jurídico tributário.

6.6. Aplicação da Regra de Prescrição

A prescrição é também modalidade de extinção do crédito tributário, como estabelece o art. 156, V, do Código Tributário Nacional. Caso a Fazenda Pública deixe transcorrer o prazo previsto em lei para exercer seu direito de ação, é dizer, de promover a execução judicial de crédito tributário regularmente constituído, a pretensão fazendária será extinta, implicando a extinção do próprio crédito tributário.

Portanto, sejam débitos constituídos por ato do sujeito passivo, por exemplo mediante entrega de DCTF, sejam débitos constituídos pelo Fisco por meio do ato administrativo de lançamento, a Fazenda Nacional deve propor a execução fiscal no prazo legalmente previsto, sob pena de perder esse direito. É o prazo de prescrição, previsto no art. 174 do CTN, cujo teor é o seguinte:

Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Conforme prevê o *caput* do art. 174 do CTN, o Fisco poderá cobrar judicialmente o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, contado da sua regular constituição (chamada pelo CTN de definitiva). Transcorrido esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha saído da inércia opera-se a prescrição.

O parágrafo único do referido artigo veicula as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, situações nas quais o prazo terá novo início de fluência. Eis a relação de hipóteses de interrupção da fluência dos prazos de prescrição:

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;⁶¹¹

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

⁶¹¹ Redação dada pela Lei Complementar n. 118, de 09.02.2005.

Não há previsão expressa no CTN de causa suspensiva da prescrição. Poder-se-ia supor então que, ante a ausência de expressa previsão nesse sentido, tal como ocorre com a decadência, transcorridos os 5 (cinco) anos da constituição do crédito, ocorreria a prescrição, extinguindo o crédito tributário antes constituído.

Uma interpretação sistemática da legislação, todavia, evidencia o desacerto desse raciocínio. Isto porque, nos casos em que o crédito tributário regularmente constituído tem sua exigibilidade suspensa por qualquer das hipóteses do art. 151 do CTN (como uma decisão judicial), não pode o fisco cobrá-lo judicialmente. Passados 5 (cinco) anos da constituição do crédito tributário, mantendo-se em pé a causa suspensiva da exigibilidade, não se pode taxar o fisco de inerte.

A execução fiscal, como qualquer outra espécie de ação executiva, depende de um título executivo para ser proposta. Esse título executivo deverá estar revestido dos requisitos da liquidez, da certeza e da exigibilidade. O art. 586 do Código de Processo Civil é claro: “A execução para cobrança de crédito, fundar-se-á sempre em título líquido, certo e exigível”.

Para a Fazenda Pública esse título executivo é a Certidão da Dívida Ativa – CDA (CPC, art. 585, VI), documento que consubstancia a existência de um débito passível de cobrança. Se a exigibilidade do crédito tributário está suspensa nos termos do art. 151 do CTN, o título executivo da Fazenda Pública (CDA) não estará revestido de um de seus requisitos — a exigibilidade. A Fazenda Pública, portanto, não terá título hábil para propor a execução fiscal.

Na verdade, esta conclusão decorre da aplicação do princípio da *actio nata*, como já destacara CÂMARA LEAL. É dizer, estando o credor impossibilitado de promover os atos judiciais de cobrança de seu crédito, não lhe pode ser atribuída a responsabilidade por inércia. A perda do prazo para a cobrança judicial tem por pressuposto que essa cobrança possa ser levada a efeito. Não o sendo, não correrá contra o credor prazo prescricional algum.

A bem da verdade, a contagem do prazo de prescrição fica suspensa enquanto se verificar existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo retomada no exato momento em que desaparecer essa causa suspensiva da exigibilidade.

6.6.1. Crédito tributário constituído pelo sujeito passivo e prescrição

No caso do crédito tributário constituído por norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo entendemos que o Fisco está dispensado de promover o ato administrativo de lançamento.⁶¹² Com efeito, o ato do sujeito passivo já recebe do direito positivo a qualificação de ato constitutivo do crédito tributário.

A questão é da maior relevância, pois, para tributos os sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve contribuinte constituir o crédito tributário e comunicar este ato ao Fisco. A entrega da declaração informando à Fazenda Pública os valores devidos é tida como suficiente para a constituição do crédito tributário. Essa declaração ganha foros de uma confissão de dívida. Isso ocorre, por exemplo, quando da entrega ao fisco de DCTFs constando o valor do tributo devido

Os valores declarados pelo contribuinte, quando verificado pelo Fisco não existir causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, podem ser cobrados de imediato, inclusive judicialmente por meio de execução fiscal. Esses valores passam àquela situação conhecida como “débito declarado e não pago”.

O Poder Judiciário, em manifestações reiteradas e de longa data do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, admite a cobrança judicial dos débitos declarados e não pagos nos casos dos tributos lançados por homologação. É o que se verifica das seguintes decisões:

Do Supremo Tribunal Federal – STF

Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Lançamento por Homologação ou Autolanzamento. Desnecessidade, neste caso, de Procedimento Administrativo. Ausência de Negativa de Vigência à Lei Federal. Recurso Extraordinário não Conhecido.⁶¹³

⁶¹² Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*, 2005, p. 434-437.

⁶¹³ Recurso Extraordinário n. 84.995/SP, 1ª Turma, Rel. Min. BILAC PINTO, julgamento em 25.03.1977, DJ 25.04.1977.

Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Tributário. Débito Fiscal Declarado em não Pago. Autolanzamento. Desnecessidade de Instauração de Procedimento Administrativo para Cobrança do Tributo.

Em se tratando de autolanzamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança.

Agravo regimental improvido.⁶¹⁴

Do Superior Tribunal de Justiça – STJ

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. INSCRIÇÃO E COBRANÇA. PRÉVIA NOTIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA. DESNECESSIDADE.

O crédito declarado e não pago pelo contribuinte torna-se exigível, sem necessidade da prévia notificação administrativa para a inscrição e a cobrança executiva.

Jurisprudência pacificada na Primeira Seção.⁶¹⁵

TRIBUTÁRIO – ICMS – EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO – AUTO-LANÇAMENTO – PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO – DESNECESSIDADE – VIOLAÇÃO À LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA – CORREÇÃO MONETÁRIA – UFESP – IPC/FIPE – LEI ESTADUAL 6.374/89 – DECRETOS ESTADUAIS REGULAMENTARES – PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

- Tratando-se de débito declarado e não pago (CTN, art. 150), caso típico de auto-lanzamento, não tem lugar a homologação formal, dispensado o prévio procedimento administrativo (...).⁶¹⁶

⁶¹⁴ AGRAG n. 144609/SP, 2ª Turma, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgamento em 11.04.1995, *DJ* 1º.09.1995.

⁶¹⁵ ERESP n. 45.494/PR, 1ª Seção, Rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, julgamento em 09.09.1998, *DJ* 05.10.1998.

⁶¹⁶ Recurso Especial n. 120.699/SP, 2ª Turma, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, julgamento em 18.05.1999, *DJ* 23.08.1999.

Portanto, realizada a constituição do crédito tributário pelo próprio sujeito passivo, devem as autoridades fiscais verificar se o respectivo pagamento efetivado. Não havendo pagamento, deve a Fazenda Pública adotar as providências para a exigência do crédito tributário.

E, em se tratando de crédito “definitivamente constituído” (na expressão do legislador do Código Tributário Nacional), já estará a fluir o prazo de prescrição, é dizer, a Fazenda Pública terá 5 (cinco) anos para exercer sua pretensão mediante a propositura da ação executiva perante o Poder Judiciário.

Não ingressando a Fazenda Pública com a ação neste prazo de 5 (cinco) anos, ou não se verificando causa suspensiva ou interruptiva do prazo prescricional, a pretensão à cobrança do crédito tributário será extinta, e com ela o próprio crédito tributário nacional.

É essa, inclusive, a tranqüila jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar, dentre outras, das seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES NO ACÓRDÃO. DCTF. AUTOLANÇAMENTO. PRESCRIÇÃO. DESPACHO CITATÓRIO. ARTS. 2º, § 3º E 8º, § 2º, DA LEI Nº 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. PRECEDENTES.

(...)

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco.(...).

4. O prazo prescricional para ajuizamento da ação executiva fiscal tem seu termo inicial na data do autolancamento.

(...)

6. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.⁶¹⁷

⁶¹⁷ EARESP n. 443.971, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, julgamento em 10.02.2002, DJ 24.02.2003 (destaques nossos).

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO.

1. Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, via DCTF, constituindo o crédito tributário, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida.

2. Deveras, o fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o quantum desconhecido. Isto porque impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) a declaração unilateral do particular, prestada.

(...)

6. Assim é porque decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um quinquênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente **conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado em DCTF.**

7. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de ato de lançamento. Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar em decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva.

(...).⁶¹⁸

6.6.2. Termo de início do prazo de prescrição: vencimento do prazo para pagamento *versus* declaração entregue pelo sujeito passivo

Questão interessante, todavia, reside em definir o termo inicial do prazo prescricional na hipótese de crédito tributário constituído por norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo.

⁶¹⁸ Edcl no REsp nº 527.018/PR, 1ª Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, julgamento em 02.08.2005, DJ 29.08.2005.

Esse aspecto, embora poucas vezes tratado como o devido rigor, no plano pragmático muita vez é decisivo para a verificação da ocorrência ou não do fato jurídico prescricional. A indagação é a seguinte: o prazo prescricional se inicia da data da entrega da declaração por meio da qual o sujeito passivo constitui o crédito tributário ou do dia posterior ao vencimento do prazo para pagamento do tributo?

Entendemos que a resposta dependerá de cada caso concreto, pois as particularidades da legislação de cada espécie tributária e mesmo o comportamento do sujeito passivo, são elementos relevantes sob a ótica da fluência do prazo prescricional. A questão, cabe destacar, pende de definição perante o Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a divergência existente entre as Turmas que compõem a 1ª Seção daquela Corte.⁶¹⁹

Duas situações se apresentam: (1ª) o vencimento do prazo para pagamento é anterior à constituição do crédito tributário realizada por meio da entrega da declaração; e (2ª) o vencimento do prazo para pagamento do tributo ocorre posteriormente à constituição do crédito tributário pela entrega da declaração.

(1ª) Vencimento do prazo para pagamento anterior à declaração: nesta hipótese, a Fazenda Pública estará habilitada a promover a cobrança judicial apenas depois de constituído o crédito tributário, porquanto sem este fato jurídico não haverá sequer pretensão executiva. Portanto, sendo constituído o crédito posteriormente ao vencimento do prazo para pagamento, a fluência do **prazo prescricional terá início a partir do dia seguinte ao da constituição do crédito tributário** por meio da entrega da declaração.

(2ª) Vencimento do prazo para pagamento posterior à declaração: nesta hipótese, a Fazenda Pública estará habilitada a promover a cobrança judicial apenas depois de expirado o prazo para pagamento do tributo pelo sujeito passivo, porquanto antes disso não estará habilitada a promover a ação executiva. Desse modo, sendo constituído o crédito antes do vencimento do prazo para pagamento, a fluência do **prazo prescricional terá início a partir do dia seguinte ao do vencimento do prazo para pagamento do tributo**.

⁶¹⁹ A existência dessa divergência foi realçada pela Ministra Eliana Calmon em recente acórdão de sua relatoria (Recurso Especial n. 644.802/PR, 2ª Turma, julgamento em 27.03.2007, DJ 13.04.2007).

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o sujeito passivo constituiu o crédito tributário, mas não efetuou o pagamento, a fluência do prazo prescricional para a Fazenda Pública executar judicialmente o respectivo crédito tributário dependerá do momento no qual estará habilitada a ingressar em juízo.

Sendo o crédito tributário constituído após o vencimento do prazo para pagamento do tributo, é da data da entrega da declaração que o prazo de prescrição tem início. De outro modo, se o vencimento é posterior à constituição do crédito tributário, o prazo prescricional para a ação executiva terá início no dia seguinte ao vencimento do prazo de pagamento do tributo.

6.6.3. Prescrição intercorrente

Diz-se ocorrer a chamada prescrição intercorrente quando o processo por meio do qual o titular de um determinado crédito fica paralisado, em decorrência da inércia do credor, por um período fixado em lei. Os efeitos, portanto, seriam extintivos da pretensão ao recebimento do crédito, desonerando o devedor de suportar o respectivo processo de cobrança.

No campo tributário, no qual o crédito de titularidade da Fazenda Pública pode passar por duas etapas de cobrança, quais sejam, (1) uma primeira que vai da notificação do sujeito passivo do ato administrativo de lançamento até o encerramento do processo administrativo, e (2) uma segunda, que se inicia após o final do processo administrativo, tendendo a culminar com a satisfação do crédito tributário por meio da execução forçada, levada a efeito na ação de execução fiscal.

Poder-se-ia, então, falar da (1) prescrição intercorrente no processo administrativo e (2) prescrição intercorrente no processo judicial (de execução fiscal). Pensamos ser importante, entretanto, tratar de cada uma delas separadamente.

6.6.3.1. Prescrição intercorrente em processo administrativo

Entendemos que no âmbito do processo administrativo não tem aplicação a figura da prescrição intercorrente.⁶²⁰ É dizer, no curso do processo perante o órgão administrativo em que é discutida a validade do crédito tributário constituído por meio do ato administrativo de lançamento não há fluência de prazo prescricional algum.

Nossa afirmação decorre das prescrições do direito positivo brasileiro. É que o crédito tributário devidamente constituído, mas ainda em discussão na esfera administrativa, não pode ser executado pela Fazenda Pública. Nesta etapa, não detém o órgão fazendário título hábil para promover a ação executiva. O princípio da *actio nata*, neste caso, revela a ausência de pretensão executiva quando ausente a possibilidade jurídica de ingresso com ação de execução fiscal.

Conquanto o crédito tributário seja constituído pelo ato administrativo de lançamento, não havendo crédito tributário *provisório*, não concebemos possa ser imputada à Administração inércia pela não propositura da ação judicial, notadamente se esta providência não é passível de ser levada adiante no caso concreto.

É o próprio o Código Tributário Nacional que estabelece como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a existência de reclamações e recursos administrativos (art. 151, III). Ora, estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa, não pode a Fazenda Pública tomar qualquer medida tendente à exigência desse crédito tributário. É a lei nacional que impede a ação executiva. Logo, apenas quando encerrado o processo administrativo, ou seja, removida a causa de suspensão da exigibilidade, estará o Fisco habilitado a promover a medida judicial de cobrança do crédito tributário. Nesse momento, então, intimado o sujeito passivo do derradeiro ato praticado no âmbito do processo administrativo, não sendo satisfeita a obrigação, poderá ser proposta a execução fiscal. Nesse momento, portanto, com o encerramento do processo administrativo – e apenas após este fato – correrá prazo de prescrição contra a Fazenda Pública.

⁶²⁰ No mesmo sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 239. Em sentido contrário, DJALMA BITTAR, Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, p. 18-22, e MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA, A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, p. 119-126.

Durante o trâmite do processo administrativo tributário, porquanto ausente regra prescritiva neste sentido, não fluirá prazo prescricional. Enquanto não encerrado o processo administrativo, o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa, não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente do processo administrativo.

Cabe registrar que a matéria foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal ainda na vigência da ordem constitucional pretérita. Decidiu a Suprema Corte, por seu Plenário, que no curso do processo administrativo não transcorre prazo prescricional contra a Fazenda Pública. Esse entendimento foi formado a partir do histórico julgamento do Recurso Extraordinário n. 94.462-1, cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA: - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou **decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte**, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, **começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco**. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.⁶²¹

Compartilhamos desse entendimento. No curso do processo administrativo tributário não transcorre prazo algum, quer de decadência, quer de prescrição. Em nossa opinião, não existe a figura da prescrição intercorrente no processo administrativo.

⁶²¹ Recurso Extraordinário n. 94.462/SP, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 06.10.1982, DJ 17.12.1982 (destaques nossos).

6.6.3.2. Prescrição intercorrente no processo em execução fiscal

Diferentemente ocorre com o processo judicial. Na execução fiscal, ação própria para a Fazenda Pública promover a cobrança do crédito tributário, a figura da prescrição intercorrente tem aplicação.⁶²² Neste caso, a inércia da Fazenda Pública, cumulado com o decurso do prazo previsto em lei, extingue a pretensão do Fisco, extinguindo o direito de ação e, por decorrência, o crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Em nosso entendimento, os prazos prescricionais, no âmbito do direito tributário, atuam também quando já proposta ação executiva. É que a pretensão do Fisco pode desaparecer mesmo quando já ajuizado o executivo fiscal. O prazo para o ingresso com a execução fiscal, uma vez cumprido, não desonera a Fazenda Pública de promover os atos necessários à satisfação do crédito tributário.

Não é a singela propositura da ação judicial que garante a pretensão do Fisco, eternamente. Não. É necessário que a Fazenda Pública, no curso da execução fiscal, adote medidas para que a ação executiva não reste paralisada. A paralisação representa a inércia do Fisco. E inércia por 5 (cinco) anos, depois de constituído o crédito tributário, é causa de extinção da pretensão fazendária e, pois, do próprio crédito tributário.

Portanto, atuando também a prescrição como instrumento de garantia da segurança jurídica, uma vez verificada a paralisação da ação executiva, por inércia da Fazenda Pública, por mais de 5 (cinco) anos, haverá de ser constituída em linguagem competente o fato jurídico prescricional, liberando-se o devedor do processo de execução. Não podem existir ações executivas eternas. A regra de prescrição veiculada no art. 174 do Código Tributário Nacional incide quando a Fazenda Pública permitir, por manter-se inerte, que o ação executiva fique paralisada por mais de 5 (cinco) anos.

⁶²² No mesmo sentido, RENATO LOPES BECHO, A prescrição intercorrente nos executivos fiscais e a Lei 11.051. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, p. 50-59. Em sentido contrário, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, 2000, p. 240-241.

Daí ter prevalecido, como acerto, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, entendimento no sentido de que o art. 40 da Lei n. 6.830, de 22.09.1980 (Lei de Execução Fiscal),⁶²³ não prevaleceria quando em confronto com o art. 174 do Código Tributário Nacional.

A propósito, cabe destacar o seguinte precedente da Suprema Corte, ainda no regime constitucional pretérito:

EXECUÇÃO FISCAL. A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única susceptível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar.⁶²⁴

Do Superior Tribunal de Justiça, citamos como exemplo, dentre muitos outros no mesmo sentido, o julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO PARALISADO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO: RECONHECIMENTO. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA REJEITADOS.

I - Se o processo executivo fiscal ficou paralisado por mais de cinco anos, especialmente porque o exeqüente permaneceu silente, deve ser reconhecida a prescrição suscitada pelo devedor. A regra inserta no art. 40 da Lei n. 6.830/80 não tem o condão de tornar imprescritível a dívida fiscal, já que não resiste ao confronto com o art. 174, parágrafo único, I, do CTN.

II - Embargos de divergência rejeitados. "confirmando-se" o acórdão embargado e as decisões proferidas nas instâncias ordinárias.⁶²⁵

⁶²³ Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição”.

⁶²⁴ Recurso Extraordinário n. 106.217, 1ª Turma, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, julgamento em 08.08.1986, *DJ* 12.09.1986.

⁶²⁵ ERESP n. 97.328, 1ª Seção, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL, julgamento em 12.08.1998, *DJ* 15.02.2000. No mesmo sentido, da 1ª Seção: Ação Rescisória n. 26/RJ, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, julgamento em 17.10.1989, *DJ* 04.12.1989; ERESP n. 237.079/SP, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgamento em 28.08.2002, *DJ* 30.09.2002.; da 1ª Turma: REsp n. 67.254, Rel. MILTON LUIZ PEREIRA, Rel. p/ acórdão JOSÉ DELGADO, julgamento em 27.05.1996, *DJ* 09.09.1996; REsp n. 114.609, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, julgamento em 17.03.1997, *DJ* 22.04.1997; REsp n. 138.419, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, Rel. p. acórdão Min. DEMÓCRITO REINALDO, julgamento em 09.12.1997, *DJ* 31.08.1998; REsp n. 188.963, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgamento em 12.06.2001, *DJ* 11.03.2002; REsp n. 570.771,

Com a edição da Lei n. 11.051/2004, o tratamento da figura da prescrição intercorrente foi alterado. Até então, embora pudesse o juiz da execução fiscal decretar a prescrição intercorrente, não poderia fazê-lo de ofício, ficando, pois, na dependência da argüição das partes, conforme jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça.⁶²⁶

Por meio de alteração da redação do § 4º do art. 40 da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), promovida pela referida Lei 11.051/2004,⁶²⁷ foi veiculada uma nova regra processual, permitindo ao juiz, após a oitiva da Fazenda Pública, reconhecer de ofício a prescrição intercorrente e decretá-la. Essa nova regra, inclusive, já vem sendo aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça.⁶²⁸

6.7. Síntese dos Prazos de Decadência e Prescrição do Crédito Tributário

Após versarmos os principais aspectos das figuras da decadência e da prescrição em matéria tributária, entendemos importante sintetizar nossas conclusões acerca das regras construídas a partir dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional. Desse modo, apresentamos a seguir quadro indicativo dos prazos de decadência e prescrição em matéria tributária estabelecidos pelo legislador das normas nacionais.

Rel. Min. JOSÉ DELGADO, julgamento em 06.11.2003, *DJ* 19.12.2003; AgRg no REsp n. 617.870, Rel. Min. LUIZ FUX, julgamento em 14.12.2004, *DJ* 28.02.2005; REsp n. 705.068, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, julgamento em 05.04.2005, *DJ* 23.05.2005; da 2ª Turma: REsp n. 43.354, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, julgamento em 16.08.1995, *DJ* 24.06.1996; REsp n. 8.815, Rel. Min. ARI PARGENDLER, julgamento em 18.09.1995, *DJ* 16.10.1995; REsp n. 115.565, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, julgamento em 16.03.1999, *DJ* 1º.07.1999; REsp n. 237.079, Relatora. Ministra NANCY ANDRIGHI, julgamento em 15.08.2000, *DJ* 11.09.2000; REsp n. 418.160, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, julgamento em 19.10.2004, *DJ* 04.04.2005; REsp n. 575.073, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 15.03.2005, *DJ* 1º.07.2005.

⁶²⁶ Nesse sentido, Recurso Especial n. 176.365/CE, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 28.09.2004, *DJ* 16.11.2004; Recurso Especial n. 642.618/PR, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, julgamento em 19.08.2004, *DJ* 1º.02.2005.

⁶²⁷ O § 4º do art. 40 da Lei n. 6.830/1980, passou a ter a seguinte redação: “§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente”.

⁶²⁸ Recurso Especial n. 655.467/PE, 1ª Turma, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgamento em 26.06.2007, *DJ* 02.08.2007; Recurso Especial n. 896.706/RS, 1ª Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgamento em 05.12.2006, *DJ* 14.12.2006; Recurso Especial n. 936.987/RS, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 26.06.2007, *DJ* 08.08.2007; Recurso Especial n. 812.719/RS, 2ª Turma, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 10.04.2007, *DJ* 25.04.2007.

Prazos de Decadência e Prescrição (do Crédito Tributário) no Código Tributário Nacional			
PRAZOS DE DECADÊNCIA	Prazo	Início	
<i>Tributo sujeito a lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º)</i>	5 anos	Data da ocorrência do fato gerador	
<i>Lançamento de ofício ou por declaração (CTN, art. 173, I)</i>	5 anos	Primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador	
<i>Ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, 173, I)</i>	5 anos	Primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerado	
<i>Anulação de lançamento anterior por vício formal (CTN, art. 173, II)</i>	5 anos	Data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento	
<i>Antecipação do procedimento fiscal para lançamento de ofício (CTN, art. 173, parágrafo único)</i>	5 anos	Data da notificação da medida preparatória indispensável ao lançamento	
PRAZOS DE PRESCRIÇÃO	Prazo	Início	
<i>Constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública (lançamento de ofício ou por declaração)</i>	5 anos	Primeiro dia após prazo de pagamento depois de encerrado o processo administrativo	
<i>Constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo</i>	Declaração antes do vencimento	5 anos	Primeiro dia após vencimento do prazo para pagamento
	Declaração depois do vencimento	5 anos	Primeiro dia após apresentação da declaração
<i>Prescrição intercorrente em processo administrativo</i>	-----	Não há	
<i>Prescrição intercorrente em processo de execução fiscal</i>	5 anos	Data da paralisação do processo de execução fiscal	

CAPÍTULO VII

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL

7.1. Breve Retomada Histórica

Discussões acerca das regras de decadência e prescrição aplicáveis às contribuições sociais não são recentes. Remonta, aliás, ao período anterior à promulgação do próprio Código Tributário Nacional, em 1966.

O primeiro diploma normativo a estabelecer um prazo prescricional aplicável à cobrança das contribuições previdenciárias foi a Lei n. 3.807, de 26.08.1960, cujo art. 144 fixou em 30 (trinta) anos o prazo para cobrança das importâncias de titularidade das instituições da previdência social: “Art. 144. O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas, prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos”.

Este era o prazo estabelecido pelo direito positivo brasileiro até a edição da Lei n. 5.172/66, o Código Tributário Nacional. Considerando a natureza tributária das contribuições previdenciárias, com a entrada em vigor do CTN os prazos de decadência e prescrição passaram a ser regulados pelas regras veiculadas pela Lei n. 5.172/66, notadamente em seus arts. 173 e 174. Nesse sentido firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁶²⁹

⁶²⁹ Recurso Extraordinário n. 99.848/PR, 1ª Turma, Rel. Min. RAFAEL MAYER, julgamento em 10.12.1984, DJ 29.08.1986; Recurso Extraordinário n. 95.723/SP, 1ª Turma, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, julgamento em 30.04.1985, DJ 04.09.1987.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 8, de 1977, pretendeu-se excluir as contribuições previdenciárias do regime próprio dos tributos, posição essa que foi encampada pelo Supremo Tribunal Federal. Por decorrência, não seriam mais aplicáveis as regras de decadência e prescrição veiculadas pelo CTN, uma vez que as contribuições previdenciárias deixaram de ter natureza tributária. A partir da Emenda Constitucional n. 8/77, portanto, a cobrança das contribuições previdenciárias não mais observava os prazos de 5 (cinco) anos estabelecidos pelo CTN, como decidiu a Suprema Corte.⁶³⁰

Em 22.09.1980, com a edição da Lei n. 6.830 (a Lei de Execuções Fiscais), a discussão ganhou outros caminhos por força do disposto no art. 2º, § 9º: “O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no art. 144 da Lei n. 3.807, de 26.8.60”. A Lei n. 6.830/80, portanto, revigorou o prazo trintenário previsto na LOPS (art. 144) para a cobrança das contribuições previdenciárias, providência esta que não se colidia com o CTN porquanto referidas contribuições, desde a EC n. 8/77 não tinham natureza tributária.⁶³¹

Eis, então, a síntese da celeuma que antecederia a promulgação da Carta Constitucional de 1988.

7.2. Sobre as Contribuições Sociais para a Seguridade Social

Com a entrada em vigor da nova ordem constitucional, as contribuições sociais, inclusive aquelas destinadas à seguridade social, passaram a ostentar um novo perfil, porquanto o legislador constituinte dispensou tratamento específico a estas contribuições.

A discussão inicial que se travou, como não poderia deixar de ser, girou em torno da natureza jurídica das contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social. Teriam natureza tributária?

⁶³⁰ Por exemplo, Recurso Extraordinário n. 115.181/SP, 2ª Turma, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, julgamento em 05.02.1988, *DJ* 04.03.1988.

⁶³¹ Cf. sobre o tema, CARLOS VELLOSO, A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a Lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras. *Revista de Direito Tributário*, n.s 9-10, p. 181-206. No mesmo sentido, voto no julgamento dos Embargos Infringentes na Remessa Oficial n. 63.572/PR, TFR, 2ª Seção, julgamento em 26.05.1981, *Revista de Direito Tributário* n.s 17-18, p. 264-279.

Conquanto respeitados autores sustentassem a natureza não tributária das contribuições sociais,⁶³² constituindo uma figura autônoma em relação às espécies tributárias, predominou na doutrina a posição no sentido de que as contribuições sociais haviam retomado seu caráter tributário.⁶³³

Não tardou para o Supremo Tribunal Federal enfrentar a questão. Ao fazê-lo, a Suprema Corte confirmou a expectativa da doutrina majoritária, proclamando a natureza jurídicas das contribuições sociais,⁶³⁴ e reconhecendo a estas espécies tributárias a aplicação do regime jurídico dos tributos.

Não fosse pela tranqüila jurisprudência da Corte Suprema, verifica-se estarem as contribuições, numa visão sistêmica da Constituição, jungidas ao mesmo regime jurídico dos tributos em geral, nada obstante – como também para os demais tributos – tenham particularidades que lhes são inerentes. Bastaria destacar a expressa referência, pelo art. 149, *caput*, aos arts. 146, III, e 150, I e III, todos da Lei Maior. Ademais, subsumem-se perfeitamente à definição de tributo proclamada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Assentado o caráter tributário das contribuições, inclusive as sociais destinadas à seguridade social, restou a discussão quanto às contribuições sociais serem espécie autônoma de tributo ou modalidade de uma das três espécies tradicionais, é dizer, impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Adentramos, então, no campo das classificações.⁶³⁵ A doutrina tem se dividido nesse sentido. Há relevantes trabalhos em ambos os sentidos.⁶³⁶ Corrente considerável coloca as contribuições como espécie autônoma, ao lado de impostos, taxas, contribuições de melhoria e mesmo dos empréstimos compulsórios.

⁶³² Nesse sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, LUIZ MÉLEGA e MARCO AURÉLIO GRECO.

⁶³³ Dentre outros, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, PAULO DE BARROS VARVALHO, RICARDO LOBO TORRES e ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

⁶³⁴ Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, Plenário, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgamento em 29.06.1992, DJ 06.11.1992; Recurso Extraordinário n. 138.284/CE, Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 1º.07.1992, DJ 28.08.1992.

⁶³⁵ Sobre o tema, v. GERALDO ATALIBA (Classificação científica dos tributos. Regime jurídico das espécies tributárias. In: *Elementos de direito tributário*), EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária*. 1º Congresso internacional de direito tributário) e MÁRCIO SEVERO MARQUES (Os tributos no sistema constitucional brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, n. 72).

⁶³⁶ Cf. o ensaio de PAULO AYRES BARRETO, Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributário, p. 509-530.

Essa a tendência do Supremo Tribunal Federal, que divide, inclusive, as contribuições em subespécies: *de melhoria* (CF, art. 145, III), *parafiscais* (CF, art. 149), e *especiais*. As *parafiscais* seriam também segregadas em *sociais*, com ainda novos cortes: *de seguridade social* (CF, art. 195, I, II e III) e *outras de seguridade social* (CF, art. 195, § 4º); e *sociais gerais*, como o FGTS, o salário-educação (CF, art. 212, § 5º), contribuições para o SESI, SENAI, SENAC (CF, art. 240). As *especiais* seriam as de intervenção no domínio econômico.⁶³⁷

Dois aspectos, basicamente, dariam às contribuições autonomia como espécie tributária. Primeiro, suas receitas teriam destinação própria, pois vinculadas a atividades previstas como pressupostos das respectivas competências tributárias. Depois, o art. 167, IV, da Lei Maior veda a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesas, atributo esse (vinculação) intrínseco às contribuições.

Sem a pretensão de fazer uma incursão profunda nessa polêmica, destacamos apenas que esses critérios, juridicamente, não se sustentam como traços distintivos das contribuições e em especial das contribuições sociais.

Quanto à destinação da arrecadação, a própria Carta prevê a vinculação em outras situações, tal como para os empréstimos compulsórios (CF, art. 148, parágrafo único), para os impostos extraordinários nos casos de iminência ou de guerra externa, mesmo sendo implícita essa vinculação (CF, art. 154, II) e, mais recentemente, para os adicionais de IPI, ICMS e ISS destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (Emenda Constitucional n. 31, de 2000). O critério da destinação da arrecadação, portanto, não permite seja reconhecida nas contribuições uma espécie tributária autônoma.

Já no tocante à vedação prevista no art. 167, IV, da Constituição Federal, igualmente nos parece não subsistir como critério que permita atribuir às contribuições autonomia como espécie tributária. Isto porque, a vedação de destinação da arrecadação a órgão, fundo ou despesa limita-se aos impostos, nada dispondo sobre taxas e mesmo empréstimos compulsórias (ainda que nesses últimos também não reconheçamos espécie autônoma). Seria um critério apenas parcialmente aplicável, em relação aos impostos.

⁶³⁷ Essa classificação foi adotada pelo Min. CARLOS VELLOSO em voto proferido como relator do Recurso Extraordinário Recurso Extraordinário n. 138.284/CE, Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 1º.07.1992, DJ 28.08.1992.

Ademais, a própria Emenda Constitucional n. 31/02, relativamente aos adicionais de IPI, ICMS e ISS, já excepciona a aplicação desse critério. Alguns impostos, ainda que em relação a apenas parcela de sua arrecadação, podem ter destinação específica. Cientificamente, é o suficiente para a recusa deste critério.

Há, todavia, mais. A premissa daqueles que sustentam a autonomia das contribuições como espécie tributária é que os impostos não podem ter sua receita vinculada a órgão, fundo ou despesa; as contribuições, contrariamente, devem ter vinculada a sua receita. Entendemos já restar demonstrado que a própria Constituição Federal permite a vinculação das receitas de impostos, ainda que parcialmente (EC n. 31/02). Demonstra-se, agora, que as contribuições têm parcela de sua arrecadação desvinculada. É o que dá mediante a adoção do expediente de desvinculação das receitas da União, a chamada “DRU”, tal como se deu com a promulgação da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, que estabeleceu essa desvinculação entre 2003 e 2007.⁶³⁸

Em termos constitucionais, portanto, não vislumbramos nas contribuições não são espécie tributária autônoma.

Preferimos, então, classificar as figuras tributárias a partir da adoção da teoria de GERALDO ATALIBA, distinguindo os tributos em *vinculados* e *não vinculados*, conforme a hipótese de incidência descreva, respectivamente, uma atuação do Estado ou uma situação qualquer do particular, sem atuação estatal.⁶³⁹

Ter-se-á, assim, três espécies tributárias: *imposto*, tributo não vinculado, não havendo previsão de uma atuação Estatal na hipótese de incidência, mas um fato ou situação do contribuinte; *taxa*, tributo vinculado, havendo previsão de uma atividade estatal imediatamente referida ao contribuinte, consistindo na prestação de serviço público específico e divisível ou na prática de ato de exercício de poder de polícia; *contribuição de melhoria*, tributo vinculado, com uma atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte, qual seja, a realização de obra pública que cause valorização imobiliária.

⁶³⁸ EC n. 42/03: “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”. Criticando o problema da desvinculação da receitas das contribuições, GEOVANA FAZA DA SILVEIRA (As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105, p. 34-49).

⁶³⁹ *Hipótese de incidência tributária*, 2001, *passim*.

Essas as três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições melhoria. As contribuições sociais e interventivas deverão revestir uma dessas espécies, a depender da descrição da hipótese de incidência.

O traço que diferencia as contribuições das outras figuras tributárias – mas que não permite sejam tomadas como uma espécie autônoma – está pressuposto no próprio texto constitucional: uma *finalidade*.

Essa especial finalidade é bem explorada por MARCO AURÉLIO GRECO.⁶⁴⁰ É ela que deve nortear a instituição das contribuições e a destinação (em regra) das suas receitas. O exercício das respectivas competências tributárias pressupõe a criação de instrumentos arrecadatários visando a atingir essas finalidades.

Considerada a inviabilidade de revestir a natureza jurídica de contribuição de melhoria, as contribuições sociais e de intervenção serão, sempre, impostos ou taxas. Assim a lição de ROQUE CARRAZZA: “Estamos, portanto, que essas ‘contribuições’ são verdadeiros *tributos* (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”.⁶⁴¹

O próprio GERALDO ATALIBA já denunciava que as contribuições – muito longe da figura pura por ele preconizada, pressuposta em uma atuação estatal mediata, como elemento intermediário – vinham assumindo o formato jurídico de verdadeiros impostos.⁶⁴²

As contribuições sociais, inclusive da seguridade social poderão, então, revestir a natureza jurídica de impostos ou de taxas.

Com relação às contribuições destinadas à seguridade social, encontram sua matriz constitucional nos arts. 149 e mais precisamente no art. 195, no art. 239 (que expressamente recepcionou a contribuição ao PIS) e no art. 84 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (base constitucional da CPMF).

⁶⁴⁰ *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*, 2000, *passim*.

⁶⁴¹ *Curso de direito constitucional tributário*, 2003, p. 520.

⁶⁴² São suas as palavras: “Difícilmente surgem contribuições cuja hipótese de incidência corresponde ao exato conceito técnico-jurídico da espécie. Salvo as “de melhoria”, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso – mas sem técnica – legislador lhes tem dado.” (*Hipótese de incidência tributária*, 2001, p. 208).

7.3. A Lei n. 8.212/91: veículo introdutor do tipo lei ordinária

A Lei n. 8.212/91, ao disciplinar, dentre outras coisas, o custeio da seguridade social, veiculou em seus arts. 45 e 46, respectivamente, prazos de decadência e de prescrição de 10 (dez) anos para a cobrança dos créditos de titularidade da Seguridade Social.

Trata-se de diploma normativo decorrente da utilização do veículo introdutor do tipo lei ordinária.

É importante destacar este aspecto, pois será relevante quando da aplicação dos controle de produção normativa, notadamente o controle de constitucionalidade e o controle de legalidade.

7.3.1. Os prazos de 10 (dez) anos da Lei n. 8.212/91 (arts. 45 e 46)

A Lei n. 8.212./91, por meio dos enunciados prescritivos de seus arts. 45 e 46, veiculou prazos de decadência e prescrição relativamente à exigência de créditos por parte da Seguridade Social. É dizer, o legislador ordinário federal estabeleceu prazos para que o órgão administrativo promova a cobrança de seus créditos.

No tocante à exigência mediante procedimento administrativo, o prazo foi fixado pelo art. 45 da Lei n. 8.212/91. Estamos aqui a falar de um prazo de decadência.

Já no tocante à cobrança dos créditos previdenciários perante o Poder Judiciário, o prazo foi estipulado pelo art. 46 do referido diploma normativo, tratando-se, pois, de prazo de prescrição.

Os enunciados prescritivos têm o seguinte teor:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o § 1º deste artigo, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição, reajustados, correspondentes a 80% (oitenta por cento) de todo o período contributivo decorrido desde a competência julho de 1994.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os arts. 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º deste artigo incidirão juros moratórios de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) ao mês, capitalizados anualmente, limitados ao percentual máximo de 50% (cinquenta por cento), e multa de 10% (dez por cento).

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.

§ 7º A contribuição complementar a que se refere o § 3º do art. 21 desta Lei será exigida a qualquer tempo, sob pena de indeferimento do benefício.

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.⁶⁴³

⁶⁴³ Para os fins deste trabalho, nos interessa basicamente o art. 45, caput, e seus incisos I e II, que estabelecem prazo de decadência, bem como o art. 46, que fixa prazo de prescrição.

No campo tributário, as autoridades administrativas estão a aplicar referidos prazos para a exigência das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social. Entendem que o art. 45 veicula prazo decadencial, é dizer, prazo para a constituição do crédito tributário mediante ato administrativo de lançamento, ao passo que o art. 26 diz respeito à execução judicial de créditos tributários constituídos, tratando-se de prazo para a propositura da ação de execução fiscal.

Considerando que referidos prazos foram veiculados por meio do instrumento introdutor do tipo lei ordinária, logo surgem questionamentos quanto à possibilidade de aplicação desses prazos, tendo em vista que, em matéria tributária, o art. 146, III, *b*, da Constituição, como por nós longamente abordado, prevê competir ao legislador complementar o estabelecimento de prazos de decadência e prescrição tributárias.

Desde logo, então, registramos que a doutrina vem se manifestando sobre o tema, entendendo os autores, de um modo geral, por apontar a pecha de inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais,⁶⁴⁴ ou, como fazem outros, com argumentos diferenciados, sustentando a validade dos prazos estabelecidos pelo legislador ordinário.⁶⁴⁵

De nossa parte, entendemos que a questão pode ser enfrentada em três cenários distintos, a saber: (1) mediante controle de constitucionalidade dos dispositivos da Lei n. 8.212/91; (2) mediante controle de legalidade dos dispositivos da Lei n. 8.212/91; e (3) mediante controle de não aplicação das normas jurídicas, tendo em vista as regras construídas a partir dos enunciados prescritivos da Lei n. 8.212/91.

Antes disso, entretanto, pensamos ser oportuno destacar o panorama das discussões sobre o tema nas esferas administrativa e judicial.

⁶⁴⁴ Nesse sentido, por exemplo, DOUGLAS YAMASHITA, DÂMARES FERREIRA, EDUARDO BOTTALLO, ELCIO FONSECA REIS, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUSA, FRANCISCO FEITOSA, GUSTAVO FRONER MINATEL, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, PAULO DE BARROS CARVALHO, RODRIGO CARAMORI PETRY, SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO e WALTER BARBOSA CORRÊA. Há, ademais, autores que sustentam a ilegalidade de dispositivos da Lei n. 8.212/91, como PAULO DE BARROS CARVALHO, havendo também quem entenda que a questão possa ser superada, inclusive no plano administrativo, por meio de interpretação, como FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUSA e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. Há, por fim, autores que entendem inaplicável o prazo decadencial do art. 45 da Lei n. 8.212/91 especificamente para os casos de incidência das regras relativas ao lançamento por homologação, como fazem EDUARDO FRANCO CÂNDIA e FRANCISCO FEITOSA.

⁶⁴⁵ EDUARDO FRANCO CÂNDIA, EDUARDO JARDIM, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, WAGNER BALERA e WLADIMIR NOVAES MARTINEZ.

7.3.2. Panorama das discussões administrativas e judiciais

Na **esfera administrativa**, as discussões quanto aos prazos de 10 (dez) anos previstos na Lei n. 8.212/91 estão concentradas basicamente no prazo decadencial veiculado pelo art. 45, porquanto invocado pelas autoridades administrativas para a constituição de créditos tributários a título de contribuição para a seguridade social.

Os debates no plano federal são travados perante o Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) e, mais acentuadamente, nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

No âmbito no CRPS, há precedentes no sentido de ser aplicável o prazo do art. 45 da Lei n. 8.212/91 com relação à cobrança de créditos tributários a título de contribuições sociais para a seguridade social,⁶⁴⁶ mas existem também precedentes que afastam a aplicação do prazo decenal para fazer incidir a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.⁶⁴⁷

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a questão é amplamente controvertida, havendo divergências entre as Câmaras dos três Conselhos de Contribuintes.⁶⁴⁸

No âmbito da CSRF, é identificada também forte divergência, porquanto a 1ª Turma tem posição contrária à aplicação do prazo de 10 anos previsto no art. 45 da Lei n. 8.212/91,⁶⁴⁹ enquanto estão a decidir pela aplicação do prazo decenal a 2ª Turma, a 3ª Turma e a 4ª Turma.⁶⁵⁰

⁶⁴⁶ Recurso n. 35064.000005/2004-12, 2ª Câmara, Relatora Maria das Graças Ferreira Silva, julgamento em 09.09.2004; Recurso n. 36378.002790/2006-21, 2ª Câmara, Rel. Jorge Luís Mora, julgamento em 09.03.2007; Recurso n. 35300.000430/2006-25, 2ª Câmara, Rel. Marco André Ramos Vieira, julgamento em 19.04.2007.

⁶⁴⁷ Recurso n. 36624.003087/2005-08, 4ª Câmara, Relatora Cleusa Vieira de Sousa, julgamento em 24.10.2005 (destaques nossos). No mesmo sentido, Recurso n. 36944.00781/2004-61, 4ª Câmara, Relatora Cleusa Vieira de Sousa, julgamento em 23.08.2005; Recurso n. 35464.004110/2004-18, 4ª Câmara, Relatora Ana Maria Bandeira, julgamento em 24.10.2005.

⁶⁴⁸ **Pela aplicação do prazo de 10 anos:** Recurso 135.087, 1º CC, 3ª Câmara, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva, julgamento em 13.08.2003; Recurso n. 125.072, 2º CC, 1ª Câmara, Rel. Cons. Antonio Mario de Abreu Pinto, julgamento em 15.06.2005; Recurso n. 127.750, 3º CC, 1ª Câmara, Rel. Cons. José Luiz Novo Rossari, julgamento em 13.08.2004; **pela não aplicação do prazo de 10 anos:** Recurso n. 130.487, 1º CC, 7ª Câmara, Rel. Cons. José Henrique Longo, julgamento em 17.09.2002; Recurso n. 138.449, 1º CC, 7ª Câmara, Rel. Cons. Luiz Martins Valero, julgamento em 21.10.2004; Recurso n. 127.259, 3º CC, 3ª Câmara, Rel. Cons. João Holanda Costa, julgamento em 18.03.2004.

⁶⁴⁹ Dentre outros: Recurso 107-138.353, Rel. Cons. Dorival Padovani, julgamento em 20.06.2006; Recurso n. 101-133.390, Rel. Cons. Dorival Padovani, julgamento em 21.03.2006; Recurso n. 108-131606, Rel. Cons. José

A discussão também vem sendo travada perante o Poder Judiciário. Todavia, diferentemente do que ocorre na esfera administrativa, a tendência dos Tribunais Superiores tem sido pelo afastamento das regras de decadência e prescrição veiculadas pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

No Supremo Tribunal Federal, há decisões monocráticas dos Ministros EROS GRAU⁶⁵¹ e MARCO AURÉLIO⁶⁵² afastando os prazos decenais fixados pela Lei n. 8.212/91, porquanto desconforme com a Constituição. Conquanto sejam pronunciamentos isolados, indicam uma possibilidade – concreta – do Tribunal pronunciar a inconstitucionalidade das normas veiculadas pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

No Superior Tribunal de Justiça, onde a matéria é fortemente debatida, em recente e histórico julgamento, a Corte Especial do Tribunal, por unanimidade de votos, decretou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/91.⁶⁵³

No Superior Tribunal do Trabalho, embora ainda recente o tema, a questão se encontra em discussão por conta das execuções das contribuições previdenciárias promovidas de ofício pela Justiça do Trabalho, já havendo precedente no sentido do afastamento do prazo decenal veiculado pela Lei n. 8.212/91.⁶⁵⁴

Carlos Passuelo, julgamento em 15.06.2004; Recurso n. 108-122.109, Relatora Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, julgamento em 15.04.2003.

⁶⁵⁰ Por exemplo, da **2ª Turma**: Recurso 203-124.018, Relatora Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, julgamento em 25.07.2006; Recurso n. 201-122.746, Rel. Cons. Dalton César Cordeiro de Miranda, julgamento em 17.10.2005; Recurso n. 203-120.943, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, julgamento em 24.01.2005.

⁶⁵¹ Recurso Extraordinário n. 397.791, decisão de 1º.02.2005, *DJ* 1º.03.2005; Recurso Extraordinário n. 456.750, decisão de 27.11.2006, *DJ* 13.02.2007, Recurso Extraordinário n. 534.856, decisão de 26.02.2007, *DJ* 22.03.2007.

⁶⁵² Recurso Extraordinário n. 540.704, decisão de 20.06.2007, *DJ* 08.08.2007.

⁶⁵³ Recurso Especial n. 616.348/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASKI, julgamento concluído em 15.08.2007, acórdão ainda não publicado (cf. notícia divulgada no sítio do STJ na Internet: “Trecho de lei que dava 10 anos para o INSS apurar e constituir créditos é inconstitucional”. http://www.stj.gov.br/portal_stj/objeto/texto/impressao.wsp?tmp.estilo=&tmp.area=39 Acesso em 22 ago. 2007)

⁶⁵⁴ Processo n. TST-AIRR-127/2004-036-34-40.4, 6ª Turma, julgamento em 10.05.2006, *DJ* 02.06.2006.

7.4. Controle de Produção Normativa e os Prazos da Lei n. 8.212/91

As normas relacionadas aos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, notadamente os prazos decenais de decadência e prescrição, podem ser submetidos ao controle de produção normativa, vale dizer, (a) ao controle de constitucionalidade, (b) ao controle de legalidade, e (c) ao controle de *não aplicação* das normas jurídicas.

7.4.1. Controle de constitucionalidade

Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, III, b, determinou expressamente caber à lei complementar veicular regras sobre **decadência e prescrição**. Neste sentido, o Código Tributário Nacional, recepcionado com status de lei complementar após o advento da Carta Magna de 1988, disciplinou a matéria em seus artigos 150, § 4º, 173 e 174.

Assim, havendo lei complementar dispendo sobre a decadência, não há que se falar em outros prazos decadenciais instituídos por lei ordinária, devendo prevalecer a disposição do Código Tributário Nacional, porquanto as disposições veiculadas por singela lei complementar estaria maculadas por vício de inconstitucionalidade por invadirem terreno normativo pertencente à lei complementar.

Note-se que a proeminência da lei complementar não deriva de mera opção legislativa, mas sim da expressa dicção do Texto Constitucional (artigo 146, III, b, da Constituição Federal), que, ao remeter a disciplina da decadência à lei complementar, certamente o fez também em relação à fixação do seu prazo.

Daí porque não poderá prevalecer interpretação administrativa que pretenda aplicar, com relação à cobrança dos créditos tributários relativos a contribuições destinadas à seguridade social os prazos previstos nos arts. 45 (decadência) e 46 (prescrição) da Lei n. 8.212/91.

Ressalte-se que no próprio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já houve pronunciamento no sentido de que a prescrição e decadência tributárias, inclusive quanto às contribuições sociais, são próprias de lei complementar. Nesse sentido, manifestou-se o Ministro CARLOS VELLOSO:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). **A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacífica. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b').** Quer dizer, os **prazos de decadência** e de prescrição **inscritos na lei complementar** de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).⁶⁵⁵

Ademais, não se pode olvidar a existência de forte tendência do Poder Judiciário pronunciar a inconstitucionalidade do arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por violação do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Conquanto a pronúncia de inconstitucionalidade, em termos definitivos, seja de competência do Supremo Tribunal Federal, outros órgãos do Poder Judiciário podem fazê-la, tal como o fez o **Tribunal Regional Federal da 4ª Região/RS**, que firmou importante precedente em sede de julgamento de argüição de inconstitucionalidade instaurada sobre o tema, conforme se verifica da ementa do acórdão, abaixo transcrita:

⁶⁵⁵ Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, Plenário, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgamento em 24.06.1993, *DJ* 04.03.1994 (destaques nossos).

EMENTA

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI N.º 8.212/91

É inconstitucional o caput do art 45 da Lei n.º 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos entre as parte acima indicadas, decide a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4º Região, por maioria, vencidos os Juízes Volkmer de Castilho e Nylson Paim de Abreu, e em parte o Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, **declarar a inconstitucionalidade do caput do art. 45 da Lei n.º 8.212/91**, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.⁶⁵⁶

De fato, se a partir dos enunciados dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 são construídas normas jurídicas que estabelecem prazos de 10 (dez) anos para a exigência de contribuições sociais destinadas à seguridade social, considerando as premissas antes firmadas, não parece restar dúvida que o legislador ordinário operou no campo normativo da lei complementar. É dizer, a União, ao pretender disciplinar tema próprio de lei complementar, lançou mão de instrumento normativo diverso, não estando, pois, a lei ordinária, habilitada para tal mister.

Nesse sentido, verifica-se **infração à norma que delimita a matéria**, porquanto empregado **instrumento introdutor inadequado** para regular a matéria, a implicar irremediável **vício de inconstitucionalidade**.

Afirmamos, portanto, que as regras construídas a partir dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelecem prazos de decadência e prescrição de 10 (dez), sob a ótica do controle de constitucionalidade, não podem ser aplicadas. Caberá, pois, a cada órgão de julgamento, em cada caso concreto, constituir em linguagem competente a invalidade desta norma jurídica, recusando sua aplicação. Como resultado, cabe ressaltar, deverão ser aplicadas as regras do Código Tributário

⁶⁵⁶ Argüição de Inconstitucionalidade em AI n.º 2000.04.01.092228-3/PR, Rel. Des. Amir José Finocchiaro Sarti, julgamento em 22.08.2001, *DJ* 05.09.2001. (destaques no original).

Nacional, notadamente aquelas construídas a partir dos arts. 150, § 4º, e 173 (no caso dos prazos de decadência) e do art. 174 (quanto ao prazo de prescrição).

Entretanto, e a despeito de restar demonstrada a impossibilidade de prevalecer norma construída a partir de enunciados prescritivos veiculados em lei ordinária quando o tema requer lei complementar, é necessário verificar se a pronúncia de inconstitucionalidade deve afetar a validade do próprio texto normativo (dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91) ou, eventualmente, se a inconstitucionalidade deverá atingir unicamente significações construídas a partir desses textos do direito positivo.

Isto porque, em interpretação sistemática, quer parecer que os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 permitem a construção de normas diversas. Sim, pretendem as autoridades administrativas aplicar os prazos de 10 (dez) anos com relação à exigência de tributos, no caso, de contribuições sociais destinadas à seguridade social. Mas, será que apenas isto?

É que, apenas no percorrer o texto da própria Lei n. 8.212/91 constatamos a existência de outros créditos de titularidade da seguridade social, estes não advindos de relação jurídica tributária alguma, em relação aos quais poderia perfeitamente ser aplicada regra decadencial ou prescricional de 10 (dez) anos.

De fato, tendo em vista o Capítulo VIII da Lei n. 8.212/91, que trata das “outras receitas” da Seguridade Social, é possível concluir que outros créditos, de natureza não tributária estão poderão ser exigidos pela Fazenda Pública. A propósito, vale conferir o art. 27 da Lei n. 9.212/91:

Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social:

I - as multas, a atualização monetária e os juros moratórios;

II - a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros;

III - as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens;

IV - as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras;

V - as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais;

VI - 50% (cinquenta por cento) dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal;

VII - 40% (quarenta por cento) do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal;

VIII - outras receitas previstas em legislação específica.

Parágrafo único. As companhias seguradoras que mantêm o seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres, de que trata a Lei nº 6.194, de dezembro de 1974, deverão repassar à Seguridade Social 50% (cinquenta por cento) do valor total do prêmio recolhido e destinado ao Sistema Único de Saúde-SUS, para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vitimados em acidentes de trânsito.

Note-se que muitas dessas fontes de financiamento da seguridade social poderão ensejar a aplicação de regras de decadência e prescrição previstas nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91. E mesmo que lei própria, inclusive quanto a prazos decadenciais e prescricionais, possam disciplinar essas relações jurídicas em determinados casos, ainda assim as normas veiculadas pela Lei n. 8.212/91 atuariam como regras gerais, para aqueles casos não regulados especificamente.

Vê-se, pois, sob este ângulo de análise, que pronunciar a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 seria medida inadequada, porquanto estaria a afetar normas jurídicas construídas a partir deste texto que não tem relação alguma com a matéria tributária e que, por essa razão, não poderia estar em confronto com o art. 146, III, *b*, da Lei Constitucional.

A solução que estamos a propor é lançar mão de uma das modernas técnicas de controle de constitucionalidade, de modo a afastar interpretação que não se conforme à Constituição, ao mesmo tempo que preserve o texto normativo a partir do qual outras normas válidas podem ser construídas.

No ponto, pensamos ser o caso de aplicação da técnica da **pronúncia de inconstitucionalidade parcial, sem redução texto**. Por esse instrumento de controle de constitucionalidade poderá ser decretada a inconstitucionalidade de sentido que não se ajuste à Carta da República, sem prejuízo de outros, que sejam válidos.

Na espécie, a questão reside na impossibilidade, por infração à norma que delimita a matéria, de construção de normas a partir de enunciados introduzidos no sistema do direito positivo por instrumento introdutor inadequado. A Constituição exige lei complementar, mas os enunciados prescritivos veiculados por lei ordinária. Muito bem. A hipótese comporta plenamente a pronúncia de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto. **Afastar-se-á apenas a interpretação inconstitucional: aquela que estabelece, a partir dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, prazos de decadência e prescrição de 10 (anos) em matéria tributária.**

Esta a solução que estamos a propor. Atuando exclusivamente no plano das significações, sem afetação do texto normativo, permitindo, assim, que outras normas, conformes à Constituição, sejam construídas a partir dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

Eis então o resultado do controle de constitucionalidade. **Decreta-se a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, para excluir interpretação no sentido de que os prazos de decadência e prescrição de 10 (dez) anos, previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, aplicam-se em matéria tributária.**

7.4.2. Controle de legalidade

Da perspectiva da legalidade, igualmente vislumbramos **infração à norma que delimita a matéria**. Todavia, agora por **desbordarem**, as regras de decadência e prescrição tributárias construídas a partir dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, dos **limites materiais** impostos pela norma de produção normativa.

Em outras palavras, os prazos de decadência e prescrição de 10 anos estabelecidos pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 estão em confronto com os limites temporais fixados pelo Código Tributário Nacional. Tanto em matéria de decadência, quanto de prescrição, o CTN fixou em 5 (cinco) anos o prazo máximo para a exigência de créditos tributários por parte da Fazenda Pública, tal como se verifica das regras construídas a partir dos arts. 150, § 4º, 173 e 174.

Ou, ainda, em outros termos: a Lei n. 8.212/91 contraria o Código Tributário Nacional. Lei ordinária está desconforme à lei complementar que lhe dá fundamento de validade.

O Código Tributário Nacional, no ponto recepcionado com status de lei complementar pelo art. 146, III, *b*, da Constituição da República, prescreve como conduta a ser observadas pelos legisladores ordinários das pessoas políticas a observância de prazo decadencial e prescricional máximo de 5 (cinco) anos. No caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação esse prazo, que é decadencial, terá fluência a partir da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4). Já no caso de tributos lançados de ofício, o prazo de decadência quinquenal tem início no primeiro dia no ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 173, I). Quanto à prescrição, o lapso de 5 anos como modalidade extintiva da pretensão da Fazenda Pública está previsto no art. 174 do CTN.

Tendo a Lei n. 8.212/91 desbordado desses limites temporais fixados pelas normas subordinantes, outra conclusão não se pode alcançar senão a da existência de vício de ilegalidade. Essa mácula deverá ser decretada pelo órgãos de julgamento competentes, afastando-se, em cada caso concreto, a aplicação dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, para que prevaleçam os prazos estabelecidos pelas regras veiculadas pelo Código Tributário Nacional.

De rigor, portanto, que seja afastada a aplicação dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, o que, todavia, por este fundamento, não se confunde com a declaração de sua inconstitucionalidade. Vale destacar, a respeito, o entendimento consagrado pela 1ª Turma da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

Saliente-se que podem os julgadores, tanto na esfera administrativa como judicial, deixar de aplicar determinado dispositivo legal contido em lei ordinária, por conflitar com: 1) outra norma da mesma hierarquia mas específica sobre a matéria em lide; 2) **norma superior tal como lei complementar sobre a matéria.**⁶⁵⁷

⁶⁵⁷ Recurso n. 101-137.608, Rel. Cons. José Clóvis Alves, julgamento em 21.09.2005 (destaques nossos).

Também o Superior Tribunal de Justiça, enfrentando a questão no plano infraconstitucional, está a afastar a aplicação dos art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, na linha dos seguintes precedentes:

PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO. CF/88 E LEI N. 8.212/91. ARTIGO 173, I, DO CTN.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária.

2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 (trinta) anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. **Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 (cinco) anos.**

3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Embargos de divergência providos.⁶⁵⁸

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ.

1. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu várias alterações. Até a Emenda Constitucional nº 08/77, em face do débito previdenciário ser considerado de natureza tributária, o prazo prescricional é o quinquenal. Após a citada emenda, que lhes desconstituiu a natureza tributária, o prazo passou a ser o trintenário, consoante a Lei nº 3.807/60. **Após a CF/88, passou-se a entender que o prazo seria quinquenal,**

⁶⁵⁸ EREsp n. 408.617/SC, 1ª Seção, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 10.08.2005, DJ 06.03.2006 (destaques nossos).

enquanto a Lei nº 8.212/91 o prazo passou a ser o decenal, o que não é aceito pela jurisprudência deste Tribunal, tendo em vista o status de lei complementar gozado pelo CTN.

2. Os precedentes da Seção de Direito Público reconhecem, entretanto, que o prazo decadencial, nunca se alterara no período em exame, permanecendo quinquenal, como previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

(...).⁶⁵⁹

7.4.3. Controle da *não aplicação* das normas jurídicas

Com relação à controle referente à não aplicação de normas jurídicas, está tem por pressuposto não a incompatibilidade da norma jurídica com a Constituição ou com norma infraconstitucional que lhe dê fundamento de validade, mas a existência de duas normas a regular, de modo diferente, determinadas situações jurídicas.

No caso, sem a pronúncia de invalidade da norma jurídica, ter-se-á, em cada caso concreto, decisão no sentido de optar pela aplicação de uma norma, e não aplicação da outra, a qual, todavia, não será tida como inválida. Para tanto, e como destacamos em tópico específico, existem critérios a orientar a opção a ser tomada pelo órgão de julgamento. Falamos, pois, dos critérios para resolução de incompatibilidades normativas, quais seja, hierárquico, temporal e da especialidade.

Tendo em vista as regras construídas a partir dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, pensamos que, no tocante ao prazo decadencial, veiculado pelo art. 45, tem cabimento a aplicação da técnica da *não aplicação* com relação aos casos de tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é regido pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

⁶⁵⁹ REsp n. 644.183/RS, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgamento em 04.05.2006, DJ 17.05.2006 (destaques nossos).

Ademais, se considerarmos que as contribuições sociais destinadas à seguridade social submetem-se, como regra, àquele regime no qual incumbe ao sujeito passivo adotar procedimento de apuração e constituição do crédito tributário, bem como antecipar o pagamento, para posterior verificação por parte das autoridades administrativas, não temos dúvida em afirmar a relevância da técnica de não-aplicação com relação a esta especial situação.

Nos tributos submetidos ao chamado lançamento por homologação, como já tivemos a oportunidade de demonstrar, o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário, mediante ato administrativo de lançamento, é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme prescreve o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. É dizer, para a aplicação desse regime bastará que o tributo se submeta à sistemática do lançamento por homologação, sendo irrelevante, da perspectiva que elegemos, a existência ou não de pagamento parcial pelo sujeito passivo.

Há, portanto, no sistema do direito positivo, duas regras distintas que, de perspectivas diferentes, poderia regular o prazo de decadência relativamente aos tributos lançados por homologação. De um lado, a regra do Código Tributário Nacional, que dispõe especificamente sobre o prazo para o lançamento por homologação. De outro, regra acerca do prazo decadencial relativo às contribuições destinadas à seguridade social.

Deve o aplicador da lei, no caso concreto, optar por uma ou outra. Para tanto, dispõe de quatro critérios, cuja aplicação deve observar a seguinte ordem lógica: (1º) hierárquico, (2º) temporal, por regulação integral da matéria, (3º) especialidade, e (4º) temporal, por simples prevalência da norma mais recente.

No caso do conflito entre o § 4º do art. 150 do CTN e o art. 45 da Lei n. 8.212/91 o critério hierárquico deve ser descartado, porquanto implicaria adentrar ao campo do controle de constitucionalidade ou de legalidade, aspecto este já tratado em tópico próprio. O pressuposto da análise agora feita é exatamente não revolver o tema da (in)constitucionalidade do prazo de 10 (anos) previsto no art. 45 da Lei n. 8.212/91, e tampouco retomar a abordagem sob o prisma da (i)legalidade da referida regra. Descartado, pois, o primeiro critério, de hierarquia.

Com relação ao segundo critério, que pressupõe a regulação integral da matéria pela norma posterior, igualmente não tem aplicabilidade, porquanto a Lei n. 8.212/91 não traz disciplina integral sobre a matéria de decadência e prescrição tributárias, estando limitado à regulação deste prazo no que toca às contribuições destinadas à seguridade social. Também o critério de regulação integral da matéria não pode ser acolhido.

Vejam, então, o critério da **especialidade**. Aqui, parece que o aplicador da lei poderá encontrar resposta para a solução do conflito normativo. Sem pronúncia norma pronunciar a incompatibilidade de qualquer das normas com a Constituição, sem decretar a ilegalidade de qualquer das regras. Pelo critério da especialidade uma das normas será aplicada no caso concreto, decidindo-se pela não aplicação da outra que, todavia, será mantida no sistema do direito positivo. Qual, então, a regra especial? A disposição do Código Tributário Nacional ou o art. 45 da Lei n. 8.212/91?

No âmbito do sistema estabelecido pelo Código Tributário Nacional não resta maior dúvida quanto à regra decadencial do art. 150, § 4º, operar como regra especial, porquanto a regra geral é aquela veiculada pelo art. 173, I, do mesmo Código, aplicável ao lançamento de ofício.

É importante verificar, então, a regra construída a partir do art. 45 da Lei n. 8.212/91. E ao examinarmos o campo de atuação dessa regra, constatamos que tem aplicabilidade, como regra especial, com relação às contribuições para a seguridade social. Entretanto, **o art. 45 da Lei n. 8.212/91 não veicula regra acerca do prazo para constituição de tributo sujeito a lançamento por homologação!**

Com efeito, tal disposição, além de não versar sobre tributos lançados por homologação, prescreve **tão somente** prazo de 10 (dez) anos para a constituição de crédito tributário da seguridade social na hipótese de **lançamento de ofício**. É este seu campo de atuação normativa.

Para tanto, basta cotejar o referido artigo 45 da Lei nº 8.212/91 com o texto do artigo 173, I, do CTN, que indiscutivelmente, dispõe sobre o prazo decadencial para o chamado lançamento de ofício. Confira-se:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO	
Art. 173, I, do CTN	Art. 45, I, da Lei 8.212/91
<p><i>Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:</i></p> <p><i>I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)</i></p>	<p><i>Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos, contados:</i></p> <p><i>I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; (...)</i></p>

Evidente, assim, que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 pretendeu fixar um prazo decadencial específico para o lançamento **de ofício** das contribuições sociais, **inaplicável, portanto, ao lançamento por homologação.**⁶⁶⁰

O prazo de 10 (dez) anos veiculado pelo aludido dispositivo de lei ordinária não ingressou no sistema normativo nem mesmo na esteira da previsão do art. 150, § 4º, do CTN, pois não regula prazo de decadência com referência ao lançamento por homologação. De reverso, não passa de mero prazo em dobro daquele previsto no Código Tributário Nacional para o lançamento de ofício (art. 173).

Importante destacar que o próprio Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), órgão administrativo competente para julgar as questões referentes às fontes de custeio da Previdência Social, já decidiu neste exato sentido. A propósito vale transcrever trecho de voto da Conselheira Cleusa Vieira de Souza:

⁶⁶⁰ No mesmo sentido, EDUARDO FRANCO CÂNDIA, *Formalização do Crédito Tributário e Homologação do 'Lançamento' no âmbito das Contribuições para a Seguridade Social*. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 24/2000, Caderno I, 1/15474, e FRANCISCO FEITOSA, *Da decadência do direito de lançar as contribuições sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108, p. 59-66.

De fato o artigo 45 da Lei nº 8212/91 estabelece que o direito da Seguridade Social de apurar seus créditos extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. É certo que não se afirma aqui que o referido artigo teve sua vigência afastada, porque não é esse o caso, já que o citado artigo continua plenamente em vigor.

Vale ressaltar, contudo, que a Lei nº 8.212/91 é omissa quanto a decadência da obrigação previdenciária, pois não prevê o prazo em situações em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como ocorre no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 150 (...)

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (...)

Não se pode negar que o houve antecipação do pagamento, caracterizando assim, lançamento por homologação, possibilitando a aplicação do disposto no parágrafo 4º do artigo 150, que determina que o prazo de decadência será de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.⁶⁶¹

Portanto, mediante o critério da **especialidade**, é possível resolver o conflito normativo pela técnica de **não aplicação de norma jurídica**, quando se tratar de tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação. Pelo critério da especialidade, deve ser aplicada a regra especial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, cujo prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerado. Por decorrência, decidiu-se pela não aplicação da regra do art. 45 da Lei n. 8.212/91, a qual, permanece válida, podendo ser aplicada em outra situação, notadamente na hipótese de tributo sujeito a lançamento de ofício.

⁶⁶¹ Recurso n. 36624.003087/2005-08, 4ª Câmara, Relatora Cleusa Vieira de Sousa, julgamento em 24.10.2005 (destaques nossos). No mesmo sentido, Recurso n. 36944.00781/2004-61, 4ª Câmara, Relatora Cleusa Vieira de Sousa, julgamento em 23.08.2005; Recurso n. 35464.004110/2004-18, 4ª Câmara, Relatora Ana Maria Bandeira, julgamento em 24.10.2005.

7.4.4. Síntese do controle dos prazos de decadência e prescrição da Lei n. 8.212/91

Aplicadas as técnicas de controle de produção normativa (constitucionalidade, legalidade e não aplicação de norma jurídica), elaboramos o seguinte quadro, no qual sintetizamos os resultados obtidos:

Controle de Produção Normativa Prazo de 10 anos da Lei n. 8.212/91 (arts. 45 e 46)		
CONTROLE	PRAZO DE DECADÊNCIA	PRAZO DE PRESCRIÇÃO
<i>Constitucionalidade</i>	Inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto (afastada interpretação que aplique o prazo em matéria tributária)	Inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto (afastada interpretação que aplique o prazo em matéria tributária)
<i>Legalidade</i>	Ilegalidade por estabelecer prazo superior ao limite fixado no Código Tributário Nacional	Ilegalidade por estabelecer prazo superior ao limite fixado no Código Tributário Nacional
<i>Não aplicação da norma jurídica</i>	Pelo critério da especialidade, o prazo não é aplicável com relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação	-----

CONCLUSÕES

I - Direito e Linguagem

1.1. É pela linguagem que os seres humanos exercem sua aptidão para a comunicação. E sendo o homem, por excelência, um ser cultural, a comunicação por meio da linguagem é o modo pelo qual o ser humano interage com as formas particulares de viver e pensar de seu grupamento social. Dentre os variados códigos utilizados para a comunicação, tem destaque a língua. É na língua que o homem encontra sua ferramenta para a comunicação.

1.2. A linguagem assume papel decisivo na constituição da realidade humana. O homem conhece pela língua. Os acontecimentos são acessíveis ao homem pela linguagem. A realidade humana é aquilo que o homem pode acessar. E a senha de acesso é a língua. Daí a distinção entre *evento* e *fato*. Os eventos esgotam-se em si, ocorrem, simplesmente ocorrer, não podendo o homem tocá-los depois. Mas esses eventos, quando vertidos em linguagem pelo homem, tornam-se fatos, tornam-se reais. Há fato, pois, quando há linguagem.

1.3. Dentre os diversos tipos de linguagem, há a *linguagem natural* (ou ordinária), utilizada no cotidiano da vida em sociedade, a *linguagem científica*, própria dos cientistas, e a *linguagem técnica*, pautada pela linguagem natural com a adição de elementos do discurso científico.

1.4. As linguagens podem ser organizadas hierarquicamente. Há linguagem que fala de uma outra linguagem. A linguagem que fala de alguma coisa é a *linguagem-objeto*. A linguagem que fala da linguagem-objeto é a *metalinguagem*.

1.5. O direito é criação do homem para disciplinar o convívio social, regulando as relações de intersubjetividade. Por ser um bem cultural, o direito manifesta-se sempre por meio de linguagem. O direito, portanto, é um fenômeno comunicacional.

1.6. O vocábulo “direito” comporta sentidos diversos. Bem por isso, é necessário construir um conceito de direito. Estipulamos o nosso conceito: *direito positivo é o conjunto de normas jurídicas existentes em determinado tempo e lugar*.

1.7. O direito é um sistema. Um sistema pressupõe elementos e relações. Há também um princípio que traz unidade ao sistema, promovendo a articulação entre os elementos. Assim, *sistema é um todo composto de elementos que se relacionam de modo articulado conforme um princípio unificador*.

1.8. A locução “sistema jurídico” comporta referência a duas realidades: ao sistema do direito positivo e ao sistema da Ciência do Direito. O sistema do direito positivo é o conjunto de normas jurídicas, manifestando sempre por uma linguagem prescritiva. O sistema da Ciência do direito toma o plexo normativo como seu objeto, para descrevê-lo, sendo sua linguagem descritiva. Desse modo, o direito positivo é linguagem-objeto, e a Ciência do Direito metalinguagem.

1.9. O sistema do direito positivo é composto por unidades normativas articuladas por vínculos horizontais, em relações de coordenação, e por vínculos verticais, em relações de subordinação hierárquica, sempre orientados por um princípio unificador. O sistema do direito positivo apresenta estrutura hierárquica, cujas normas superiores estabelecem os critérios para a produção das normas inferiores.

1.10. Ao sistema da Ciência do Direito corresponde o universo das construções descritivas do direito positivo. A Ciência do Direito, como as demais ciências, necessita de um fundamento-limite, que opera como um axioma. O postulado que assumimos é o da *norma hipotética fundamental*. Essa norma pressuposta dá fundamento de validade à Constituição, da qual se desdobram as demais unidades normativas do sistema do direito positivo.

1.11. A linguagem do legislador constitui o texto jurídico bruto. Essa linguagem técnica, que apresenta discurso prescritivo, é produzida muita vez com imperfeições. A linguagem do cientista do direito organiza sistematicamente a linguagem do legislador, mediante um discurso de proposições precisas e coerentes.

1.12. O sistema do direito positivo é uno e indecomponível, não havendo “ramos” autônomos do direito. Como disciplina, todavia, o Direito Tributário pode ser considerado autônomo para fins didáticos. O objeto do Direito Tributário compreende as normas jurídicas que disciplinam a instituição, arrecadação e a fiscalização dos tributos, formando o *sistema do direito tributário*.

II – Sobre as Normas Jurídicas

2.1. Também “norma jurídica” é locução que carece de univocidade. Partindo da distinção básica entre texto do direito positivo e juízo construído na mente do intérprete, definimos em quatro as acepções de norma jurídica: (a) instrumento introdutor de normas, (b) documento normativo, (c) enunciado prescritivo e (d) norma jurídica em sentido estrito.

2.2. Os *instrumentos introdutores* (ou *veículos introdutores*) introduzem enunciados prescritivos no sistema do direito positivo. São os tipos de veículos para introdução de normas previstos pelo próprio sistema, tais como a emenda constitucional, a lei complementar, a lei ordinária, os decretos, as sentenças e acórdãos, os atos administrativos e mesmo os contratos entre particulares.

2.3. Os *documentos normativos* são os produtos gerados a partir da utilização dos veículos introdutores. São os diplomas normativos, base material onde a linguagem do legislador (em sentido amplo) é verbalizada. Nos documentos normativos são objetivadas as manifestações do legislador e, muita vez, carregam o nome do próprio instrumento introdutor utilizado.

2.4. Os *enunciados prescritivos* consistem no conteúdo objetivado no documento normativo. São os segmentos de linguagem produzidos pelo legislador e que estão dispersos por todo o texto formador do ordenamento, em artigos, parágrafos, incisos e assim por diante.

2.5. As *normas jurídicas* (em sentido estrito) são as significações construídas a partir dos textos do direito positivo. São juízos produzidos pelo intérprete ao tomar contato com os textos normativos. Essas significações prescrevem condutas intersubjetivas obrigatórias, proibidas ou permitidas.

2.6. As normas jurídicas (significações) são construídas pelo intérprete com base nos textos normativos. Interpretar é construir sentido a partir do produto legislado. Existe um padrão, um esquema básico seguido pelo intérprete para a construção das normas jurídicas. Há, pois, um *processo gerador de sentido deôntico*.

2.7. No processo de construção de sentido jurídico o intérprete transita por quatro subsistemas: *plano da expressão* (S_1), o sistema da literalidade textual, no qual o intérprete entra em contato com os suportes físicos, os textos do direito positivo; *plano dos conteúdos de significações* (S_2), no qual são atribuídos conteúdos de significação aos enunciados prescritivos isoladamente considerados, estabelecendo vínculos com coisas e objetos da realidade social; *plano do sistema de normas jurídicas* (S_3), conjunto articulado das significações normativas, nele são promovidas as articulações construtivas nas unidades integrais de sentido normativo, as normas jurídicas; *plano da organização das normas jurídicas* (S_4), no qual as normas jurídicas são organizadas de acordo com os vínculos de coordenação e subordinação hierárquica, sendo exibido o conjunto normativo em sua inteireza.

2.8. Toda norma jurídica apresenta uma formulação lógica no qual o antecedente implica o conseqüente. É a *estrutura lógica do dever-ser*. Um antecedente (hipótese normativa) seleciona propriedades de eventos de possível ocorrência na realidade social. Por força de um functor deôntico neutro a hipótese implica um conseqüente. O conseqüente, operando com um functor deôntico modalizado, prescreve em seu interior uma relação jurídica entre sujeitos de direito em torno de uma conduta proibida, obrigatória ou permitida.

2.9. O direito é uma ordem coativa, atuando a sanção como instrumento para o cumprimento das condutas prescritas. A norma jurídica completa é composta de (a) *norma primária*, de direito substantivo (material), que pode apresentar (a.1) *norma primária dispositiva*, que prescreve uma conduta modalizada, e (a.2) *norma primária sancionadora*, que estabelece penalidade pelo descumprimento da norma primária dispositiva, e (b) *norma secundária*, de direito adjetivo, que corresponde à sanção em nível processual pelo descumprimento da norma primária.

2.10. As normas jurídicas podem ser classificadas a partir (a) de seus antecedentes normativos, podendo ser *abstratas* ou *concretas*, e (b) de seus conseqüentes, podendo ser *gerais* ou *individuais*. O sistema do direito positivo opera com uma considerável gama de normas gerais e abstratas e com significativa quantidade de normas individuais e concretas, mas também com normas gerais e concretas e com normas individuais e abstratas.

2.11. As *normas de produção normativa* são normas que disciplinam a produção de outras unidades normativas, e as *normas de conduta* são aquelas que regulam diretamente as condutas interpessoais.

2.12. A distinção entre regras e princípios reside na carga axiológica presente nessas espécies de normas jurídicas. Os *princípios* expressam de forma mais direta os valores depositados nos textos normativos, tendo densidade axiológica tamanha que se espraiam por todo o ordenamento, orientando a produção de outras normas e a construção de sentido (interpretação) das unidades normativas do sistema. As *regras*, embora também carreguem alguma carga valorativa, atuam apenas de modo indireto, por vezes dando concreção aos valores plasmados pelo legislador, todavia não influem tão decisivamente na interpretação de outras porções do ordenamento.

2.13. Os princípios exercem dupla função no sistema do direito positivo: *estrutural*, pois são verdadeiros alicerces do sistema, e *hermenêutica*, porquanto influenciam de modo decisivo na atividade interpretativa. Os princípios podem apresentar-se como *valores*, e como *limites objetivos*. Dentre os princípios de maior relevância são identificados os *sobreprincípios*, que estão alojados no plano constitucional e conformam os demais princípios e regras do sistema.

2.14. Existem princípios constitucionais chamados *gerais* e também princípios relacionados diretamente ao campo tributário, que são os *princípios tributários*. Parcela dos princípios tributários estão estampados no próprio texto constitucional, tais como a legalidade, a isonomia e a irretroatividade. Outra parte não consta da literalidade dos enunciados constitucionais, mas decorrem da conformação estabelecida pelo constituinte, a exemplo da indelegabilidade da competência tributária e da dignidade do contribuintes.

2.15. Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica tem especial importância, penetrando todo o plexo regulador da instituição e cobrança de tributos, e atuando em prol da estabilização normativa e da previsibilidade do efeito da tributação em termos econômicos e mesmo concorrências.

2.16. As normas jurídicas tributárias são de duas categorias: (a) *normas de competência legislativa tributária*, que correspondem à prerrogativa de criar normas de incidência tributária, ou seja, veicular a regra-matriz de incidência tributária; (b) *normas de competência administrativa tributária*, referentes à produção de normas relativas à constituição e cobrança do crédito tributário.

2.17. No terreno tributário, há distinção entre a *obrigação tributária*, relação jurídica de cunho econômico, cujo objeto é a prestação pecuniária a título de tributo, e os *deveres instrumentais* (as chamadas obrigações acessórias), comportamentos estabelecidos no interesse da Administração Tributária, mas que não revelam expressão econômica.

III – Dinâmica do Sistema do Direito Positivo

3.1. Na dinâmica do sistema do direito positivo, as estruturas normativas são movimentadas pelo *processo de positivação do direito*. Por este processo de positivação, o discurso do direito é produzido verticalmente, em direção à realidade social, até que uma camada lingüística tenha força para atuar de modo decisivo sobre as condutas humanas. Partindo das normas gerais e abstratas que estão na Constituição, são produzidas outras normas, sempre em níveis hierárquicos de ordem decrescente, até o ponto final da cadeia normativa, a viabilizar a regulação das condutas intersubjetivas.

3.2. A criação de uma norma de inferior hierarquia decorre do ato de aplicação de uma norma de nível superior. Toda e qualquer norma inferior é produto da aplicação de uma norma superior.

3.3. *Fontes do direito* são os focos ejetores de normas jurídicas. Entendemos que os seres humanos são as fontes do direito. A produção de normas jurídicas se dá por meio de ações humanas. É o homem quem utiliza os instrumentos introdutores de normas. Por meio desses veículos introdutores o homem produz documentos normativos, neles objetivando os enunciados prescritivos que foram elaborados também por ação humana. E são os homens que, em contato com os textos normativos, produzem as significações, assim construindo os juízos hipotético-condicionais prescritivos de condutas intersubjetivas.

3.4. As normas jurídicas não incidem sem a presença humana. Apenas com a produção de linguagem competente, pelo homem, os fatos ingressam no sistema do direito positivo. Mediante atos de aplicação normativa são expedidos documentos competentes que vertem os eventos verificados na realidade social em fatos jurídicos. O direito não opera mecanicamente. O direito não incide sozinho. É o ato humano que faz incidir a norma jurídica.

3.5. A *teoria das provas* tem extraordinária importância na constituição dos fatos jurídicos pela linguagem competente, para que ocorra a incidência normativa. A linguagem das provas constitui os fatos jurídicos, constituindo a realidade jurídica.

3.6. Com o ato de aplicação normativa ocorre a incidência. Não há incidência sem ato de aplicação da norma jurídica pelo homem. A incidência de uma norma jurídica, portanto, é o próprio ato de aplicação dessa norma jurídica. A incidência e a aplicação normativa implicam-se mutuamente.

3.7. *Normas introdutórias e normas introduzidas.* A partir de uma nova perspectiva sobre a produção normativa, tem-se fatos jurídicos criadores de normas, as quais atuam para introduzir enunciados prescritivos no sistema do direito positivo. São as *normas introdutórias*. Os enunciados prescritivos introduzidos, a partir dos quais são construídas as significações pelos intérpretes, são as *normas introduzidas*.

3.8. Na seara tributária, são *instrumentos primários* a lei constitucional, a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, a medida provisória, o decreto-legislativo e a resolução do Congresso Nacional ou do Senado, ao passo que são *instrumentos secundários* o decreto regulamentar, a instrução ministerial, a circular, a portaria, a ordem de serviço e outros diplomas normativos emanados das autoridades administrativas.

3.9. O binômio processo/produto da gênese do direito, é composto pela etapa de produção normativa, a instância da *enunciação* (o processo), e pelos resultados produzidos, a instância do *enunciado* (o produto). Considerando o revestimentos lingüístico próprio do direito, a *enunciado enunciado* é aquilo que se enunciou, ou seja, o conteúdo do resultado da atividade humana de criação normativa, objetivado nos documentos normativos. A *enunciação enunciada* é o conjunto de marcas, com referências a tempo, espaço e pessoa, identificáveis no próprio texto normativo, que remetem à instância da enunciação.

3.10. *Validade* é a relação de pertinência da norma jurídica com o sistema do direito positivo. Validade não é qualidade da norma. Validade tem *status* de relação. Existindo a relação, a norma é válida, pertence ao sistema. Entendemos não existir distinção entre norma válida e norma existente. Norma válida é norma existente.

3.11. Os critérios de validade das normas jurídicas são estabelecidos pelo próprio sistema do direito positivo. E são dois os critérios: *órgão competente* (agente credenciado) e *procedimento* (processo legislativo).

3.12. Toda norma jurídica é dotada de presunção de validade. As normas jurídicas são postas no sistema do direito positivo presumivelmente por agente competente e pelo procedimento previsto. A presunção de validade da norma jurídica será abalada, rompendo a relação de pertinência com o sistema, quando outra norma assim o fizer. Portanto, a norma jurídica será válida até que seja produzida norma que constitua em linguagem competente a invalidação daquela entidade normativa.

3.13. *Vigência* é qualidade da norma. É vigente a norma que está preparada para ser incidida pelo agente credenciado, para regular condutas intersubjetivas. A vigência opera no plano temporal, pois delimita o período no qual a norma estará em condições de ser aplicada. A vigência é qualidade temporal da norma jurídica.

3.14. Mesmo revogada, a norma poderá ser aplicada para regular eventos ocorridos ao tempo de sua vigência. Portanto, a *vigência total* alcança situações passadas e também futuras, enquanto a *vigência parcial* pode alcançar apenas o passado (no caso da norma já ter sido revogada) ou o futuro (no caso da norma cuja vigência ainda está por iniciar).

3.15. *Eficácia técnica* é também qualidade da norma. A norma tem eficácia técnica quando está apta para ser incidida. Eficácia técnica é qualidade de aplicabilidade da norma jurídica.

3.16. Uma norma pode revelar *ineficácia técnica*, que tolhe sua aplicação. Na *ineficácia sintática* há obstáculos normativos que impedem a aplicação da norma, pela produção de outra norma que obstaculiza sua aplicação (comissiva) ou pela ausência de produção normativa que viabilize sua aplicação (omissiva). Na *ineficácia semântica* são verificadas dificuldades de ordem material (e não normativas) para a aplicação da norma jurídica.

3.17. *Eficácia jurídica* é qualidade dos fatos jurídicos. É a nota que carregam os fatos que, relatados em antecedentes normativos, instalam as relações jurídicas entre os sujeitos de direito. A eficácia jurídica, portanto, é o próprio mecanismo de incidência das normas jurídicas.

3.18. *Eficácia social* ou *efetividade* é o resultado do atendimento das prescrições estabelecidas pelas regras jurídicas por parte de seus destinatários. A efetividade corresponde, pois, ao sucesso normativo verificado na realidade social. A eficácia social não é tema próprio dos cientistas do direito, mas de interesse da Sociologia e, mais especificamente, da Sociologia Jurídica.

3.19. A *revogação* corta a vigência da norma, fazendo cessar a regulação das condutas interpessoais pela norma revogada. É mantida, todavia, a vigência para o passado, para que os eventos verificados até o momento da revogação sejam regulados. A perda da validade ocorre quando a norma não é mais aplicável para regular o passado, pondo fim à relação de pertinência da norma com o sistema. Se a norma for revogada durante a *vacatio legis*, é retirada de imediato a validade, porquanto a norma ainda não teve vigência.

3.20. Pode a revogação ser *total (ab-rogação)*, atingindo todo o documento normativo, ou *parcial (derrogação)*, atingindo enunciados prescritivos ou parte deles, ou apenas normas jurídicas construídas a partir do texto normativo, que não é afetado.

3.21. Na revogação *expressa* (ou *manifesta*), a norma revogadora faz referência inequívoca às disposições que está a revogar. A revogação expressa é a revogação propriamente dita, pois opera no plano da expressão, atingindo o texto do direito positivo. Na revogação *tácita* (ou *implícita*), a norma revogadora é incompatível com a anterior, mas sem pronunciar o objeto da revogação. Neste caso tem-se uma revogação imprópria, pois não é afetado o plano da expressão. Aqui, a revogação é resolvida no plano das significações, em cada caso em concreto.

3.22. As incompatibilidades normativas são resolvidas mediante aplicação dos critérios de prevalência das normas jurídicas. Esses critérios são os seguintes, e devem ser aplicados com rigorosa observância desta ordem lógica: (1º) *hierárquico*, (2º) *temporal* ou *cronológico*, por *regulação integral da matéria*; (3º) *especialidade*, e (4º) *temporal* ou *cronológico* por *incompatibilidade* entre norma jurídica anterior e norma jurídica posterior.

3.23. Pelo critério da *hierarquia*, existindo incompatibilidade entre normas jurídicas de diferentes níveis hierárquicos, a norma superior sempre prevalecerá (força ativa), resistindo à norma inferior em qualquer situação (força passiva).

3.24. Pelo critério *temporal por regulação integral da matéria*, havendo conflito entre normas jurídicas do mesmo grau hierárquico, se as normas posteriores regularem integralmente a matéria prevalecerão sobre as anteriores, mesmo que estas sejam normas especiais.

3.25. Pelo critério da *especialidade*, se colidirem norma geral e norma especial de mesmo patamar hierárquico e não havendo regulação integral da matéria, o conflito é superado sempre pela prevalência da norma especial, seja ela anterior ou posterior, todavia a norma geral continua aplicável para aquelas situações não alcançadas pela norma especial.

3.26. Pelo critério *temporal por incompatibilidade* entre norma anterior e norma posterior, sendo verificado conflito entre normas de mesma hierarquia, não havendo regulação integral da matéria, e ausente regra especial, prevalecerá sempre a norma cronologicamente posterior.

IV – Controle de Produção Normativa

4.1. O controle de produção normativa, com exceção das normas veiculadas pelo constituinte originário, alcança toda e qualquer norma jurídica produzida. A amplitude desse controle, portanto, abrange normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.

4.2. Estão compreendidos no objeto do controle de produção normativa (a) os instrumentos introdutores de normas utilizados, (b) os documentos normativos produzidos, (c) os enunciados prescritivos introduzidos, e (d) as normas jurídicas construídas a partir dos textos de direito positivo.

4.3. As categorias de *vício formal* (ou orgânico) e *vício material* (ou substancial), conquanto tradicionais na prática brasileira do controle de produção normativa, por vezes apresentam-se meramente relativas em uma situação concreta. Sem descartar por completo este modelo, é possível operar a partir de três modalidades de vício às normas de produção normativa: (a) infração à norma que estabelece a competência; (b) infração à norma que estabelece o procedimento, e (c) infração à norma que delimita a matéria.

4.4. Na *infração à norma que estabelece a competência* um agente credenciado pelo sistema para a produção normativa utiliza um veículo introdutor de normas para o qual não está habilitado. Utiliza um instrumento introdutor que não pode utilizar. Há um vício de competência, que afeta diretamente o documento normativo, independentemente do conteúdo legislado. Esse vício atinge o plano da expressão e, pois, todas as normas jurídicas construídas a partir do texto normativo.

4.5. Na *infração à norma que estabelece o procedimento* ocorre a violação de normas que disciplinam o processo de produção normativa, o chamado processo legislativo. É um vício de procedimento, que afeta o produto legislado, também aqui independentemente do conteúdo. Esse vício atinge o plano da expressão. Pode ser total, alcançando o documento normativo inteiramente, ou parcial, quanto serão afetados enunciados prescritivos ou parte deles. Neste caso, são alcançadas pelo vício as normas jurídicas construídas a partir dos textos normativos afetados.

4.6. Na *infração à norma que delimita a matéria* o legislador atua fora do campo material demarcado. A infração pode decorrer (a) da *inadequação do instrumento introdutor utilizado*, pois a norma de produção normativa não permite que determinado veículo introdutor seja utilizado para regular a matéria, ou (b) porque o *conteúdo legislado desborda da delimitação material*, ocorrendo um desajuste semântico entre o conteúdo do produto legislado e o conteúdo material da norma de produção normativa.

4.7. O vício por infração à norma que delimita a matéria pode afetar o documento normativo integralmente, apenas enunciados prescritivos ou somente normas jurídicas construídas. Se a infração atingir todas as normas jurídicas construídas a partir de todos os enunciados prescritivos afetará inteiramente o documento normativo, alcançando o plano da expressão. Já se todas as normas jurídicas construídas com base em algum ou alguns dos enunciados prescritivos forem afetadas, também será atingido o plano da expressão, mas apenas com relação àqueles enunciados prescritivos. E pode ocorrer que a partir de certos enunciados prescritivos algumas normas jurídicas construídas sejam válidas e outras sejam inválidas. Nesta última hipótese, o vício atinge o plano das significações, afetando apenas algumas das normas jurídicas.

4.8. O controle de produção normativa pode ser exercido mediante o controle de constitucionalidade, o controle de legalidade e o controle de *não aplicação* das normas jurídicas. Todos esses instrumentos de controle, em nosso entendimento, podem ser realizados tanto pelo Poder Judiciário quanto pelos órgãos administrativos de julgamento, inclusive em matéria tributária.

4.9. Especificamente com relação ao controle de constitucionalidade na esfera administrativa, a despeito da questão ser controvertida e dos órgãos administrativos de julgamento em geral recusarem a possibilidade de deixar de aplicar uma norma jurídica por entendê-la incompatível com a Constituição, entendemos que esse direito está assegurado constitucionalmente pelas cláusulas do direito de petição (art. 5º, XXXIV, a), do devido processo legal (art. 5º, LIV) e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).

4.10. No âmbito federal, entendemos que o Decreto n. 2.346/1997 impõe às autoridades administrativas o dever de observar, inclusive no campo tributário, o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional, bem como de deixar de aplicar normas inconstitucionais quando assim já decidido em definitivo pela Suprema Corte.

4.11. Inspirado no modelo norte-americano e baseado no princípio da supremacia da Constituição, o controle de constitucionalidade tem experimentado notável avanço no Brasil, notadamente com a Carta Política de 1988.

4.12. A prática brasileira consagrou o princípio segundo o qual as normas incompatíveis com a Constituição devem receber a sanção de nulidade. Prevalece também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a posição no sentido de que o vício de nulidade por inconstitucionalidade não é passível de convalidação, tendo a decretação da inconstitucionalidade caráter retroativo, o chamado efeito *ex tunc*.

4.13. A eficácia retroativa da pronúncia de inconstitucionalidade, todavia, ao longo dos tempos foi recebendo temperamentos do próprio Supremo Tribunal Federal para os casos nos quais não é possível eliminar por completo os efeitos da aplicação da norma inconstitucional, bem como em casos de risco para a segurança jurídica ou em situações de excepcional interesse social. Nessas hipóteses, a Suprema Corte tem fixado a eficácia para o futuro (*ex tunc*). A possibilidade de limitação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, com o estabelecimento de eficácia *pro futuro* ou sua fixação em outro momento, foi positivada pelo art. 27 da Lei n. 9.868/1999.

4.14. Existe uma forte tendência de maior objetivação do controle de constitucionalidade, mediante os instrumentos da ação direta de inconstitucionalidade (ADI), da ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF). Entretanto, o modelo brasileiro é do tipo misto, convivendo os sistemas concentrado e difuso de controle de constitucionalidade, e que apresentam diferenças bastante relevantes.

4.15. No *controle concentrado*, exercido de modo precípua pelo Supremo Tribunal Federal tendo por objeto apenas normas gerais e abstratas, a pronúncia de inconstitucionalidade afeta a validade da norma jurídica, tem eficácia contra todos (*erga omnes*) e efeito vinculante com relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta.

4.16. No *controle difuso*, exercido pelos órgãos do Poder Judiciário em geral, a questão constitucional é prejudicial da resolução de uma lide, a decisão que decreta a inconstitucionalidade afeta apenas a eficácia técnica da norma jurídica, alcança unicamente as partes do processo (*inter partes*) e não tem eficácia vinculante.

4.17. No caso de edição de resolução do Senado Federal suspendendo em caráter geral a execução da norma decretada inconstitucional pelo Supremo Tribunal no controle difuso, ainda assim será afetada apenas a eficácia técnica dessa norma, sendo certo que sua expulsão do sistema do direito positivo dependerá de ato de revogação mediante produção de norma pelo Poder Legislativo.

4.18. As *técnicas de controle de constitucionalidade* são (a) a pronúncia de inconstitucionalidade, (b) a interpretação conforme à Constituição e (c) a decretação da inconstitucionalidade parcial sem redução de texto.

4.19. Na *pronúncia de inconstitucionalidade* o vício afeta o próprio texto normativo, atingindo o plano da expressão e, por decorrência, invalidando toda e qualquer norma jurídica construída a partir deste texto.

4.20. Na *interpretação conforme à Constituição* o controle opera no plano das significações, sem afetar o texto normativo. Por meio desta técnica, é possível (a) de modo mais restrito, *fixar como constitucional uma única significação*, excluindo todas as demais interpretações possíveis, pois incompatíveis com a Constituição, ou (b) de forma menos restrita, *proclamar a constitucionalidade de uma significação*, todavia sem que isso implique a inconstitucionalidade de todas as outras interpretações que possam ser construídas a partir daquele texto do direito positivo.

4.21. Na inconstitucionalidade parcial sem redução de texto o controle também opera no plano das significações, não atingindo o texto normativo. Mediante aplicação desta técnica uma determinada interpretação é decretada inconstitucional, tendo como pressuposto que pelo menos um outro sentido é válido.

4.22. O *controle de legalidade* é instrumento de garantia de um dos princípios mais caros ao Estado de Direito, qual seja, a *legalidade*. Esse controle também alcança normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. O vício de ilegalidade ocorre quando o ato de criação de uma unidade normativa não observa as normas de produção normativa veiculadas por instrumento introdutor do tipo *lei*.

4.23. O vício de ilegalidade deve também ser constituído pela linguagem competente. Com relação às normas gerais e abstratas, a decretação da ilegalidade afeta a eficácia técnica da norma jurídica, e não a validade. O sistema do direito positivo brasileiro não prevê, para o exercício do controle de legalidade, a possibilidade de pronunciamento do Poder Judiciário ter eficácia contra todos e tampouco efeito vinculante. O controle de legalidade das normas gerais e abstratas, portanto, opera sempre no plano das significações.

4.24. O *controle de não aplicação das normas jurídicas* não tem por objeto a aferição de eventuais vícios de produção normativa de normas gerais e abstratas. O que se coloca sob controle é a correção ou não da solução apresentada para uma determinada situação de incompatibilidade normativa, resolvida mediante aplicação de um dos critérios de prevalência das normas jurídicas (hierárquico, temporal ou da especialidade), na qual uma das normas jurídicas é aplicada e a outra não.

4.25. No caso de *não aplicação* das normas jurídicas não há invalidação ou revogação de uma das normas em conflito. Ambas as normas permanecem no sistema do direito positivo. Ocorre apenas a não aplicação de uma delas no caso concreto. Nestas hipóteses, é afetada a eficácia técnica daquela norma não aplicada no caso concreto, atuando, pois, no plano das significações.

V – Lei Complementar e Normas Gerais de Direito Tributário

5.1. As leis complementares, enquanto instrumentos introdutores de normas, apresentam *caráter ontológico-formal* pautado em dois pressupostos: um de *ordem material*, pois as matérias a serem disciplinadas por este veículo introdutor estão previstas na Constituição, e outro de *ordem formal*, consubstanciado na exigência de aprovação por *quorum* qualificado, ou seja, processo legislativo especial.

5.2. A polêmica em torno do patamar hierárquico da lei complementar, notadamente com relação à lei ordinária, exige o exame do tema por dois ângulos: (a) da *hierarquia formal*, no qual normas superiores estabelecem regras de produção normativa de normas inferiores, e (b) da *hierarquia material*, no qual normas superiores fixam o campo material de atuação das normas inferiores.

5.3. Quanto à *hierarquia formal*, as leis ordinárias estão subordinadas à lei complementar, porquanto deve o legislador ordinário observar as regras de produção normativa veiculadas por lei complementar sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das normas, conforme o art. 59, parágrafo único, da Constituição. Esse papel é atualmente exercido pela Lei Complementar n. 95/98, a demonstrar a superioridade hierárquica da lei complementar do ângulo formal.

5.4. No tocante à *hierarquia material*, a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária dependerá do campo material em que atuem. Se atuarem em terrenos normativos distintos não existirá relação de subordinação hierárquica. Entretanto, poderá existir subordinação hierárquica se verificada a existência de um campo material comum, de modo que a lei complementar (subordinante) delimita a área material de atuação da lei ordinária (subordinada).

5.5. As incompatibilidades entre as normas jurídicas construídas mediante a utilização dos veículos introdutores lei complementar e lei ordinária surgem em decorrência de um instrumento introdutor ingressar no campo normativo do outro, havendo cinco possibilidades de conflitos, com distintos resultados.

5.6. Se a *matéria é privativa de lei complementar da União, sem subordinação hierárquica da lei ordinária*, caso lei ordinária venha a regular a matéria estará a invadir campo normativo reservado à lei complementar, incorrendo em vício de inconstitucionalidade, por infração à norma que delimita a matéria.

5.7. Se a *matéria é própria de lei complementar da União, com subordinação hierárquica da lei ordinária*, eventual lei ordinária que regule a matéria também invadirá o campo normativo da lei complementar, incorrendo no mesmo vício de inconstitucionalidade por infração à norma que delimita a matéria.

5.8. Se a *matéria é de lei ordinária da União, com subordinação hierárquica à lei complementar da União*, em sendo editada lei complementar para regular a matéria não incorrerá em vício de inconstitucionalidade. Caso a lei complementar não desborde dos limites estabelecidos para a atuação da lei ordinária, esta lei complementar cumprirá o papel de lei ordinária, ocorrendo a chamada *queda de status*. As normas construídas a partir dos enunciados prescritivos da lei complementar estarão no mesmo patamar hierárquico da lei ordinária. Por outro lado, se a lei complementar editada desbordar dos limites materiais de atuação da lei

ordinária, o conflito se dará com a própria lei complementar que fixara os limites de atuação no legislador ordinário, devendo este conflito ser superado pelos critérios previstos no sistema (temporal e da especialidade).

5.9. *Se a matéria é própria de lei ordinária da União, em campo distinto de atuação de lei complementar, a disciplina da matéria por lei complementar não implicará vício algum. Ocorrerá apenas a queda de status, de modo que as normas construídas estarão no mesmo nível da lei ordinária.*

5.10. *Se a matéria é própria de lei ordinária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, em campo distinto de atuação da lei complementar da União, sendo produzida lei complementar da União para regular a matéria, haverá invasão do campo normativo reservado ao exercício de competência normativa de outro ente político, acarretando vício de inconstitucionalidade.*

5.11. A Constituição outorgou ao legislador complementar diversos papéis em matéria tributária. A opção do constituinte pela lei complementar evidencia a deliberação no sentido de que determinadas matérias sejam disciplinadas por instrumento introdutor de normas sujeito a processo legislativo especial, como forma dessas matérias não ficarem a mercê de eventuais maiorias simples do parlamento.

5.12. Dentre as funções colocadas na alçada do legislador complementar está a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme previsto no art. 146, III, da Lei Constitucional.

5.13. Normas gerais são normas nacionais, normas produzidas pela União enquanto Estado Federal (ordem jurídica global). As normas gerais, portanto, transcendem as contingências regionais e locais. As normas nacionais regulam de modo uniforme matérias de interesse geral, sobrepondo-se aos interesses particulares das ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). As normas gerais promovem a harmonização do sistema, em prol de princípios como a segurança jurídica, a certeza do direito e a igualdade.

5.14. As normas gerais não estão limitadas a disciplinar apenas aspectos genéricos das matérias de interesse nacional. Não estão restritas a estabelecer diretrizes, ficando tolhidas de regular detalhes. As normas nacionais podem dispor também sobre aspectos específicos das matérias que esteja a regular, bastando que tais aspectos sejam de interesse geral.

5.15. Após embate histórico acerca do papel das normas gerais de direito tributário, travado pelas correntes dicotômica e tricotômica, temos que o constituinte de 1988 pôs fim à celeuma. Adotou o legislador constitucional a posição defendida pela corrente tricotômica, definindo em três as funções da lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência, (b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar, e (c) estabelecer normas gerais de direito tributário.

5.16. A tríplice função da lei complementar de normas gerais foi acolhida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que reconhece nessas normas nacionais uma força subordinante da atuação dos legisladores das demais pessoas políticas investidas de competência tributária.

5.17. A técnica legislativa empregada pelo constituinte na elaboração do art. 146 da Constituição, notadamente em seu inciso III, ofereceu um conteúdo básico das matérias próprias de normas gerais de direito tributário, muito embora teoricamente outros temas possam também ser disciplinados em caráter nacional pelo legislador complementar.

5.18. O legislador nacional das normas gerais de direito tributário não está limitado a traçar diretrizes genéricas sobre as matérias a regular, podendo dispor de modo específico sobre estes temas. Para tanto, basta que os aspectos a disciplinar sejam de interesse comum de todas as pessoas políticas investidas de competência tributária, extrapolando as particularidades de cada ordem jurídica parcial.

5.19. A lei complementar de normas gerais não milita em desfavor dos princípios federativo e da autonomia municipal. De reverso, a lei complementar uniformiza a legislação tributária nacional, reforçando o pacto federativo e garantindo igual tratamento entre as pessoas políticas.

5.20. O legislador complementar das normas nacionais desempenha um importante papel de calibração, como mecanismo de ajuste do sistema tributário no plano infraconstitucional. A lei complementar de normas nacionais, portanto, conforma o sistema tributário, assegurando o harmônico exercício das competências tributárias pelas pessoas políticas, e ao mesmo tempo imprimindo maior estabilidade normativa em favor dos contribuintes e responsáveis tributários.

5.21. O art. 146 da Constituição é o fundamento de validade para a recepção, pela nova ordem constitucional, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) como diploma normativo sobre normas gerais de direito tributário.

VI – Decadência e Prescrição em Matéria Tributária

6.1. A decadência (ou caducidade) e a prescrição têm origem no direito romano. São figuras extintivas de direitos em razão da inércia de seu titular em exercitá-lo durante um lapso temporal previamente definido.

6.2. Conquanto não se possa descartar os resultados alcançados, no Brasil e no estrangeiro, especialmente pela doutrina civilista, no sentido de estabelecer elementos comuns e principalmente as notas distintivas da decadência e da prescrição, não se pode perder de vista que as duas figuras devem ser estudadas com base apenas no direito positivo. Decadência e prescrição são, pois, conceitos jurídicos positivos.

6.3. Em termos gerais, tem-se (a) na *decadência* a extinção do próprio direito, o direito material, e (b) na *prescrição* a extinção do direito ao exercício da ação.

6.4. A segurança jurídica é o princípio informador da decadência e da prescrição, inclusive no campo tributário. Muito embora possam ser invocados outros fundamentos, deverão estar articulados ao princípio informador da segurança jurídica. As regras de decadência e prescrição funcionam como instrumentos para alcançar estabilidade das relações jurídicas, visando oferecer segurança jurídica.

6.5. A decadência e a prescrição operam sobre (a) o *crédito tributário*, ou seja, o direito de a Fazenda Pública exigir, do sujeito passivo, prestação pecuniária a título de tributo, e (b) o *débito do Fisco*, é dizer, o direito de caráter patrimonial de titularidade de alguém em face do Estado-Fisco.

6.6. Na seara do direito tributário, a decadência atua com relação ao crédito tributário e ao débito do Fisco, e a prescrição tem efeito extintivo do direito de ação para a cobrança do crédito tributário e do débito do Fisco.

6.7. Decadência e prescrição são matérias de normas gerais de direito tributário, nos exatos termos em que previsto no art. 146, III, *b*, da Constituição da República. São temas que devem ser disciplinados pelo legislador nacional, mediante a utilização do instrumento introdutor de normas do tipo lei complementar.

6.8. Em matéria de decadência e prescrição tributárias, exerce a lei complementar papel de calibração do sistema, em prol da segurança jurídica e da harmonização dos interesses dos entes políticos investidos de competência tributária. Para o desempenho dessa relevante função de ajuste o constituinte estipulou que as regras de decadência e prescrição devem ser veiculadas por lei complementar, cuja aprovação exige processo legislativo especial.

6.9. A opção do constituinte prestigia os princípios federativo e da autonomia municipal. Para tanto, deliberou que em tema de decadência e prescrição o exercício das competências tributárias por cada pessoas política deve estar pautado em tratamento uniforme que resguarde a segurança jurídica.

6.10. Compete à lei complementar, em matéria de normas gerais de direito tributário, estabelecer prazos de decadência e prescrição.

6.11. É por meio da veiculação dos prazos decadenciais e prescricionais que se garantirá segurança jurídica. Admitir que os prazos sejam livremente fixados por cada ente tributante contraria o próprio fundamento que motivou a decisão política do legislador constituinte.

6.12. Reside na calibração dos prazos de decadência e prescrição, pelo legislador complementar, o ponto central para a harmonização do sistema nesta matéria, garantindo segurança jurídica. O estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais não só é da competência da lei complementar, como é fator decisivo para o funcionamento do mecanismo de ajuste do sistema.

6.13. As relações entre o Estado-Fisco e os sujeitos passivos das obrigações tributárias estarão resguardadas se – e somente se – definidos em lei nacional os *limites temporais* tanto para a cobrança dos créditos tributários quanto para o exercício de pretensões relativos a débitos do Fisco.

6.14. Cabe, pois, à lei complementar estabelecer: (a) os *prazos maiores* para a cobrança de créditos tributários pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, e (b) os *prazos menores* para o exercício de pretensão quanto a débitos do Fisco, por parte dos sujeitos passivos.

6.15. Os legisladores federal, estaduais, distrital e municipais não estão credenciados a veicular normas gerais de direito tributário, notadamente com relação ao estabelecimento de prazos de decadência e prescrição em matéria tributária. Podem, entretanto, fixar prazos de decadenciais e prescricionais desde que respeitados os limites definidos pela lei complementar de normas nacionais.

6.16. As pessoas políticas investidas de competência tributária podem fixar prazos de decadência e prescrição relativos ao exercício da pretensão quanto a débitos do Fisco desde que os prazos sejam iguais ou superiores àqueles previstos na lei complementar.

6.17. Podem também os entes tributantes fixar prazos decadenciais e prescricionais para a cobrança de créditos tributários, mas apenas se iguais ou inferiores aos prazos previstos na lei complementar.

6.18. De um lado, o legislador complementar exerce a função de calibração, ajustando os limites temporais para a fixação de prazos de decadência e prescrição tributárias, promovendo segurança jurídica. De outro, e observadas as limitações estabelecidas pela lei nacional, podem operar os legisladores das pessoas políticas, fixando prazos iguais ou menores para a cobrança do crédito tributário e prazos iguais ou maiores com relação ao exercício de pretensões quanto ao débito do Fisco, conforme seja do interesse da “economia interna”.

6.19. Podem ocorrer conflitos entre regras sobre prazos de decadência e prescrição estabelecidas por lei complementar e regras veiculadas pelos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais. Mais especificamente, a colisão poderá verificar-se entre prazo definido em lei complementar e outro, distinto, fixado em lei ordinária.

6.20. O conflito entre lei complementar e lei ordinária sobre prazos de decadência e prescrição tributárias pode ser de três tipos: (a) lei ordinária invade campo normativo da lei complementar; (b) lei ordinária regula matéria sem observância dos limites temporais estabelecidos pela lei complementar, e (c) lei ordinária regula a matéria respeitando os limites estabelecidos pela lei complementar.

6.21. Na hipótese em que o *legislador ordinário ingressa em campo normativo próprio do legislador complementar*, como no caso do estabelecimento de normas nacionais sobre decadência e prescrição tributárias, inclusive dos respectivos prazos, tem-se regra inconstitucional, por infração à norma que delimita a matéria (CF, art. 146, III, *b*), em razão da utilização de instrumento introdutor inadequado.

6.22. No caso da *lei ordinária regular a matéria sem observância dos limites temporais estabelecidos pela lei complementar*, fixando prazos para cobrança de créditos tributários superiores aos prazos da lei complementar ou, então, prazos inferiores àqueles previstos na lei complementar quanto ao débito do Fisco, ter-se-á regra maculada por vício de ilegalidade, por infração à norma que delimita a matéria (no caso, a lei complementar), porquanto o conteúdo legislado desborda da delimitação material estabelecida.

6.23. No caso de *lei ordinária regular a matéria respeitando os limites estabelecidos pela lei complementar*, ou seja, fixando prazos para cobrança de crédito tributário iguais ou menores do que os da lei complementar, ou, ainda, prazos relativos a débito do Fisco iguais ou maiores do que os previstos na lei complementar, não haverá infração alguma sob o ângulo do controle de constitucionalidade e do controle de legalidade.

6.24. O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) foi recebido pela nova ordem constitucional como diploma normativo sobre normas gerais de direito tributário, traçando, também, o regramento da decadência e da prescrição tributárias, inclusive os respectivos prazos. Essa recepção se deu com fundamento no art. 146, III, *b*, da Carta Política.

6.25. Os prazos de decadência e prescrição a serem observados pelas pessoas políticas investidas de competência tributária são aqueles veiculados pelo Código Tributário Nacional. São essas regras que calibram o sistema, atuando para garantir segurança jurídica e proteção aos contribuintes e responsáveis tributários.

6.26. Sobre o *débito do Fisco*, o Código Tributário Nacional veicula dois enunciados prescritivos. O art. 168 estabelece prazo para o sujeito passivo pleitear, administrativa ou judicialmente, a restituição de pagamento indevido a título de tributo; já o art. 169 estabelece novo prazo, agora para o ingresso em juízo caso o pedido administrativo do sujeito passivo for negado pela Administração Tributária.

6.27. A partir do art. 168 do CTN podem ser construídas duas regras: (a) com relação ao prazo de 5 (cinco) anos para o sujeito passivo exercer sua pretensão ao débito do Fisco perante as vias administrativas o prazo é de *decadência*, e (b) no tocante ao prazo de 5 (cinco) anos para o sujeito passivo ingressar, perante o Poder Judiciário, pleiteando o reconhecimento do direito ao débito do Fisco tem-se um prazo de *prescrição*.

6.28. A regra veiculada pelo art. 169 estabelece que, sendo formulado pedido de restituição pelo sujeito passivo, e negado o pleito pela Administração, inicia-se novo prazo, de *prescrição*, de 2 (dois) anos para ingressar judicialmente pleiteando a anulação da decisão que negou o pedido administrativo.

6.29. O Código Tributário Nacional disciplina também as figuras da decadência e da prescrição do crédito tributário, basicamente nos arts. 150, § 4º, 173, 174 e 156, inciso V.

6.30. *Decadência* é a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por meio do ato administrativo de lançamento (por exemplo, mediante lavratura de auto de infração ou expedição de notificação de lançamento), ante a sua inércia durante determinado período de tempo (prazo), previsto em lei.

6.31. *Prescrição* é a perda do direito (de ação) de a Fazenda Pública exigir judicialmente o crédito tributário regularmente constituído, por meio de ação de execução fiscal, ante sua inércia durante determinado período de tempo (prazo), previsto em lei.

6.32. A disciplina dos prazos de decadência e prescrição do crédito tributário está articulada ao lançamento tributário, ato administrativo pelo qual a Fazenda Pública constitui, pela linguagem competente, o respectivo crédito tributário (CTN, art. 142). Mas a constituição do crédito tributário poderá decorrer também de ato do sujeito passivo da obrigação tributária, como se verifica nos tributos sujeitos à modalidade do lançamento por homologação (também chamado de *autolançamento*).

6.33. Antes da constituição do crédito tributário, quer seja pelo ato de lançamento praticado pela Fazenda Pública, quer seja pela norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo, o prazo será sempre de decadência. Uma vez constituído o crédito tributário, e não existindo causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o prazo a fluir será o de prescrição.

6.34. *Decadência e prescrição são modalidades de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o art. 156, V, do Código Tributário Nacional. Portanto, tanto o fato jurídico decadencial quanto o fato jurídico prescricional, uma vez constituídos pela linguagem competente, implicam a extinção do próprio crédito tributário.*

6.35. O Código Tributário Nacional regula de modos distintos os prazos de decadência conforme a modalidade de constituição do crédito tributário. Para os tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação, a regra decadencial está prevista no art. 150, § 4º. Nas hipóteses de tributos cujo crédito tributário deva ser constituído por meio de lançamento de ofício, a disciplina está posta no art. 173.

6.36. *Quanto ao prazo decadencial aplicável aos tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação, nos quais o sujeito passivo tem o dever de adotar os procedimentos para a apuração e constituição do crédito tributário e de antecipar o pagamento, para posterior verificação por parte das autoridades administrativas, o prazo é de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato jurídico tributário (o fato gerador), exceção feita aos casos de dolo, fraude ou simulação.*

6.37. Nas hipóteses de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, o prazo aplicável será sempre de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, entendendo as autoridades fiscais que o sujeito passivo não constituiu o crédito tributário e não recolheu o tributo, total ou parcialmente, deverá promover o ato administrativo de lançamento, observando o prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

6.38. A ausência de prévio pagamento do valor a título do tributo, total ou parcialmente, não tem o condão de deslocar o prazo decadencial da regra do art. 150, § 4º, do CTN para a regra do art. 173, I, do mesmo Código, cujo prazo seria iniciado a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

6.39. Com ou sem pagamento prévio, o prazo é de 5 (cinco) anos, contado a partir do fato gerador. O prévio recolhimento do tributo, ainda que parcial, não é condição de aplicação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN. A aplicação desta regra exige apenas que o tributo esteja sujeito ao regime do lançamento por homologação.

6.40. A posição no sentido de que o prazo decadencial é sempre de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, conquanto seja controvertida na doutrina e enfrente resistência por parte do Superior Tribunal de Justiça, é a posição que prevalece no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

6.41. A chamada “tese dos cinco mais cinco” para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça em determinada época, não encontra amparo jurídico algum no Código Tributário Nacional. E por essa razão, inclusive, hoje não mais recebe acolhida do STJ.

6.42. Pretendia-se, em interpretação particularizada dos arts. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, cumular dois prazos de 5 (cinco), totalizando um período que poderia superar 10 (dez) anos. A tese sustentada atribuía ao Fisco o prazo de 5 (cinco) anos para homologar ato de constituição do crédito tributário praticado pelo sujeito passivo (o chamado “autolancamento”), iniciando-se, a partir daí, novo prazo de 5 (cinco) anos, agora para o constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício. Essa tese não poderia prevalecer, como não prevaleceu.

6.43. A carência de suporte normativo para a “tese dos cinco mais cinco” resta escancarada. Para tanto, basta invocar o próprio § 4º do art. 150 do CTN. Referido enunciado estampa em termos claros que, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e não havendo manifestação da Fazenda Pública, considera-se extinto o crédito tributário. Este crédito tributário, portanto, não poderia *ressuscitar*, com a abertura de novo prazo decadencial.

6.44. O § 4º do art. 150 do CTN, em sua parte inicial, prevê que *se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*. Embora o dispositivo conste do texto original da Lei n. 5.172/66, a regra que se construir a partir dele deve ser compatível com a atual Lei Constitucional. A recepção do próprio enunciado prescritivo, portanto, deve encontrar fundamento de validade no art. 146, III, *b*, da Constituição.

6.45. Não deve ser recusada a recepção da parte inicial do § 4º do art. 150 do CTN ao argumento de que prazos de decadência somente podem ser estabelecidos por lei complementar. Mas também não pode ser concedida ampla liberdade de atuação ao legislador ordinário. A regra construída, então, deve ser conformada à Constituição.

6.46. Mediante releitura do enunciado prescritivo, e em linha com as premissas fixadas quanto ao papel do legislador complementar de normas nacionais e sobre o campo normativo dos legisladores dos entes políticos, *é possível emprestar interpretação conforme à Constituição à parte inicial do § 4º do art. 150 do CTN*, reconhecendo sua recepção. Desse modo, estabelece a regra nacional que o legislador ordinário pode fixar prazo decadencial, desde que não seja superior ao prazo de 5 (cinco) anos veiculado pelo próprio CTN. Por interpretação conforme à Constituição é permitido ao legislador ordinário fixar prazo igual ou menor.

6.47. Com relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é aplicável a regra do art. 173, I, do CTN, cujo prazo é de 5 (cinco) anos, contado do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Portanto, ocorrendo o fato jurídico tributário, o prazo decadencial terá início no primeiro dia no ano seguinte.

6.48. No caso de *anulação do lançamento por vício formal*, tem-se um novo prazo decadencial para constituição do crédito tributário. Este prazo é de 5 (cinco) anos, contado da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anterior por vício formal (CTN, art. 173, II).

6.49. Nas hipóteses em que o crédito tributário deve ser constituído por meio de lançamento de ofício (cujo prazo é contado do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador), em havendo *antecipação do procedimento fiscal*, o prazo terá início na data da notificação do sujeito passivo dando notícia da medida preparatória ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único). Portanto, se o procedimento fiscal for iniciado no próprio ano de ocorrência do fato gerador, o prazo decadencial é antecipado e terá início na data de notificação do sujeito passivo.

6.50. Para os casos de *ocorrência de dolo, fraude ou simulação*, com relação a tributos sujeitos a lançamento de ofício ou ao regime do lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional não estabelece um prazo específico. Nestas situações, é aplicável a regra geral do art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo terá início do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

6.51. A regra de *prescrição* do crédito tributário é construída a partir do art. 174 do Código Tributário Nacional. O parágrafo único do referido artigo veicula as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, situações nas quais o prazo terá novo início de fluência.

6.52. O prazo de prescrição, é dizer, o prazo para a Fazenda Pública promover a cobrança judicial do crédito tributário, é de 5 (cinco) anos, contado da constituição do crédito tributário. Todo ato de constituição do crédito tributário é definitivo. A questão reside em verificar se o crédito tributário é exigível.

6.53. O exercício do direito de ação, inclusive para a cobrança do crédito tributário, tem por pressuposto a possibilidade de se exigir judicialmente o crédito de titularidade da Fazenda Pública. Nos caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem fluência o prazo de prescrição. Removida a causa suspensiva, o prazo fluirá normalmente.

6.54. Nas hipóteses em que o *crédito tributário é constituído por ato do sujeito passivo*, como ocorre nos tributos sujeitos ao regime do chamado lançamento por homologação, é dispensável a prática do ato administrativo de lançamento. A norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo é apta para promover a constituição do crédito de titularidade do Fisco.

6.55. Não ocorrendo pagamento do tributo constituído pelo sujeito passivo (e não estando presente causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário), poderá a Fazenda Pública adotar as medidas tendentes à cobrança judicial de seu crédito. Nos casos do chamado “débito declarado e não pago” a Fazenda Pública pode propor a competente ação executiva, independentemente de prévio lançamento.

6.56. No caso de crédito tributário constituído pelo próprio sujeito passivo por meio de entrega de declaração (como ocorre com a DCTF no âmbito federal), e não sendo recolhido o tributo, o início do prazo prescricional dependerá da verificação de duas possíveis situações: (a) se o vencimento do prazo para pagamento é anterior à constituição do crédito tributário realizada por meio da entrega da declaração; ou (b) se o vencimento do prazo para pagamento do tributo ocorre posteriormente à constituição do crédito tributário pela entrega da declaração.

6.57. Caso o *vencimento do prazo para pagamento do tributo seja anterior à declaração*, o prazo prescricional terá início a partir do dia seguinte ao da constituição do crédito tributário por meio da entrega da declaração.

6.58. Na hipótese do *vencimento do prazo para pagamento ser posterior à declaração*, o prazo prescricional terá início a partir do dia seguinte ao do vencimento do prazo para pagamento do tributo.

6.59. *Não ocorre prescrição intercorrente no curso de processo administrativo no qual o crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa. Logo, a eventual paralisação de processo administrativo por mais de 5 (cinco) anos não é causa de extinção do crédito tributário.*

6.60. *Ocorre a prescrição intercorrente em processo judicial de execução fiscal. A eventual paralisação do processo judicial de execução de crédito tributário, por conta da inércia da Fazenda Pública, enseja a aplicação da regra prescricional no art. 174 do CTN. Não adotando o Fisco, pelo período de 5 (cinco) anos, providências no curso de executivo fiscal no sentido de viabilizar a cobrança do crédito tributário, perderá a pretensão ao direito de ação, causa esta extintiva do crédito tributário.*

6.61. Com a edição da Lei n. 11.051/2004 o tratamento da figura da prescrição intercorrente foi alterado. Até então, embora pudesse o juiz da execução fiscal decretar a prescrição intercorrente, não poderia fazê-lo de ofício, ficando, pois, na dependência da argüição das partes, conforme, inclusive, era a posição firmada pelo Superior Tribunal de Justiça. A alteração na redação do § 4º do art. 40 da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), promovida pela referida Lei 11.051, veiculou uma nova regra processual, permitindo ao juiz, após a oitiva da Fazenda Pública, reconhecer de ofício a prescrição intercorrente e decretá-la.

VII – Decadência e Prescrição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social

7.1. As discussões em torno dos prazos de decadência e prescrição aplicáveis à cobrança das contribuições sociais não são novas. Já em regimes constitucionais pretéritos muito se debateu sobre o tema.

7.2. Com a publicação da Lei n. 3.807/60 (LOPS) foi estabelecido o prazo de 30 (trinta) anos para a cobrança das contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 144 do referido diploma normativo. Quando da edição da Lei n. 5.172/66 prevalecia posição no sentido de que as contribuições previdenciárias tinham natureza tributária. Portanto, as regras de decadência e prescrição aplicáveis passaram a ser aquelas veiculadas pelo Código Tributário Nacional. E nesse sentido foi a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal.

7.3. Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 8, de 1977, pretendeu-se excluir as contribuições previdenciárias do regime próprio dos tributos, posição essa que foi encampada pelo Supremo Tribunal Federal. Em 1980 foi editada a Lei n. 6.830, a qual, no tocante ao prazo prescricional, restaurou a aplicação do prazo de 30 (trinta) anos fixado pelo art. 144 da LOPS.

7.4. A promulgação da Carta Política de 1988 recolocou as contribuições no cenário tributário, conforme definido pelo próprio STF. E por força do disposto no art. 149, passaram a sujeitar-se às regras nacionais sobre decadência a prescrição estabelecidas pelo legislador complementar. No caso, operou-se a recepção do Código Tributário Nacional para desempenhar essa função.

7.5. As contribuições não são espécie tributária autônoma. Adotamos, na classificação das figuras tributárias, a teoria dos tributos *vinculados* e *não vinculados*, conforme a hipótese de incidência descreva, respectivamente, uma atuação do Estado ou uma situação qualquer do particular, sem atuação estatal.

7.6. Entendemos serem três as espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições sociais, inclusive as destinadas à seguridade social, revestem uma dessas espécies, a depender da descrição da hipótese de incidência. O traço que diferencia as contribuições das outras figuras tributárias está pressuposto no próprio texto constitucional: uma *finalidade* especial.

7.7. As contribuições sociais para a seguridade social (também chamadas contribuições previdenciárias) são aquelas instituídas com fundamento de validade no art. 195 da Constituição, bem como no art. 239 (PIS) e no art. 84 do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias – ADCT (CPMF).

7.8. A Lei n. 8.212/91, ao disciplinar, dentre outras coisas, o custeio da seguridade social, veiculou em seus arts. 45 e 46, respectivamente, prazos de decadência e de prescrição de 10 (dez) anos para a cobrança dos créditos de titularidade da Seguridade Social.

7.9. As autoridades administrativas passaram a aplicar referidos prazos decenais para a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social, instalando-se controvertida questão jurídica, na esfera administrativa e também perante o Poder Judiciário, acerca da validade e da aplicabilidade dos prazos de decadência e

prescrição previstos nos art. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, marcadamente porque os prazos do Código Tributário Nacional são menores, de 5 (cinco) anos.

7.10. As normas relacionadas aos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, notadamente os prazos decenais de decadência e prescrição, podem ser submetidos ao controle de produção normativa, vale dizer, (a) ao controle de constitucionalidade, (b) ao controle de legalidade, e (c) ao controle de *não aplicação* das normas jurídicas.

7.11. No *controle de constitucionalidade*, faz-se o cotejo entre as regras veiculadas pelos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e o disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição Federal. Verifica-se, pois, que uma lei ordinária, como a Lei n. 8.212/91, não poderia ingressar em campo normativo reservado à lei complementar.

7.12. Os prazos de 10 (dez) anos previstos nos art. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, porque veiculados por lei ordinária, não podem ser aplicados em matéria tributária, porquanto o tema exige disciplina por lei complementar. Tem-se, pois, *vício de inconstitucionalidade*, por infração à norma que delimita a matéria, em razão da utilização do instrumento introdutor inadequado.

7.13. Considerando que o Capítulo VIII da Lei n. 8.212/91 trata das “outras receitas” destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é possível concluir que outros créditos, de natureza não tributária, poderão ser exigidos pela Fazenda Pública. Estes casos podem ensejar a aplicação de regras de decadência e prescrição previstas nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91.

7.14. A pronúncia de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 pode não ser a medida mais adequada, porquanto estará a afetar normas jurídicas construídas a partir deste texto que não tem relação alguma com a matéria tributária e que, por tal razão, não estão em confronto com o art. 146, III, *b*, da Constituição.

7.15. No controle de constitucionalidade tendo por objeto os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 é aplicável a *técnica da inconstitucionalidade parcial sem redução de texto*. Por esse instrumento, decretar-se-á a inconstitucionalidade de um sentido (de uma interpretação) que não se ajuste à Carta da República, sem prejuízo de outros, que sejam válidos.

7.16. A hipótese comporta plenamente a pronúncia de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto. Afastar-se-á apenas a interpretação inconstitucional: aquela que estabelece, a partir dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, prazos de decadência e prescrição de 10 (anos) em matéria tributária, impedindo a aplicação dessas regras para a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social.

7.17. O controle de constitucionalidade mediante a técnica da pronúncia de inconstitucionalidade sem redução de texto atua no plano das significações, sem afetar o texto do direito positivo. Restariam, então, preservados os enunciados prescritivos dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, a partir dos quais outras normas podem ser construídas, exceto para aplicação no campo tributário.

7.18. No *controle de legalidade*, o confronto se dá entre os prazos fixados pela lei ordinária, como é a Lei n. 8.212/91, e os prazos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, que exerce neste tema papel de lei complementar.

7.19. Nota-se que os prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 são superiores àqueles veiculados pelo CTN. Ao fixar prazos de decadência e prescrição de 10 (dez) anos, o legislador ordinário não observou a limitação temporal estabelecida no CTN, que prevê ser de 5 (cinco) anos o prazo para cobrança de créditos tributários.

7.20. A Lei n. 8.212/91 desbordou da delimitação material fixada pelo CTN. Incorreu em infração à norma que delimita a matéria. Como o CTN, nesta matéria, subordina a atuação do legislador ordinário, havendo relação de subordinação hierárquica, são *ilegais os prazos de 10 (dez) anos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91*.

7.21. O *controle da não aplicação das normas jurídicas* é também cabível no caso com relação ao prazo de prescrição. A par dos aspectos de ordem constitucional e legal, verifica-se a existência de duas regras que, em tese, poderiam regular uma mesma situação. Para a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social seriam aplicáveis tanto o prazo decenal de decadência veiculado pelo art. 45 Lei n. 8.212/91 quanto o prazo de 5 (cinco) estabelecido pelo Código Tributário Nacional. Há, então, uma incompatibilidade normativa a ser resolvida mediante a aplicação de uma das normas jurídicas e a não aplicação da outra norma.

7.22. A resolução no conflito entre normas de decadência dá ensejo à aplicação de um dos critérios de prevalência de normas. Não sendo o caso de aplicação do critério hierárquico (pois isto levaria, no caso, ao controle de legalidade) e tampouco do critério temporal por regulação integral da matéria, tendo em vista que a Lei n. 8.212/91 não disciplinou integralmente o tema da decadência tributária, tem cabimento o critério da *especialidade*.

7.23. As contribuições sociais para a seguridade social são tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação. No Código Tributário Nacional há regra específica, qual seja, aquela veiculada pelo § 4º do art. 150. Por outro lado, a regra veiculada pelo art. 45 da Lei n. 8.212/91 fixa um prazo genérico de decadência, que se ajusta mais propriamente ao prazo decadencial para o lançamento de ofício (que no CTN disciplinado pelo art. 173, I).

7.24. Pelo critério da especialidade, portanto, é aplicável o prazo de decadência específico para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, é dizer, o prazo de 5 (cinco) anos contado da ocorrência do fato gerador previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Deste modo, tem-se um caso de não aplicação da regra do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. 4º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ALABARCE, Marcio Roberto. Base de cálculo do ISS sobre a exploração de rodovias. In: *Imposto sobre serviços: de acordo com a Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 221-230.
- ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado democrático de direito (Palestra proferida na sede da Escola Superior da Magistratura Federal – ESMAFE no dia 7.12.1998). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar e FGV - Fundação Getúlio Vargas, v. 217, jul./set. 1999, p. 67-79.
- ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. *Interpretação conforme a Constituição e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- _____. Lançamento, essa formalidade! In: *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 374-390.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- ATALIBA, Geraldo. Alcance das disposições do Código Tributário Nacional e o conceito de norma geral de direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 32, nov./dez. 1974, p. 248-278.
- _____. Classificação científica dos tributos. Regime jurídico das espécies tributárias. In: *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73-99.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, nº 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 48, abr./jun. 1989, p. 84-106.
- _____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- _____. Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. In: *IV Curso de especialização em direito tributário*. Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho (Coordenadores). São Paulo: Resenha Tributária, v. II, 1978, p. 773-792.
- _____. Normas gerais da Constituição – leis nacionais, leis federais e seu regime jurídico. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. III, 1980, p. 15-41.
- _____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano III, v. 10, out./dez. 1969, p. 45-80.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALERA, Wagner. Contribuição previdenciária – prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n.s 11-12, jan./jun. 1980, p. 389-399.

- _____. Decadência e prescrição das contribuições de seguridade social. In: *Contribuições sociais: questões polêmicas*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 1995, p. 87-108.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 22ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. Prazo de prescrição dos débitos municipais com o INPS. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, v. 14, out./dez. 1970, p. 267-271.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: competência impositiva. In: *Segurança jurídica na tributação e no estado de direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses, 2005, p. 509-530.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. Princípios constitucionais brasileiros. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, v. 1, 1993, p. 168-185.
- BASTOS, Celso Ribeiro. A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. *Caderno de Direito Tributário e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 26, jan./mar. 1999, p. 11-20.
- _____. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor e Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988.

- BECHO, Renato Lopes. A prescrição intercorrente nos executivos fiscais e a Lei 11.051. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 125, 2006, p. 50-59.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- _____. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BESSA, Fabiane. Prescrição, decadência e lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 54, 2000, p. 26-43.
- BITTAR, Djalma. A decadência tributária e a tese dos “cinco mais cinco”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 110, 2004, p. 15-18.
- _____. Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 72, 2001, p. 18-22.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9º ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. Contribuições – caráter tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IX, n. 34, out./dez. 1985, p. 116-145.
- _____. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da contribuição para a seguridade social. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 8, n. 30, jan./fev. 2000, p. 119-137.
- _____. *Lançamento tributário*. 2ª ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- _____. Normas gerais de direito tributário. In: *Elementos de direito tributário*. Geraldo Ataliba (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 121-172.
- _____. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 87, p. 64-71.
- _____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 22, 1997, p. 24-29.

- _____. Parecer sobre hipóteses de lançamento por homologação e lançamento de ofício. Casos em que a jurisprudência dispensa procedimento administrativo de constituição do crédito tributário. Constituição do crédito tributário para prevenir a decadência (Lei 9.430/96). Modos de constituição do crédito tributário inconfundíveis com o lançamento. Efeitos da perda do prazo para lançamento suplementar do IPI. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 62, maio/jun. 2005, p. 295-321.
- _____. Pro-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, n. 1, 1993, p. 140-146.
- BOTTALLO, Eduardo. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: *Contribuições sociais: questões polêmicas*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 1995, p. 9-18.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrade. A teoria comunicacional do direito e o direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 88, p. 218-223.
- BRANDÃO, Salvador Cândido. Contribuições para a previdência social – prescrição e decadência. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de janeiro de 1993, n. 2/93, Caderno I, p. 34-31.
- _____. Contribuições para a previdência social – prescrição e decadência a partir de 1º de março de 1989. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 22, 1997, p. 60-62.
- BRITO, Edvaldo. A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 83-99.
- CÂMARA LEAL, Antonio Luiz da. *Da prescrição e da decadência*. São Paulo: Saraiva, 1939.

- CÂNDIA, Eduardo Franco. Formalização do crédito tributário e homologação do “lançamento” no âmbito das contribuições para a seguridade social. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de dezembro de 2000, n. 24/2000, Caderno 1, p. 622-619.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- CANTO, Gilberto de Uilhôa. Lei complementar tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 15, 1990, p. 1-47.
- CARDOSO, Maurício. Em nome da Constituição: o Judiciário não governa, mas ele governa quem governa. <http://conjur.estadao.com.br/static/text/43306> Acesso em: 03 fev. 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 81, p. 158-170.
- _____. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, v. 17, jul./set. 1977, p. 381-386.
- _____. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 37, 1998, p. 118-143.
- _____. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. Decadência e prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 463-580.

- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 7-23.
- _____. Inconstitucionalidade vitanda: o novo regime jurídico das instituições de educação e de assistência social previsto no art. 12, da Lei n. 9.532/97. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de agosto de 1998, n. 15/98, Caderno I, p. 367-365.
- _____. Interpretação e linguagem – concessão e delegação de serviço público. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, v. 10, p. 78-88.
- _____. IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 12, 1996, p. 42-60.
- _____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 33, 1998, p. 142-166.
- _____. “Lançamento por homologação” – decadência e pedido de restituição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de fevereiro de 1997, n. 3/97, Caderno 1, p. 77-70.
- _____. *Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de lógica do curso de mestrado em Direito da PUC/SP. São Paulo: inédito.
- _____. *Marketing* de incentivo e seus aspectos tributários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 96, p. 15-43.
- _____. O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 60, v. 433, 1977, p. 297-303.
- _____. O princípio da territorialidade. In: *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Coordenadores). São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 853-862.

- _____. Sobre a Resolução 71/2005. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 94, p. 301-310.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CASSONE, Vittorio. Decadência e prescrição de tributos na visão do STJ. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de julho de 2001, n. 14/2001, Caderno I, p. 414-407.
- _____. Decadência e prescrição de tributos e contribuições. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 25, out./dez. 1998, p. 55-61.
- CASTILHO, Paulo César Baria de. Crédito tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003, p. 58-70.
- _____. Decadência e prescrição da contribuição previdenciária a ser executada pela Justiça do Trabalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 11, v. 50, maio/jun. 2003, p. 140-153.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CHAER, Márcio. Déficit de qualidade das leis compromete direitos do cidadão. *O Estado de S.Paulo*, 15.03.2006, Caderno Nacional, p. A-13.
- COELHO DA ROCHA, João Luiz. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 11, 1996, p. 80-85.
- _____. A decadência no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 33, 1998, p. 80-82.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). Curitiba: Juruá, 2005, p. 547-579.

- _____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano III, n.s 9-10, jul./dez. 1979, p. 295-303.
- _____. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: decadência e prescrição*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 83, p. 73-86.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- CORDEIRO, André Felipe de Barros. Classificação das contribuições previdenciárias: natureza jurídica e vinculação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, v. 74, maio/jun. 2007, p. 273-297.
- CORNEJO, Humberto Medrano. Prescripción, intangibilidad de la determinación impositiva y fiscalización. In: *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 391-401.
- CORRÊA, Walter Barbosa. Prescrição e decadência das contribuições sociais. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de agosto de 1989, n. 16/89, Caderno I, p. 260-259.
- CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Bracha. *Curso de direito da seguridade social*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 5, n. 21, out./dez. 1997, p. 49-60.
- COSTA, Ramón Valdés. A codificação tributária na América Latina. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 239-260.

- CRETELLA JÚNIOR, José. Prescrição contra a Fazenda Pública. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XVII, n. 72, out./dez. 1984, p. 23-29.
- CRUZ, Diniz Ferreira da. *Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: José Bushatsky, 1978.
- DENARI, Zelmo. Comentário ao acórdão no RE 94.462-1, SP, do STF. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, v. 6, 1986, p. 1379-1397.
- DERZI, Misabel Abreu de Machado. Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. In: *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Coordenadores). São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 799-816.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1995.
- ENTERRIA, Eduardo Garcia de. Hermeneutica e supremacia constitucional: el principio de la interpretación conforme a la Constitución de todo el Ordenamiento. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIX, n. 77, jan./mar. 1986, p. 33-38.
- ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- FALCON Y TELLA, Ramón. Prescripción de tributos y sanciones. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 80, p. 49-69.
- FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.
- _____. Ainda a decadência do direito de lançar tributos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 27, jan./mar. 1974, p. 214-220.

- _____. Decadência em direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 28, mar./abr. 1974, p. 271-276.
- _____. Decadência e prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 101-135.
- FEITOSA, Francisco José Soares. Da decadência do direito de lançar as contribuições sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 108, 2004, p. 59-66.
- _____. Prazo para lançar tributos, no caso de fraude, dolo ou simulação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 134, 2007, p. 30-37.
- FERNANDES, Anníbal. *Os prazos prescricionais do CTN e a previdência social*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 11/12, 2003, p. 3069-3084.
- _____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, v. 7, 1994, p. 16-20.
- _____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano V, n.s 17-18, jul./dez. 1981, p. 51-56.
- FERREIRA, Dâmares. A prescrição como forma de extinção do crédito tributário destinado à seguridade social. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de março de 2002, n. 6/2002, Caderno I, p. 204-196.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.
- FERREIRA, Pinto. Princípio da supremacia da Constituição e contrôlo da constitucionalidade das leis. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, v. 17, jul./set. 1977, p. 17-32.

- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Competências administrativas dos Estados e Municípios - licitações. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, n. 8, 1994, p. 24-39.
- FIORANELLI JÚNIOR, Adelmo. Anterioridade e irretroatividade – vigência, eficácia e validade das leis. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 54, out./dez. 1990, p. 35-50.
- FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 2ª ed. São Paulo, Ática, 1999.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ª ed. São Paulo: Annablume, 2004.
- GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 11, v. 50, maio/jun. 2003, p. 98-113.
- GARCIA, Maria. *Limites da ciência: a dignidade da pessoa humana: a ética da responsabilidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Processo administrativo fiscal – a questão do prazo para constituição definitiva do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 46, 1999, p. 16-25.
- GRAÇA WAGNER, José Carlos. Aspectos da decadência e da prescrição no direito tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 207-255.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985.
- GUIBOURG, Ricardo A. Derecho, sistema y realidad. In: *Filosofía y derecho*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1986, v. 16.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Crédito tributário e prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 61-82.
- _____. Prescrição e decadência em direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano V, n.s 17-18, jul./dez. 1981, p. 57-76.

- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Da constituição definitiva do crédito tributário; sua exigibilidade, suspensão, prescrição e decadência. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 439-459.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurelio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.
- HORVATH, Estevão. A competência da Justiça do Trabalho, atribuída por emenda constitucional, para executar de ofício contribuições previdenciárias decorrentes das decisões que proferir. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. Valdir de Oliveira Rocha (coord.). São Paulo: Dialética, v. 6, 2002, p. 73-84.
- IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica. O cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 79, p. 187-197.
- _____. Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: *Segurança jurídica na tributação e no estado de direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 191-233.
- _____. *Norma jurídica: produção e controle*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2004.
- JAKOBSON, Ramon. *Lingüística e comunicação*. Trad. Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Cutrix, 1969.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Fundo de garantia do tempo de serviço: natureza jurídica e implicações concernentes à decadência e à prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 33, 1998, p. 23-33.
- JAYME, Thiago Vitale. Estudo faz ranking de “constitucionalidade”. *Valor Econômico*, 7.10.2004, Caderno Legislação e Tributos, p. E-1.

- KELSEN, Hans. *O que é justiça?* Trad. Luís Carlos Borges e Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- _____. *Teoria geral do direito e do estado.* Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoria pura do direito.* Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência.* São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- LACOMBE, Américo. Prescrição de contribuições parafiscais. *Revista de Direito Público.* São Paulo: Revista dos Tribunais, ano V, v. 19, jan./mar. 1972, p. 356-362.
- LAPTAZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo.* Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri (SP): Manole e ES, Marcial Pons, 2007.
- LEAL, Vítor Nunes. Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. VII, jan./mar. 1947, p. 379-394.
- LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade: análise dos atributos das normas jurídicas tributárias. In: *Segurança jurídica na tributação e no estado de direito.* II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses, 2005, p. 581-593.
- _____. Estrutura e função da decisão em controle abstrato de constitucionalidade: os efeitos sobre os prazos de decadência e de prescrição no direito tributário do Brasil. *Revista de Direito Tributário.* São Paulo: Malheiros, n. 96, p. 162-179.
- _____. *O controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição.* São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- LOBO D'EÇA, Fernando L. O sistema federal e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder. *Revista de Direito Tributário.* São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 86-123.

MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário: notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, v. 6, 1986, p. 1309-1378.

MACHADO, Hugo de Brito. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p. 36-51.

_____. A identidade específica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 117, 2005, p. 51-69.

_____. Decadência e lançamento por homologação por homologação tácita no art. 150 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 105, 2004, p. 47-54.

_____. Decadência e prescrição relativamente às contribuições de seguridade social. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de julho de 1998, n. 14/98, Caderno I, p. 338-337.

_____. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 14, 1996, p. 19-22.

_____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 65-77.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributário. Arts. 150, § 4º e 174 do CTN. Decadência e prescrição. Prazos. Contagem. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 91, 2003, p. 133-142.

MACHADO, Rubens Approbato. A prescrição em matéria tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*,. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 377-397.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A questão da subsistência do crédito-prêmio de IPI e a Resolução n. 71/2005, do Senado Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 128, 2006, p. 39-51.

- _____. Controle de constitucionalidade das leis no processo administrativo de julgamento. In: *Constituição e democracia: estudos em homenagem ao professor J. J. Gomes Canotilho*. Paulo Bonavides, Francisco Gérson Marques de Lima, Fayga Silveira Bedê (Coordenadores). São Paulo: Malheiros, 2006, p. 278-290.
- MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por homologação e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 131, 2006, p. 68-83.
- _____. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 12, v. 56, maio/jun. 2004, p. 140-155.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Imposto Sobre a Renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri (SP): Manole, 2004.
- MARQUES, Márcio Severo. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 72, p. 238-248.
- _____. Prescrição e decadência em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 77, p. 137-151.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. A contribuição previdenciária na Constituição – achegas à razão previdenciária. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de abril de 1989, n. 7/89, Caderno I, p. 117-115.
- _____. A decadência da contribuição previdenciária e a jurisprudência do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 103, 2004, p. 173-180.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Algumas questões sobre decadência e prescrição. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). Curitiba: Juruá, 2005, p. 283-296.
- _____. Controle concentrado de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Processual*. São Paulo: Dialética, n. 1, 2003, p. 74-82.

- _____. Decadência e prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 183-206.
- _____. Decadência e prescrição. *Revista de Direito Tributário da APET*. São Paulo: MP Editora, ano III, ed. 13, 2007, p. 185-204.
- _____. Extinção do crédito tributário por inércia do sujeito ativo. A prescrição em matéria fiscal. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, v. 6, 1986, p. 1399-1429.
- _____. Mandado de injunção e a lei complementar tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de abril de 1990, n. 7/90, Caderno I, p. 103-101.
- _____. O perfil jurídico das contribuições no texto supremo – o conceito de receita ordinária para os fins da Lei n. 7.643/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 123, 2005, p. 135-144.
- _____. Prescrição e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 111, 2004, p. 36-43.
- _____. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 2ª ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 1990.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Processo administrativo tributário. *Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, Nova Série, n. 5, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; Souza, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS e COFINS. Prescrição. Inteligência dos arts. 146, III, “b”, da CF e 174 do CTN. Inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n. 8.212/91. A jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 133, 2006, p. 95-101.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MARTINS, Natanael. A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 26, 1997, p. 61-66.

- MARTINS, Sergio Pinto. Execução da contribuição previdenciária no processo do trabalho. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de dezembro de 2000, n. 23/2000, Caderno 2, p. 461-459.
- _____. Execução de contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de fevereiro de 1999, n. 3/99, Caderno 2, p. 61-60.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MAZZILLO, Leonardo. Inconstitucionalidade da execução fiscal *ex officio* promovida pelos juízes do trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 88, 2003, p. 52-59.
- MEDEIROS, André Antonio A. de. A inconstitucionalidade da responsabilidade tributária criada pela Lei 8.260/93. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, v. 73, mar./abr. 2007, p. 9-21.
- MÉLEGA, Luiz. Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988. *Direito tributário atual*. São Paulo, Resenha Tributária, v. 11-12, 1992, p. 3271-3298.
- MENDES, Gilmar Ferreira. O controle incidental e a aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/1999. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de junho de 2005, n. 12/2005, Volume I, p. 458-454.
- _____. Portadores de deficiência grave e obrigatoriedade do voto: necessidade de adoção do “pensamento do possível”. In: *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Coordenadores). São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 547-557.
- MENESES, Geraldo Magela e Silva. Competência da Justiça do Trabalho ampliada em face da EC n. 20/98. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de abril de 1999, n. 8/99, Caderno 2, p. 158-154.

- MINATEL, Gustavo Froner. Regra de decadência contida no art. 45 da Lei n. 8.212/91. *Revista de Direito Tributário da APET*. São Paulo: MP Editora, ano III, ed. 12, 2006, p. 53-65.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 5ª ed., rev. e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A decadência e a prescrição diante do crédito tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 9-59.
- MORAES, Germana de Oliveira. *O controle jurisdicional da constitucionalidade do processo legislativo*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MOREIRA ALVES, José Carlos. Ainda sobre a prescrição e decadência no direito tributário. In: *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 402-405.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Eficácia e sentido da jurisprudência e a suposta revogação do crédito prêmio do IPI. In: *Segurança jurídica na tributação e no estado de direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses, 2005, p. 649-662.
- _____. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. Função das súmulas e critérios para aferir sua validade, vigência e aplicabilidade. In: *Interpretação e estado de direito*. III Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses, 2006, p. 851-873.
- _____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NOBAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Decadência do direito do Fisco na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, v. 73, mar./abr. 2007, p. 196-199.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *A decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, 1982.
- _____. Contribuições sociais. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de janeiro de 1990, n. 1/90, Caderno I, p. 13-12.
- _____. *Curso de direito tributário*. 5ª ed. reescrita e atual. São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. Tese para concurso à livre docência na cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1963.
- _____. Extinção do crédito tributário. A prescrição em matéria fiscal. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, v. 6, 1986, p. 1281-1286.
- NOWILL, Hubert. Contribuição previdenciária. Prescrição quinquenal para sua cobrança. Inconstitucionalidade do disposto no § 9º, do art. 2º, da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal). *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XVII, n. 69, jan./mar. 1984, p. 134-137.
- OLIVEIRA, Júlio M. de. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- OLIVEIRA LIMA, Sebastião de. Prescrição tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 399-438.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Edições Loyola, 1996.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; BIANCO, João Francisco. A questão da apreciação da constitucionalidade de lei pelos conselhos federais de contribuintes. In: *Processo administrativo fiscal*. Valdir de Oliveira Rocha (coord.). São Paulo: Dialética, 2º volume, 1997, p. 119-128.

- OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.
- PAVANI, Sérgio Augusto Zampol. A interpretação conforme a Constituição e o controle difuso de constitucionalidade. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). Curitiba: Juruá, 2005, p. 581-599.
- PEDROZA, Bernardette. Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. In: *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (Coord.). São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 233-253.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PETRY, Rodrigo Caramori. A lei de custeio da seguridade social (Lei 8.212/91) e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e Pis/Pasep. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, v. 74, maio/jun. 2007, p. 241-272.
- PIMENTA, José Amaral. Decadência e prescrição no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 32, nov./dez. 1974, p. 242-245.
- PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 71, 2001, p. 119-126.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- POLETTI, Ronaldo. *Controle de constitucionalidade das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

- PRAXEDES, Francisco de Assis. A decadência do direito de lançar e a prescrição da ação para cobrar o crédito tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 137-181.
- RAMALHO, Mariana Oiticica. Modernas formas de controle de constitucionalidade à luz do construtivismo de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 83, p. 217-229.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1993.
- REIS, Elcio Fonseca. As normas gerais de direito tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela Lei 8.212/91. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 63, 2000, p. 42-51.
- ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri (SP): Manole, 2005.
- ROCHA, Daniel Machado da; SAVARIS, José Antonio (Coordenadores). *Curso de especialização em direito previdenciário*. Curitiba: Juruá, V. 1, 2005.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de março de 1995, n. 5/95, Caderno I, p. 101-98.
- _____. Normas gerais em matéria de legislação tributária; decadência e prescrição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de novembro de 1994, n. 22/94, Caderno I, p. 454-449.
- RODRIGUES, Rafael Moreno. Breve estudo do crédito tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 313-351.
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. Causas de impedimento prescricional de indébitos tributários. Ocorrência de coação e inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 11, n. 39, jan./mar. 1987, p. 82-89.

- _____. Direito tributário intertemporal. Notas taquigráficas de aula ministrada, em 1975, no VI Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP. In: *VI Curso de especialização em direito tributário*. Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho (Coordenadores). São Paulo: Resenha Tributária, v. II, 1978, p. 497-513.
- SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional n. 27 – descaracterização das contribuições sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 64, 2001, p. 114-122.
- SAMPAR, Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 53, 2000, p. 52-66.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Decadência no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Alterações no Código Tributário Nacional e compensação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 94, p. 130-137.
- _____. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária*. 1º Congresso internacional de direito tributário - IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.
- _____. Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC 118: entre regras e princípios. In: *Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). Curitiba: Juruá, 2005, p. 149-178.
- _____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 62, 2000, p. 34-46.
- _____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

- _____. Prescrição do direito do fisco, suspensão da exigibilidade e segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 127, 2006, p. 107-115.
- SARAIVA, Oscar. Previdência social – prescrição da dívida ativa das autarquias. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: v. I, 1944, p. 379-394.
- SCAFF, Fernando Facury. Novas dimensões do controle de constitucionalidade no Brasil: prevalência do concentrado e o caso do difuso. *Revista Dialética de Direito Processual*. São Paulo: Dialética, n. 50, 2007, p. 20-41.
- SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Trad. para o idioma espanhol Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madri: Marcial Pons, 2004.
- SCHLEIERMACHER, Friedrich D. E. *Hermenêutica: arte e técnica da interpretação*. 4ª ed. Trad. Celso Reni Braida. Bragança Paulista (SP): Editora Universitária São Francisco, 2003.
- SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. Lançamento do crédito tributário nas execuções trabalhistas. Jurisprudência comentada. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de junho de 2004, n. 11/2004, v. II, p. 333-332.
- _____. Execução – valores devidos à Previdência Social decorrentes de verbas salariais – competência – Justiça do Trabalho. Jurisprudência Comentada. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de agosto de 2003, n. 15/2003, v. II, p. 387-386.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22ª ed. rev. e ampl. de acordo com a ABNT. São Paulo: Cortez, 2002.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- _____. *Curso de direito constitucional positivo*. 22ª ed., rev. e atual. São Paulo: Melhoramentos, 2003.

- SILVEIRA, Geovana Faza da. As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 105, 2004, p. 34-49.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. Decadência, prescrição e demais modalidades de extinção do crédito tributário – CTN (artigos 170 a 174). In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (Coordenadores). São Paulo: MP Editora, 1996, p. 1255-1273.
- SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.
- _____. Imunidade tributária e as aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável – Lei n. 9.532/97. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1ª Quinzena de abril de 1998, n. 7/98, Caderno I, p. 156-154.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.
- _____. Natureza tributária da contribuição para o FGTS. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, v. 17, jul./set. 1971, p. 305-321.
- _____. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 37, 1954, p. 12-34.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005.
- TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As impropriedades da execução *ex officio* de contribuições à seguridade social emergentes de decisões da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 87, 2002, p. 33-46.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

- TORRES, Ricardo Lobo. As influências italianas no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 70-82.
- _____. Contribuições sociais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 72, p. 7-21.
- _____. Contribuições sociais gerais. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 6, 2002, p. 375-390.
- _____. O conceito constitucional de tributo. In: *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 559-593.
- TOSTA, Jorge. A nova competência da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Processual*. São Paulo: Dialética, n. 30, 2005, p. 53-71.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Imposto de Renda – Lançamento – Decadência – Persistência de normas anteriores ao CTN, relativas ao lançamento suplementar no Imposto de Renda. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VI, n. 25, jul./set. 1973, p. 39-57.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano III, n.s 9-10, jul./dez. 1979, p. 181-206.
- _____. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 88, p. 7-23.
- VELLOSO, Leonel de Andrade. Decadência e prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 257-284.
- VERÍSSIMO, Ângela (1995). Guernica ou o manifesto político de P. Picasso. http://www.isa.utl.pt/campus/6_pablo.htm. Acesso em: 03 fev. 2006.
- VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

- _____. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- WALD, Arnaldo. Prescrição no Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano II, v. 5, jul./set. 1968, p. 129-134.
- WINKLER, Noé. Aspectos do imprescritível esforço para demonstração da inércia, e outras considerações. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, v. 1, 1976, p. 285-311.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 27, 1997, p. 7-13.
- _____. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 103, 2004, p. 17-44.
- _____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., totalmente reformulado e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 55, mar./abr. 2004, p. 105-114.
- YAMASHITA, Douglas. Decadência e prescrição das contribuições previdenciárias. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena de abril de 2000, n. 8/2000, Caderno I, p. 204-199.