

diretamente da Lei Maior. Os seus poderes e limitações, em suma, são de radicação constitucional. Grande, pois, o poder do Congresso Nacional, a ser exercido com cautela para não arranhar o estado federal armado na Lei Maior. O parágrafo único do art. 22, disposição inspirada na Lei Fundamental de Bonn, contrabalança a expansão federal, permitindo aos estados legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas no art. 22, da competência privativa da União.

A sede jurídica de estudo das normas gerais situa-se na área da repartição das competências legislativas nos Estados federais. A doutrina costuma referir-se a dois tipos de repartições: a horizontal e a vertical. Na horizontal, as pessoas políticas, isonômicas, recebem cada qual suas áreas competenciais devidamente apartadas. São lotes, por assim dizer, perfeitamente delimitados. Em se tratando da repartição vertical, o *discrímen* se faz por graus, pois as matérias são regradas por mais de uma pessoa política. Para evitar a promiscuidade impositiva, faz-se necessário graduar, na escala vertical, o ponto de incidência do regramento cabente a cada pessoa política. Entre nós, determinadas províncias jurídicas não ensejam repartição vertical de competências legislativas. Tais são os casos dos Direitos Civil, Comercial, Penal, Trabalhista etc. Estes são Direitos cujas fontes legislativas são privativas da União Federal. Outros ramos jurídicos, mormente aqueles que se incrustam no que se convencionou chamar de Direito Público, oferecem ensejo a que ocorra o fenômeno da repartição vertical de competências legislativas, ocasião em que mais de uma pessoa política normatiza, por graus, uma mesma matéria jurídica. Em Direito Administrativo e Direito Tributário, o fenômeno é evidente. Ora, precisamente em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais. Assim, as normas gerais de Direito Tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.e., se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte de estados e municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988.

A melhor doutrina, na espécie, é a de Raul Machado Horta, ilustre Professor de Direito Constitucional na Faculdade de Direito da UFMG. Dizia ele, sob o regime de 1967, em lição ainda atual:⁶

“Continua insuficientemente explorado o campo da repartição vertical de competência, que permite o exercício da legislação federal de normas gerais, diretrizes e bases, e da legislação estadual supletiva, sendo aquela primária e fundamental, enquanto a última é secundária e derivada. A competência comum, que se forma

6 Horta, Raul Machado. *In Revista de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, 1968.

com a matéria deslocada do domínio exclusivo da União, para ser objeto de dupla atividade legislativa, corresponde a uma modernização formal da técnica federal de repartir competências e permite, ao mesmo tempo, que se ofereça ao Estado-membro outra perspectiva legislativa, atenuando a perda de substância verificada na área evolução federativa brasileira o retraimento da competência comum, sem explorar as possibilidades do condomínio legislativo, para aperfeiçoar a legislação federal fundamental, de estrutura ampla e genérica, às peculiaridades locais. A evolução do comportamento da federação brasileira não conduz a diagnóstico necessariamente pessimista, preconizando o seu fim. A evolução demonstra que a federação experimentou um processo de mudança. A concepção clássica, dualista e centrífuga, acabou sendo substituída pela federação moderna, fundada na cooperação e na intensidade das relações intergovernamentais. A relação entre federalismo e cooperação já se encontra na etimologia da palavra federal, que deriva de *foedūs*: pacto ajuste, convenção, tratado, e essa raiz entra na composição de laços de amizade, *foedūs amicitiae*, ou de união matrimonial, *foedūs thálami*. Em termos de prospectiva, é razoável presumir que a evolução prosseguirá na linha do desenvolvimento e da consolidação do federalismo cooperativo, para modernizar a estrutura do Estado federal.”

Embora a teoria das normas gerais situe bem a questão do compartilhamento de competências (verticalizadas) nos Estados federais, afirmando que a norma geral possui eficácia forçada (*loi de cadre*), sempre sobrar uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas da *norma geral*, o ponto além do qual não pode ela passar sem ferir a *competência das pessoas políticas*. Alfim e ao cabo, somente a contribuição da doutrina e da jurisprudência, ao longo do tempo depurativo, trará solução a este tormentoso problema. Mas, não é a sedimentação jurisprudencial que estabiliza a *ordem jurídica*?

Grande, repetimos, é a força e o comando das normas gerais de Direito Tributário emitidas pela União como fator de ordenação do sistema tributário, como ideado pelo constituinte de 1988.

3.13. O art. 146-A do Texto Constitucional – A preservação da concorrência

Ainda a respeito das funções materiais da lei complementar, ditas pelo Texto Constitucional, a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, introduziu o art. 146-A determinando que a lei complementar poderá “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

A novidade passa por algumas reflexões. Primeiro, quando se mantém a competência da União para legislar sobre tal matéria, por simples lei ordinária, certamente naquilo que se refere aos tributos de sua competência, pois não poderia – a bem do Federalismo – por simples lei ordinária invadir o campo de competência dos demais entes da Federação. Assim, a lei complementar fica para dirimir os desequilíbrios de concorrência entre

os entes da federação ou nos casos em que a matéria tratada tenha como exigência lei complementar.

Quanto ao objetivo introduzido pelo art. 146-A, a concorrência tributária é objeto de estudo no mundo moderno, pois na medida em que os agentes econômicos e demais contribuintes buscam, de forma legítima, situar os *signos presuntivos* nos locais onde a tributação é mais amena. Assim, nas bases imponíveis com maior mobilidade teremos a denominada *concorrência tributária*, quando o ente político, para não perder sua base de incidência ou atrair outras bases, busca dois caminhos: (i) incentivos fiscais, com redução da tributação sobre estas bases mais móveis e concentração sobre outras bases menos móveis; (ii) incentivos econômicos, com o retorno ao chamado *imposto-troca*, criando para aquele contribuinte que se tenta atrair ou manter no seu território uma série de vantagens de infraestrutura, criadas com a “destinação” dos impostos arrecadados.

A *concorrência tributária* pode ser saudável para que os entes políticos busquem adequar sua carga às mudanças econômicas do mundo contemporâneo, mas, na maior parte das vezes, trata-se de um processo perigoso e degenerativo da carga tributária, pois tais entes políticos acabam por concentrar a carga tributária (incentivos fiscais) sobre os contribuintes que têm menor capacidade de mobilidade (com ferimento à capacidade econômica) ou revertem a arrecadação para projetos de infraestrutura que serão do agrado dos contribuintes que pretendem sejam mantidos no seu território (imposto-troca). Ao final, dirimir conflitos ou desequilíbrios da concorrência tem papel preservador dos contribuintes e da Federação.

3.14. Temas tópicos constitucionais reservados à lei complementar em matéria tributária

Além dos objetos genéricos retroexaminados sob reserva de lei complementar do Congresso Nacional, outros muitos existem ao longo do texto.

Praticamente a matéria inteira da relação jurídico-tributária se contém nos preceitos supratranscritos. Diz-se que ali está a epopeia do nascimento, vida e morte da obrigação tributária. Se juntarmos a tais “normas gerais” o conteúdo (e aqui não se discute se são ou não excedentes) do atual Código Tributário Nacional, teremos uma visão bem abrangente do que são as normas gerais de Direito Tributário. A grande força da União como ente legislativo em matéria tributária resulta de que o Senado, através de resoluções, fixa bases de cálculo e alíquotas de vários tributos da competência de estados e municípios, e de que, através de normas gerais, o Congresso Nacional desdobra as hipóteses de incidência e, muita vez, o *quantum debeatur* desses tributos, exercitando controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação no território nacional. A vantagem está na *unificação* do sistema tributário nacional, epifenômeno da *centralização legislativa*. De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da *auto-*

nomia das pessoas políticas prevaleceu a *praticidade do Direito*, condição indeclinável de sua *aplicabilidade* à vida. A preeminência da norma geral de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do CTN (veiculado por *lei complementar*).

3.15. A necessidade de lei complementar prévia para a instituição de impostos e contribuições

Discute-se muito sobre a necessidade de lei complementar, prévia, em relação à edição da lei institutiva de impostos e contribuições sociais. São duas as correntes, uma propugnando não poder a competência institutiva ser exercida sem prévia lei complementar de normas gerais, e outra defendendo a supremacia da competência impositiva das pessoas políticas na hipótese de inação do legislador complementar. A discussão faz-se à volta do art. 146 da CF, inciso III, letra “a”, que predica a lei complementar para a *definição de tributos e suas espécies, bem como dos impostos discriminados na Constituição, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*. A propósito, observamos que o CTN, recepcionado pela Constituição, já define o tributo, suas espécies e os fatos geradores e bases de cálculo da maioria *dos impostos discriminados*. Os impostos novos e, em parte, os modificados é que careceriam de maiores definições em lei complementar de normas gerais. Por isso mesmo o STF suspendeu a exigibilidade do adicional estadual do imposto de renda. O nosso posicionamento é o seguinte:

- A) quanto aos impostos residuais e aos restituíveis (empréstimos compulsórios), desnecessária se faz lei complementar normativa prévia, por isso que só podem ser instituídos pelo *processo legislativo da lei complementar*. Esta, ao instituir o *tipo tributário*, regrará aquelas matérias previstas no art. 146 da CF, III, “a”, porquanto seria puerícia exigir que um mesmo legislador condicionasse a si próprio, o que ocorreria se, nessas hipóteses, exigíssemos, como *conditio sine qua non*, que uma lei complementar definindo o imposto, suas bases de cálculo e contribuintes precedesse, enquanto fundamento de validade, outras leis complementares, estas *institutivas* dos impostos em causa;
- B) no concernente especificamente às contribuições sociais do art. 195 da CF, só possuem legitimidade para exigir lei complementar prévia aqueles que entendem serem impostos tais figuras impositivas. Certo, por isso que a regra do art. 146, III, “a”, da CF, endereçada está a impostos e, o que é mais, impostos discriminados na mesma. Consequentemente, os que entendem possuírem as contribuições sociais natureza específica diversa da dos impostos, seja por critérios de *validação finalística*, seja por outros critérios, estão *ipso facto* impedidos de pleitear lei complementar regrido o *fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes* dessas exações. As contribuições sobre folha de salários, lucro e faturamento (empregadores), receita de prognósticos deveriam ser previamente estruturadas em lei complementar de normas gerais. Mas o exercício da competência impositiva das pessoas políticas é eminentemente constitucional. O Congresso, por inação, não pode paralisar o exercício da tributação pelas pessoas políticas. O

Convênio nº 66 em tema de ICMS, ausente lei complementar, confirma a assertiva. Evidentemente a superveniência de lei complementar sobre ditas espécies paralisa a eficácia dos dispositivos constantes das leis que ofereçam contraste às suas prescrições. A competência tributária, portanto, é dominante na CF;

- C) as contribuições previdenciárias dos funcionários públicos federais, estaduais e municipais não são impostos e, portanto, são instituíveis por leis ordinárias, federais, estaduais e municipais (são contribuições sinalagmáticas).

A Constituição, para finalizar, contém regra expressa no art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias autorizando a União, os estados e os municípios a editarem as leis necessárias à instituição do sistema tributário no âmbito das respectivas competências.

O Supremo Tribunal assentou tese segundo a qual as contribuições do art. 195 desnecessitam de lei complementar prévia às leis ordinárias institutivas e modificativas, por isso que a própria Constituição já delineava os fatos geradores, os contribuintes e, implicitamente, as bases de cálculo. A contrário senso, tal não é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico. Quanto a estas, a Constituição é lacônica, diz apenas que a União é competente para instituí-las e que são instrumentos de intervenção. No entanto, a Corte parece estar tolerando que dezenas de contribuições de intervenção, verdadeira derrama fiscal dos tempos lusitanos, sejam instituídas até por medidas provisórias. É intolerável.

- CIP – Brasil. Catalogação-na-fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

C62c

Coêlho, Sacha Calmon Navarro, 1940–

Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 14ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Bibliografia

ISBN 978-85-309-5979-1

1. Direito tributário. 2. Brasil. [Código tributário nacional (1966)]. I. Título.

CDU: 351.713(81)

98-1378.