

# LEI COMPLEMENTAR PARA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS FEDERATIVOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

João Paulo Melo do Nascimento\*

**Sumário** - 1. Introdução; 2. Sistema Tributário Rígido: Alto Grau de Vinculação do Legislador à Constituição. Sistema Fechado Horizontalmente, mas Aberto Verticalmente; 3. Impossibilidade de Bitributação. Necessidade de Prévia Resolução dos Conflitos de Competência; 4. Os Conflitos de Competência são Reais ou Meramente Aparentes? A Solução é Inovadoramente Constitutiva ou Meramente Declaratória de um Sentido Preexistente?; 5. Abertura Vertical do Sistema Tributário Nacional: Possibilidade de o Legislativo Contribuir para o Sentido das Normas Constitucionais de Competência; 6. A Tipicidade Aberta nos Enunciados Constitucionais de Competência; 7. O Aspecto Material Enquanto Elemento Identificador da Norma de Competência; 8. Papel da Lei Complementar no Artigo 146 da Constituição: Atribuição Constitucional para Dispor Genericamente sobre Conflitos de Competência e sobre Fato Gerador; 9. Caráter Decisório e Criativo da Lei Complementar que Dispõe sobre Conflitos de Competência e sobre Fato Gerador; 10. A Função da Lei Complementar Deve Respeitar a Finalidade de Preservação do Federalismo Fiscal; 11. Discricionariedade da Lei Complementar; 12. Conclusão Parcial; 13. Conclusão: Proposição; 14. Bibliografia.

## 1. Introdução

Passados cinquenta anos da promulgação do Código Tributário Nacional, e quase trinta anos da Constituição de 1988, persistem inúmeras controvérsias antigas em matéria de competência tributária, ainda sem solução legislativa, nem jurisprudencial.

Diante dessa omissão legislativa, as Confederações Estaduais de Fazenda tentam solucionar algumas questões polêmicas por meio de Convênios, muitos deles rechaçados pelos Tribunais, o que aumenta a insegurança jurídica, tanto do Fisco, como dos contribuintes.

Um dos pontos fracos do nosso federalismo fiscal consiste justamente no preenchimento do sentido dos termos utilizados pelas normas constitucionais de competência tributária.

Nesse sentido, a guerra fiscal não toca apenas ao aspecto espacial dos impostos, tampouco aos benefícios fiscais concedidos por um Ente, na concorrência com outro.

\* Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). E-mail: paulomelon@hotmail.com

Há pontos de intercessão entre as materialidades de diferentes impostos que causam perplexidade ao intérprete. É que a Constituição realiza uma discriminação de rendas com base em fatos econômicos, tão dinâmicos quanto indefiníveis. A criatividade e a rapidez do mercado na sociedade de riscos produzem, a cada dia, novas categorias passíveis de enquadramento em mais de um tipo. Exemplo recente disso é a incidência do ICMS na *e-commerce*.

A incerteza sobre o conteúdo dos conceitos contidos nas materialidades de cada uma das hipóteses de incidência delineadas nos artigos 153, 155 e 156 da Carta enseja conflitos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De outro lado, o contribuinte não sabe a quem pagar, em prejuízo à dimensão estática da segurança jurídica – a qual abrange a exigência de condições de conhecimento do ordenamento pelo destinatário, para prever como se comportar<sup>1</sup>.

A doutrina e jurisprudência já construíram conteúdos mínimos sobre as materialidades em questão. Mas esse panorama não é suficiente para resolver os possíveis conflitos entre os impostos. O presente trabalho aborda a deferência devida pelo Judiciário ao espaço de conformação do Legislativo para dispor sobre conflitos de competência tributária no nosso federalismo, considerando o grau de vinculação a um eventual conteúdo preexistente das materialidades enunciadas nas regras de competência constitucionais.

## **2. Sistema Tributário Rígido: Alto Grau de Vinculação do Legislador à Constituição. Sistema Fechado Horizontalmente, mas Aberto Verticalmente**

O Sistema Tributário Nacional possui uma dupla função: uma estruturante, de consagrar o poder de tributar do Estado e, de outro lado, uma garantista, de proteger o contribuinte em face do exercício desse poder. Ambos os sentidos estão bastante vinculados à Constituição, que além de discriminar e disciplinar minuciosamente a cada Ente Federado suas competências impositivas, ainda estabelece uma série de limitações ao poder de tributar, fundadas nos princípios-garantia, nos princípios institucionais e nas imunidades<sup>2</sup>. Esse caráter prolixo e exaustivo do texto constitucional, associado à tradição brasileira de atribuir máxima efetividade<sup>3</sup> às normas constitucionais garantidoras de direitos fundamentais (art. 5º, parágrafo 1º), transplanta a maioria das discussões tributárias para o plano constitucional.

Isso porque, tendo em vista os sujeitos envolvidos na relação tributária (contribuinte-cidadão *versus* Estado), toda lei instituidora de tributo pode, em

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: 2011, p. 290-292.

<sup>2</sup> “A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas ‘garantias’ (art. 150: legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeito de confisco, imunidade); outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação dos Poderes) ou com os direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada”. ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p.110.

<sup>3</sup> Nesse sentido, Luís Roberto Barroso contribuiu muito à denominada “doutrina brasileira da efetividade”. Confira-se: BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da constituição. São Paulo: Saraiva, 2008, p.291.

alguma medida, ser reconduzida a algum direito subjetivo fundamental, consagrado constitucionalmente como limitação do poder do Estado. Dessa forma, a imensa maioria das questões jurídicas tributárias acaba desaguando no Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência tende a encerrar todo o Sistema na própria Constituição, conforme se verá nos julgados analisados no presente trabalho. Com efeito, resta pouco espaço de conformação legislativa, reservando-se menos matéria ao debate político e à discricionariedade legislativa.

Todos esses fatores – funções estruturante e garantista da Constituição, caráter prolixo do texto e tradição de máxima efetividade – contribuem para a rigidez do nosso sistema constitucional-tributário. A rigidez aqui não diz respeito ao termo usualmente empregado no Direito Constitucional, atinente ao processo mais complexo de alteração da Constituição, mas sim ao *grau de vinculação* e limitação imposto ao legislador.

O grau de vinculação varia de acordo com dois elementos<sup>4</sup>: amplitude da matéria regulada (abertura horizontal, de acordo com a extensão da definição das competências e várias limitações para o seu exercício); e densidade da regulação (abertura vertical, de acordo com o grau de concretude das regras).

A amplitude do nosso sistema é total, inexistindo abertura horizontal, posto que a Constituição regula todas as hipóteses de instituição de tributo. Ao prever competências residuais, a Constituição outorga competência à tributação de qualquer fato que revele capacidade econômica, exceto se houver imunidade. Se inexistir competência, não se pode instituir o tributo. Se a Constituição não prevê uma competência, é porque ela não existe<sup>5</sup>.

Por sua vez, na dimensão de profundidade, não há uma rigidez absoluta, mas alguma abertura vertical. Isso porque, muito embora as regras de competência, via de regra, sejam veiculadas por enunciados dotados de alto grau de determinação, estes padecem da natural abertura semântica da linguagem. Dessa forma, verticalmente, há alguma abertura, pois há diferentes graus de determinação dos signos linguísticos.

### **3. Impossibilidade de Bitributação. Necessidade de Prévia Resolução dos Conflitos de Competência**

A repartição de competência é realizada por um sistema jurídico harmônico, e não um conglomerado caótico de normas. Por isso, a definição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios deve recair em substratos econômicos marcadamente distintos, de modo a evitar superposições de incidência sobre fatos idênticos.

A atribuição de competência privativa possui duplo sentido: um positivo e outro negativo<sup>6</sup>. Ao atribuir uma materialidade a um Ente, a Constituição impede não

<sup>4</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. Coimbra: Almedina, 1999, p.1107.

<sup>5</sup> Por exemplo, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) não pode ser criada por Município, pois foi prevista apenas para a União. No caso do FGTS, o STF extraiu do art. 149 uma previsão para uma competência universal para contribuições sociais gerais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 580655/SP, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 16 maio2006).

<sup>6</sup> Segundo Amílcar de Araújo Falcão: “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem

só a instituição de tributo sobre outros fatos não abarcados pelo conceito, mas também evita a usurpação desse fato por outro Ente Federativo.

Diante disso, a dupla tributação sobre um mesmo fato representaria uma desarmonia no sistema, em prejuízo ao confisco do contribuinte. Muito embora não haja expressa vedação ao fenômeno, é possível extraí-la da clara separação das materialidades entre os Entes, empreendida pelos artigos 153, 155 e 156 da Constituição.

A *ratio* consiste em respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, visto que, se dois Entes pudessem tributar o mesmo fato, não haveria como controlar o efeito confiscatório. Na lição de RICARDO LOBO TORRES:

Os tributos se sistematizam (...) em busca de coerência, organização, sentido comum e eliminação das contradições representadas pelas superposições de incidências sobre os mesmos fatos econômicos. O sistema tributário, por conseguinte, é uma necessidade da vida moderna, e sem ele os tributos caem no caos ou mero conglomerado<sup>7</sup>.

Assim, a bitributação via de regra é indesejada, salvo quando expressamente admitida pelo sistema, como é o caso da saída de mercadoria de estabelecimento industrial, fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do ICMS. Além disso, é possível a bitributação nas contribuições parafiscais, que, segundo o Supremo Tribunal Federal, podem ser instituídas sobre os fatos geradores dos impostos estaduais e municipais<sup>8</sup>.

#### **4. Os Conflitos de Competência São Reais ou Meramente Aparentes? A Solução é Inovadoramente Constitutiva ou Meramente Declaratória de um Sentido Preexistente?**

Uma vez que a racionalidade do Sistema Tributário Nacional é um imperativo da justiça fiscal, como visto no item anterior, e considerando que são inúmeros os conflitos atinentes à discriminação de rendas verificados no cotidiano, é inevitável o questionamento. A quem compete decidir sobre um conflito de competência tributária (real ou aparente)?

Os adeptos da corrente de que o Sistema já se encontra integralmente exaurido na Constituição, defenderão que o Judiciário poderá revelar o verdadeiro sentido

---

um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição da competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação". Apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003, p.202.

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. v.4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.329.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 228.321/RS, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 01 out.1998.

preexistente e implícito dos termos por ela empregados. Dessa forma, o conflito seria meramente aparente.

Diz-se aparente porque, num sistema tributário ideal, a repartição de competência seguiria um critério científico que se ajustaria ao substrato econômico e político, sem lacunas nem contradições. Por essa razão, ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma que os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem, nem podem existir<sup>9</sup>. Como a Constituição realizou uma rígida repartição, os conflitos seriam meramente aparentes, sendo provocados por uma lei inconstitucional que excedesse a regra de competência, ou por uma atividade administrativa que infringisse a lei instituidora.

Veja que afirmar a realidade do conflito é de imensa importância para sua solução. Um conflito aparente seria decidido jurisdicionalmente, a partir da interpretação da materialidade da regra constitucional de competência. A decisão judicial teria o condão de revelar o verdadeiro sentido da Constituição, declarando o que já estaria nela implícito.

É por isso que o mencionado autor nega que o artigo 146, I, da CR possibilite ao Legislativo decidir sobre conflitos de competência. Confira-se:

Dispor sobre conflitos de competência não significa dirimi-los. Evidentemente, os conflitos que surgirem, envolvendo a União, os Estados e Municípios ou o Distrito Federal, quando exercitarem suas competências tributárias, serão dirimidos pelo Poder Judiciário (...). Apreciar definitivamente o mérito desses conflitos não é atribuição das normas gerais em matéria de legislação tributária.<sup>10</sup>

Contudo, defende-se no presente trabalho algo um pouco diferente.

Em primeiro lugar, não se pode confundir a função jurisdicional de dar a palavra final sobre uma lide subjetiva concreta, com o poder de decidir sobre uma questão constitucional abstrata<sup>11</sup>.

Certamente, não é papel do legislador resolver conflitos concretos, eis que a lide deve ser dirimida num processo judicial subjetivo, cuja palavra final seja do julgador, com a autoridade da imutabilidade da coisa julgada. Porém, isso não significa que o Judiciário possua o monopólio da palavra final sobre interpretação constitucional, o que é um patrimônio de todos os Poderes e da sociedade<sup>12</sup>.

Nesse sentido, o papel do legislador é o de dar maior concretude às expressões

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op.cit., p.510. O autor, mais a frente (p. 1004), esclarece que a lei complementar pode, efetivamente, decidir sobre um conflito, o que se aproxima da tese defendida no presente estudo.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2010, p.1006.

<sup>11</sup> BRANDÃO, Rodrigo. Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 14-21.

<sup>12</sup> BRANDÃO, Rodrigo. Op.cit., p.217. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Interpretação constitucional e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 61. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Direito tributário e diálogo constitucional. Niterói: Impetus, 2013, p. 64. BERCOVICI, Gilberto. Constituição e política: uma relação difícil. São Paulo: Centro de Estudos de Cultura Contemporânea, 2004, p. 21.

polissêmicas do tipo constitucional, abstrata e genericamente – o que deve ser respeitado pelo Judiciário, em vez de substituir a discricionariedade legislativa pela sua. Com isso, pretende-se desenhar o papel institucional do legislador e do julgador, de modo que a inafastabilidade do controle jurisdicional conviva com o dever de autocontenção judicial.

Em segundo lugar, não se acredita na perfeição do Sistema Tributário Nacional. Para RICARDO LOBO TORRES<sup>13</sup>, um tal Sistema, totalmente pensado pela ciência, seria uma utopia fiscal – eis que, na verdade, a ordem jurídica é fruto de um processo histórico de sedimentação de normas ao longo do tempo, e não de uma técnica científica totalmente racionalizada. Não se pode imaginar a criação de um sistema inteiramente novo pela Constituição, livre de qualquer interferência externa do jogo político. Um Sistema Tributário ideal, sem lacunas e contradições, seria inalcançável.

Desse modo, afirmando sua realidade, o conflito pode ser efetivamente decidido pela discricionariedade política de algum agente do sistema. Consciente de que não existem respostas univocamente certas no direito<sup>14</sup>, a Constituição delega a um órgão democraticamente representativo a função de criar a solução para casos por ela não imaginados, ou simplesmente não tratados expressamente em seu texto.

Com efeito, calculando de antemão esse risco, o próprio Sistema prevê formas de resolução de conflitos. Dentro da repartição de competências do nosso federalismo assimétrico, esse papel foi atribuído à União, a quem cabe editar lei complementar para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I, da Constituição). Mais que isso: o legislador ordinário, ao exercer a competência, possui um espaço de conformação para instituir o imposto, dentro do qual pode interpretar criativamente o conteúdo da moldura do texto constitucional. A palavra final em concreto é dada pelo Judiciário.

Nesse caso, o conflito é solucionado, não no plano constitucional de repartição de competências, mas sim no plano legal. Não cabe ao Judiciário resolvê-lo a partir da mera interpretação de supostos conceitos fechados contidos nas regras constitucionais de competência, pois o legislador criativamente dá uma solução definitiva em abstrato.

Dessa forma, é mais razoável pensar que o Sistema não é perfeito e contém em si contradições reais, e não meramente aparentes.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no conflito entre União (ITR) e Municípios (IPTU). Não basta a Constituição atribuir o primeiro aos imóveis rurais e o segundo aos urbanos. É necessário definir o que caracteriza cada um desses tipos.

A partir da discriminação constitucional de rendas, inúmeras perguntas surgem. A propriedade é urbana pela localização ou pela destinação? Um imóvel situado em zona rural, mas utilizado para fins urbanos, deve ser tributado pela União ou pelo Município? O legislador complementar (art. 32 do CTN) definiu como critério distintivo entre os dois impostos a localização do imóvel, de modo que incidiria IPTU naqueles situados em zona urbana, exceto quando possuísem destinação extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do Decreto-Lei 57/66). O Supremo Tribunal Federal<sup>15</sup> foi deferente ao legislador complementar, declarando a

---

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p.366.

<sup>14</sup> Sobre o tema, vide: STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 140.773/SP. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgamento em 08 out.1998.

inconstitucionalidade de leis municipais que desbordavam desses critérios, em vez de procurar *sponte sua* definir os conceitos a partir das matrizes constitucionais.

Contudo, não foi o que se verificou no caso do ISS sobre a locação de bens móveis. O STF foi mais ativista e declarou a inconstitucionalidade do item 79 do Decreto-Lei 406/68<sup>16</sup>, por entender que a locação não teria natureza de obrigação de fazer, mas de dar. Dessa forma, sob o pálio de interpretar o conceito de serviço, aquela Corte anulou a manifestação do legislador complementar por, supostamente, desbordar da regra de competência tributária atribuída pelo art. 156 da Constituição.

Veja-se a diferença entre os dois precedentes. No primeiro, o Supremo Tribunal Federal foi deferente ao acolher a decisão do legislador complementar que definiu a propriedade urbana conforme o critério da localização. Já no segundo, o Supremo Tribunal Federal foi mais ativista e tomou a decisão para si, atrelando o conceito de serviço no mundo pós-moderno às categorias limitadas do direito romano – que classificava as obrigações em dar, pagar, fazer e não-fazer. Assim, o Tribunal desconsiderou a manifestação majoritária de representantes eleitos e a substituiu pela sua, em prejuízo à democracia.

Ademais, o Judiciário partiu do pressuposto de que o “serviço” que compõe a materialidade do Imposto Sobre Serviços - ISS seria um conceito constitucional fechado, sobre o qual não haveria espaço criativo para o legislador infraconstitucional. Em vez disso, deveria tratá-lo como um tipo aberto que se coordena com a realidade, permitindo a exemplificação pelo legislador infraconstitucional, a fim de dar um tratamento geral que favoreça a isonomia e a previsibilidade.

## **5. Abertura Vertical do Sistema Tributário Nacional: Possibilidade de o Legislativo Contribuir para o Sentido das Normas Constitucionais de Competência**

É bem certo que a exigência de uma clareza conceitual representa uma garantia ao contribuinte, impedindo a instituição de impostos sobre fatos não abarcados pela regra de competência. Nesse sentido, o fechamento do conceito constitui uma limitação ao poder de tributar<sup>17</sup>.

Contudo, esse fechamento não pode ser absoluto. Alinhando-se à concepção de que há relativa liberdade para a lei, limitada pela moldura do conceito, deve-se reconhecer que a Constituição não pretende, nem pode, esgotar a realidade acerca dos fatos econômicos juridicamente relevantes. Da mesma maneira que os efeitos jurídicos e a qualificação de tipos constitucionais são disciplinados pelo legislador civil – que

---

<sup>16</sup> Dentre inúmeros julgamentos, destaca-se: Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000. O entendimento restou sufragado na Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

<sup>17</sup> “A necessidade de clareza conceitual torna-se ainda maior, quanto mais dificuldades existirem para examinar e controlar os parâmetros constitucionais. O princípio do Estado de Direito pressupõe o controle do poder de tributar e do Poder Judiciário. Sem clareza conceitual, isso não pode ser atingido”. Ibid., p.142.

dispõe, por exemplo, sobre o estatuto jurídico da propriedade e dos contratos –, cabe à lei enquadrar uma realidade econômica no substrato da regra de competência, desde que respeitados os limites do texto. Dentro da margem conceitual de prestação de serviços, operação com produtos industrializados e circulação de mercadorias, a lei possui certo espaço de conformação para enquadrar as inúmeras peculiaridades do mundo dos fatos.

Obviamente, o Legislativo não é mero executor de decisões já tomadas pela Constituição, mas possui uma margem de discricionariedade para o exercício da competência legislativa de instituição do imposto. O Judiciário não possui legitimidade democrática para essa decisão, por não ser legitimado pelo voto, nem capacidade institucional e *expertise* técnica sobre todos os assuntos – críticas comumente feitas ao ativismo judicial<sup>18</sup>. Dessa forma, havendo uma manifestação do Legislativo sobre o aspecto material do tributo, o Judiciário deve lhe ser deferente, em respeito ao princípio majoritário<sup>19</sup>.

Veja-se que o fechamento do tipo da regra de competência transplanta o conflito para o plano constitucional, exigindo uma solução jurisdicional, o que contribui para a concentração de poder do Judiciário, em detrimento dos representantes eleitos. Por outro lado, a abertura do tipo legitima o Legislativo a decidir sobre o conteúdo de cada conceito, desde que respeitados os limites da moldura literal.

De fato, segundo a tese defendida neste trabalho, destoando um pouco da maioria dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, para cada materialidade prevista na Constituição, existe um conceito correspondente, que pode ser graficamente representado por dois círculos concêntricos<sup>20</sup>, ou, na concepção de Alf Ross<sup>21</sup>, por um alvo. No centro, estão os conteúdos mínimos indiscutíveis, fora dos quais o legislador não pode dispor. Fora daí, o legislador possui certa margem de liberdade na tarefa de construir o conteúdo do conceito<sup>22</sup>.

Mas nem por isso o conceito deixa de ser constitucional. Assumir alguma discricionariedade do legislador em optar pelos significados situados na zona marginal do conceito não importa desnaturar a competência em potência, nem subverter a hierarquia normativa. Isso porque essa liberdade continua encerrada dentro dos lindes do texto constitucional. A lei possui, apenas, a liberdade de escolha

---

<sup>18</sup> BINENBOJM, Gustavo. Temas de direito administrativo e constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 197.

<sup>19</sup> “Aliás, numa democracia, quem tem a primazia na ponderação é o legislador que, ao regulamentar as mais diferentes matérias, deve levar em consideração as exigências decorrentes de normas e valores constitucionais por vezes conflitantes. (...) dentro da margem que possui, a decisão do legislador não deve ser invalidada pelo Judiciário, ainda que o juiz não a considere ideal, tendo em vista o dever de deferência jurisdicional diante das normas legislativas, decorrente do princípio democrático”. SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013, p.514.

<sup>20</sup> ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.208-209.

<sup>21</sup> ROSS, Alf. Direito e justiça. São Paulo: Edipro, 2000, p.141-142.

<sup>22</sup> Nesse sentido, veja-se também: PIZOLIO, Reinaldo. Competência tributária e conceitos constitucionais. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p.94.



entre as possibilidades detidas nesse espaço. Logo, trata-se de legítima competência legislativa condicionada, e não de potência ilimitada e arbitrária.

## **6. A Tipicidade Aberta nos Enunciados Constitucionais de Competência**

Os tipos se distinguem dos conceitos por serem essencialmente abertos, de modo que se coordenam com a realidade por uma relação de semelhança, sem pretender nela encontrar a totalidade de suas notas distintivas. Já os conceitos pressupõem a subsunção à totalidade de seus elementos, pretendendo esgotar os dados reais.

Tendo em mente a natureza aberta do tipo, defende-se que os enunciados de competência se amoldam melhor aos tipos do que aos conceitos.

De fato, a abertura e vagueza dos artigos que discriminam as competências são incompatíveis com uma pretensão de completude, fechamento e integridade conceitual. Não seria papel da Constituição, na formatação do Estado Fiscal, esgotar as realidades econômicas que revelam capacidade contributiva.

Nesse sentido, é interessante a análise histórica da repartição de competências nas constituições brasileiras, empreendida por Luís Eduardo Schoueri<sup>23</sup>. O autor conclui não haver qualquer critério lógico-racional na atual discriminação de materialidades entre as diversas entidades federativas, razão pela qual a estrutura tipológica seria mais adequada.

Muitos autores discordam dessa posição. Misabel Derzi<sup>24</sup>, por exemplo, defende que a rigidez da repartição de competências seria incompatível com a abertura dos tipos.

Entretanto, os imperativos de segurança jurídica do contribuinte e de autonomia financeira dos Entes são perfeitamente compatíveis com a estrutura tipológica. A abertura não leva à bitributação, já que a interpretação em concreto demonstrará a que materialidade cada atividade econômica se coordena.

## **7. O Aspecto Material Enquanto Elemento Identificador da Norma de Competência**

Antes de prosseguir, cumpre delimitar melhor o objeto de estudo. Os conflitos de competência que mais interessam ao presente trabalho dizem respeito ao aspecto material da norma, uma vez que é em torno dele que redundam as questões sobre a interpretação dos conceitos.

Como cediço, o estudo do fato gerador abstrato faz-se por meio de seus diversos elementos. A partir da norma constitucional de competência, o Legislativo produz a lei impositiva, prescrevendo todos os elementos do fato gerador abstrato que,

---

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: 2013, Saraiva, p.262. Entretanto, não se concorda com a conclusão do autor de que as leis complementares adotariam conceitos fechados, em respeito à segurança. Defende-se, no presente trabalho, que a abertura do tipo é perfeitamente compatível com a segurança jurídica.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.48.

uma vez ocorrido em concreto, dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

A doutrina<sup>25</sup> divide o antecedente e o conseqüente da hipótese de incidência nos seguintes aspectos: (i) pessoal, que corresponde ao contribuinte, sujeito que pratica o fato gerador concreto; (ii) material, situação constituída por um verbo e seu complemento; (iii) temporal, momento do nascimento da obrigação; (iv) espacial, limite geográfico em que surge a obrigação; (v) quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

Alguns desses elementos guardam, em alguma medida, uma pertinência com a própria norma constitucional de competência. Por exemplo, não poderia um determinado Município instituir ISS sobre serviço que não guardasse qualquer relação com seu território, ou sobre atividade que evidentemente não constituísse prestação de serviço, ou sobre sujeito que não prestasse o serviço. Essa constatação é decorrência lógica da limitação que a competência impõe ao poder de tributar. Mas, por certo, o grau de vinculação à Constituição varia de acordo com o elemento.

De todos esses, o aspecto material é o critério que melhor identifica o imposto<sup>26</sup>. Isso porque a discriminação de competências realizada pela Constituição levou em consideração as diversas materialidades: operação com produtos industrializados, circulação de mercadorias, prestação de serviços. Dessa forma, o que distingue um imposto do outro não é o contribuinte, o sujeito ativo, tampouco a alíquota ou o aspecto espacial, mas sim o material, formado pelo verbo e seu complemento.

Portanto, seria incoerente, e inconstitucional, um imposto cujo fato gerador e base de cálculo não guardassem íntima relação de pertinência com a materialidade constitucional.

É por isso que Luís Eduardo Schoueri conclui: “é o aspecto material do fato gerador o fator decisivo para a delimitação dos campos de competência de cada ente tributante, bem como para a definição da competência residual”<sup>27</sup>.

É possível haver conflitos de competência em torno de outros aspectos da norma. O mais comum diz respeito ao espacial, geralmente resolvido pelo princípio da territorialidade.

Contudo, como o objeto do presente estudo diz respeito à interpretação dos conceitos constitucionais contidos no enunciado de competência, e uma vez que as dúvidas conceituais giram principalmente em torno do aspecto material, deve se ter

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p.75.

<sup>26</sup> “O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (hipótese de incidência) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração. É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de hipótese de incidência) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária que o tributo (que a define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere”. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2012, p.106.

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p.82-115.

em mente que os conflitos de competência que mais nos interessam dizem respeito ao elemento material dos impostos.

No que tange aos tributos vinculados a uma atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte, como as contribuições parafiscais e as taxas, o critério adotado pela Constituição para a repartição de competência gira em torno da própria competência material para desempenho da prestação estatal. Dessa forma, a competência tributária dependerá da interpretação da repartição de competências exclusivas descritas nos artigos 21, 22, 25 e 30 da Constituição, bem como das competências comuns do artigo 23.

## **8. Papel da Lei Complementar no Artigo 146 da Constituição: Atribuição Constitucional para Dispor Genericamente sobre Conflitos de Competência e sobre Fato Gerador**

O papel do legislador na interpretação das normas constitucionais de competência tem uma disciplina bastante peculiar no artigo 146 da Constituição. Cabe à lei complementar dispor genericamente sobre fato gerador e sobre conflitos de competência.

Na teoria geral do direito, a lei complementar é aquela que completa o sentido da Constituição. Sem ela, as normas constitucionais não podem ser aplicadas. Por essa razão, por muito tempo prevaleceu o entendimento de que essa espécie normativa seria intermediária entre a Constituição e a lei ordinária<sup>28</sup>. Ainda hoje, há quem defenda a superioridade hierárquica da mesma<sup>29</sup>.

Contudo, segundo a maioria da doutrina, não há uma peculiaridade ontológica da lei complementar. Sua natureza é determinada por critérios formais, sobretudo de competência e de procedimento para aprovação, reservados pela Constituição a determinadas matérias<sup>30</sup>. Ainda, a jurisprudência afirma que a relação com a lei ordinária toca uma questão de competência, e não de hierarquia<sup>31</sup>.

No Sistema Tributário Nacional, foi atribuído à lei complementar um amplo espectro de matérias. A despeito da tarefa jurisdicional de interpretar os enunciados normativos em concreto, a lei complementar foi o instrumento eleito pela Constituição para, em abstrato, definir fato gerador e dirimir conflitos de competência entre os impostos (artigo 146).

É claro que no nosso sistema, considerando a inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, XXXV, da Constituição), toda lide pode ser resolvida pelo Judiciário. Mas a decisão judicial sobre uma controvérsia concreta posta em juízo não se confunde com a interpretação final de um conceito constitucional, a qual merece ser disciplinada em caráter prévio, abstrato e geral, em prestígio à isonomia e à previsibilidade. A Constituição elegeu a lei complementar, de cunho nacional e quórum qualificado, para desempenhar tão importante papel.

Esse modelo oferece inúmeras vantagens. A segurança jurídica recomenda o conhecimento prévio da regra aplicável sobre o contribuinte que desempenha atividade econômica situada em zona de penumbra entre dois conceitos constitucionais. Até

<sup>28</sup> TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.148 e ss.

<sup>29</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo. São Paulo: Saraiva, 2009, p.247-250.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, p.83, 128.

<sup>31</sup> Recurso Extraordinário nº 677589/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 maio.2012.

mesmo para o Estado essa segurança possibilita o planejamento da expectativa de receita, imprescindível para uma ação fiscal responsável, na forma do artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De outro lado, a generalidade garante um tratamento uniforme entre os contribuintes, tratados de forma unitária em toda a Federação. É desleal a concorrência entre sujeitos que exploram o mesmo mercado, quando um deles possui uma decisão judicial que desonera sua carga tributária.

Por último, a solução da questão pela via legislativa ainda apresenta vantagens sob o ponto de vista democrático, considerando a legitimidade dos representantes sufragados pelo voto.

Pois bem. Tendo em vista a vagueza inerente à linguagem, e a abertura semântica dos signos empregados pela Constituição, os enunciados de competência admitem mais de um significado possível. Diante desse espectro, a lei complementar pode, ao definir o fato gerador ou disciplinar um conflito de competência, escolher um deles. Essa parece ser a linha de pensamento de Ricardo Lobo Torres:

Tendo em vista que a norma constitucional é extremamente sucinta, não chegando a estampar qualquer definição do fato gerador do ISS [...], torna-se necessário que a lei complementar venha definir a fatispécie tributária [...]. Não nos parece que possa haver uma tal completude no texto constitucional, que é aberto, indeterminado e ambíguo, o que torna inevitáveis as antinomias e as contradições.<sup>32</sup>

Diante disso, o Judiciário deve prestigiar a decisão do legislador, pois o artigo 146 da Constituição estabelece a lei complementar como instância ordinária para prevenção desses conflitos. Como observa GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA<sup>33</sup> isso confere à lei uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade.

Realmente, se a própria Constituição requer a missão de complementar seu sentido, a interpretação levada a cabo pela lei geral pode vir a integrar o bloco de constitucionalidade que vincula todos os poderes.

RICARDO LODI RIBEIRO acentua a importância da lei complementar na interpretação da norma de incidência, que, juntamente com a Constituição, vinculam o legislador ordinário e o intérprete aos seus ditames. Veja-se:

[...] o fato gerador da lei tributária, fixado em lei ordinária, deve se adequar [...] à lei de normas gerais de direito tributário (CTN), bem como, em relação aos impostos, à lei complementar

---

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p.362.

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio Velloso, Andrei Pitten (Coord). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-211.

definidora do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes. Aqui, sim, temos uma peculiaridade brasileira [...]. Se essas singularidades não impõem uma tipicidade fechada ou um maior peso à segurança jurídica em sua ponderação com a justiça, ao menos recomendam, ao aplicador, uma maior cautela no manejo do método lógico-sistemático, a fim de interpretar o fato gerador do imposto de acordo com a lei complementar definidora do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes [...].<sup>34</sup>

É bem verdade, porém, que a lei não veicula a palavra final sobre a interpretação constitucional, uma vez que se submete aos limites semânticos do texto superior. Mas é, sem dúvida, um ingrediente importante a ser considerado. Em outras palavras, na interpretação dos conceitos constitucionais, a solução propugnada pela lei complementar deve partir na frente de uma concepção pessoal do julgador. E, caso a lei tenha adotado uma das interpretações igualmente possíveis, a decisão final deve ser sua, e não do julgador.

### **9. Caráter Decisório e Criativo da Lei Complementar que Dispõe sobre Conflitos de Competência e sobre Fato Gerador**

Essa função delegada à lei complementar seria de toda inócua se não fosse reconhecido um papel efetivamente decisório ao legislador.

Não se pode imaginar que a lei complementar se limite a repetir as disposições constitucionais, como se a interpretação da Constituição fosse mera atividade mecânica de revelação de um conteúdo preexistente. Ademais, a Constituição não pode esgotar toda a disciplina do Sistema Tributário Nacional, antevendo e solucionando a infinidade de problemas que pode se abrir.

A crença positivista de que o juiz revelaria o verdadeiro sentido do texto não pode mais subsistir. Primeiro, porque o juiz não é dono da interpretação constitucional, que é função de todos os Poderes e da sociedade. Segundo, porque não há um único sentido possível no texto.

Reconhece-se, pois, a natureza criativa da atividade hermenêutica. Diz-se criativa porque toma uma efetiva decisão. O viés criativo da atividade hermenêutica não é novidade, sendo aceito por autores como KARL LARENZ<sup>35</sup>, RICARDO LOBO TORRES<sup>36</sup>,

---

<sup>34</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.127.

<sup>35</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.285-297.

<sup>36</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p. 49: “A ulterior atividade do legislador ordinário e a complementação pela jurisprudência se manifestam no espaço deixado pelos princípios constitucionais tributários e pelas normas que se expressam através de cláusulas gerais. Não há que se cogitar de *numerus clausus* ou de definições constitucionais completas de fatos geradores. O fechamento do sistema deve ocorrer posteriormente por obra de complementação legislativa, sendo de notar que jamais se obtém o sistema tributário totalmente fechado, nem mesmo no plano infraconstitucional”.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO<sup>37</sup>, HUMBERTO ÁVILA<sup>38</sup> e Sérgio André Rocha<sup>39</sup>.

Entretanto, a maioria da doutrina tradicional nega esse papel criativo e defende que, como a repartição de competências está completamente esgotada na Constituição, a lei complementar estaria coagida a simplesmente pormenorizar o já disposto na Carta. Contudo, contraditoriamente, mesmo os defensores desta corrente admitem que esse diploma possa tomar decisões em casos cinzentos<sup>40</sup>.

Há quem sequer reconheça a função conferida à lei para definir fato gerador, base de cálculo e contribuintes, a qual já seria realizada pela Constituição<sup>41</sup>. Muitos autores chegam a afirmar que o artigo 146 da Constituição deveria ser interpretado conforme o princípio federativo, de modo que não poderia uma lei complementar editada pelo Congresso Nacional dispor sobre a competência tributária de todas as entidades federativas.

Aliás, a crença de que a interpretação de um texto consistiria em relevar sua verdadeira mensagem predominou em diversos ramos do direito<sup>42</sup>. Como a Constituição já teria esgotado a repartição de competências, as normas gerais em matéria tributária, ou seriam supérfluas por serem meras repetições da Constituição, ou contrariariam as prescrições constitucionais, e por isso seriam inválidas.

Diante da divergência, adota-se neste trabalho a primeira corrente. Isso porque o sentido do texto somente pode ser identificado por um indivíduo que lhe seja externo, sujeito às convenções sociais da linguagem e às suas compreensões pessoais<sup>43</sup>. O intérprete é, pois, cocriador do Direito, desde que não se substitua à posição do legislador.

Ademais, há que se reconhecer que o artigo 146 possui a mesma hierarquia normativa das regras de repartição de competência, e até mesmo do princípio federativo. Dessa forma, a disciplina sobre conflitos de competência em sede de lei complementar não ofende a repartição de competência, pelo simples motivo de que foi a própria

<sup>37</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. Lei complementar tributária. Caderno de Pesquisas Tributárias n.15. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p.7-8.

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. Op.cit., p.24: "(...) não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação".

<sup>39</sup> ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p.241.

<sup>40</sup> "Tomemos a situação criada pela recauchutagem de pneumáticos. Algumas pessoas podem entrever, neste fato, um processo de industrialização; outras, uma prestação de serviços, com aplicação de matérias-primas e emprego de maquinarias. (...) Muito bem, com o fito de afastar este previsível 'conflito' entre União e Município, aqui tem cabimento e utilidade a lei complementar que, baixando uma 'norma geral em matéria de legislação tributária', estabelecerá (como aliás, estabeleceu) que a recauchutagem de pneumáticos é um serviço e que, destarte, só pode ser tributada pelo Município, por via de ISS (item 71 do art. 8º do Decreto-lei 406/1968, com a redação determinada pela Lei Complementar 56/1987". CARRAZZA, Roque Antonio. Op.cit., p.1004.

<sup>41</sup> Nesse sentido, pode-se citar: CARRAZZA, Roque Antonio. Ibid., p.511, 917. ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. Revista de Direito Público n.10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 45-80. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p.209.

<sup>42</sup> MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.9. DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito. São Paulo: Saraiva, 1993, p.381. RODRIGUES, Sílvio. Direito civil. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 114. LOPES, Miguel Maria. Curso de direito civil. v.1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

<sup>43</sup> PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Op.cit., p.47.

Constituição que atribuiu esse papel ao Congresso Nacional. A despeito da opinião pessoal de cada um sobre o equilíbrio ideal de uma Federação, fato é que esse ingrediente agrega um caráter centralizador ao nosso federalismo<sup>44</sup>.

## **10. A Função da Lei Complementar deve Respeitar a Finalidade de Preservação do Federalismo Fiscal**

A função da lei complementar deve sempre ter em vista o escopo federativo em que está inserida. Ela existe para preservar o equilíbrio entre os membros, desde que respeitada a autonomia de cada um. E não há federação sem a garantia da competência tributária de cada ente.

Muito embora as características de uma federação dependam exclusivamente da Constituição que a disciplina<sup>45</sup>, certo é que o núcleo essencial reside nos seguintes elementos: auto-organização (poder de elaborar sua própria constituição e legislação), autogoverno (poder de escolha dos seus próprios governantes, independentemente do ente central) e autoadministração (livre exercício de competências administrativas, legislativas e tributárias)<sup>46</sup>.

Nesse último aspecto, a autoadministração está subordinada à existência de recursos financeiros próprios. Não basta a repartição financeira de receitas arrecadadas pelo ente maior. Para garantir a autoadministração, é preciso um mínimo de competências tributárias próprias. O exercício das competências materiais estaduais não pode depender apenas do exercício da competência tributária da União. Caso contrário, um benefício concedido pela União prejudicaria, em última análise, a sobrevivência dos entes menores.

Não há, pois, autonomia federativa se o autogoverno e a autoadministração não contam com fonte de recursos próprios. AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO arremata: “A discriminação de rendas constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado Federal”<sup>47</sup>.

Por isso, o tema da competência tributária é tão caro ao federalismo.

É bem verdade que a repartição tão detalhada de rendas, tal como preconizada pelo nosso Sistema Tributário Constitucional, parece mais preocupada com o equilíbrio federativo do que com a segurança individual do contribuinte. Numa federação tão numerosa e heterogênea como a nossa, é natural que a União tenda a centralizar o poder. Em virtude até de sua origem, surgida a partir da desagregação de um governo centralizado, existe uma grande desconfiança por parte do ente central acerca das diversas unidades federativas.

Considerando tudo isso, seria razoável supor que a liberdade da lei complementar cresce na medida em que aumenta o risco de conflito federativo, como ocorre nos impostos circulatórios.

A indissolubilidade do pacto federativo é garantida pelo princípio da conduta

<sup>44</sup> ÁVILA, Humberto. Op.cit., p.193.

<sup>45</sup> Não há uma conceituação ontológica do que seja um Estado Federal. DALLARI, Dalmo de Abreu. O Estado Federal. São Paulo: Ática, 1986, p.77.

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, v.XIX. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2008, p.243-266.

<sup>47</sup> FALCÃO, Amílcar Araújo. Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p.12.

amistosa federativa<sup>48</sup>, tanto no plano vertical (na relação entre o ente central e os entes menores), como no plano horizontal (na relação entre os Estados).

No plano vertical, a lei complementar deve cuidar para que a autonomia local seja respeitada. A lei complementar emanada do Congresso Nacional, órgão de natureza federal, deve observar os limites de sua própria competência. Ou seja, uma lei complementar que, a pretexto de dispor sobre fato gerador e conflito de competência, acabe desrespeitando os lindes da própria norma de competência tributária, seria atentatória à autonomia estadual. Seja por privilegiar os interesses federais, seja por desconfiar excessivamente dos entes menores, uma lei complementar paternalista, que abusa das suas funções, seria inconstitucional.

É que, na medida em que a lei nacional restringe, inevitavelmente, a autonomia local, sua existência só se justifica se repousar na exata necessidade a que se propõe: manter a harmonia nacional, acerca do fato gerador e dos conflitos de competência. Um excesso nesse desiderato não seria bem-vindo.

Sob o ponto de vista horizontal, a lei complementar se justifica para evitar o abuso da autonomia dos entes locais que leve a uma indesejada guerra fiscal. A Constituição lança mão de instrumentos que buscam prevenir isso, como a exigência de convênios para a concessão de benefício fiscal de ICMS (artigo 155, §2º, XII, g). Na tentativa de coibir abusos, previsões dessa natureza acabam, mais uma vez, reduzindo a autonomia local. Por isso, devem ser aplicadas apenas quando haja efetivo prejuízo à harmonia horizontal.

Não é a toa que o Supremo Tribunal Federal afastou a exigência de convênio na concessão de isenção de ICMS em casos em que evidentemente não há riscos de prejuízo à concorrência federativa. Por exemplo, no imposto incidente sobre contas de consumo de templos religiosos, o Tribunal reconheceu que o benefício não trazia risco à concorrência entre os Entes<sup>49</sup>.

É por isso que RICARDO LODI RIBEIRO conclui:

[...] o atendimento ao princípio federativo dá-se pelo difícil equilíbrio da dimensão vertical deste, com a contenção do Poder

---

<sup>48</sup> O princípio da conduta amistosa Federativa recomenda uma atitude fiel perante o pacto federativo, tanto pelos Estados, como pela União perante o todo. HESSE, Konrad. Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p.205.

<sup>49</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 05 maio 2010. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro: “Desenvolvendo um pouco mais essa ideia, baseada na preservação da autonomia local sempre que a sua restrição não seja indispensável à preservação do federalismo fiscal no plano horizontal, conclui-se que convênios não são necessários em relação aos benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado, como a extração mineral, por exemplos, pois por ser a atividade circunscrita a determinado limite espacial, os benefícios concedidos por outros Estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal ensejadora da limitação da autonomia local. Seguindo o mesmo raciocínio, fica dispensada a exigência do convênio em benefícios fiscais destinados ao consumidor final em razão da sua hipossuficiência econômica, como na fixação de alíquotas reduzidas aos produtos da cesta básica, bem como em isenções conferidas em razão da especial tutela a determinados segmentos, como aos deficientes físicos, incentivos à preservação do patrimônio históricos, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses materialmente caros aos valores constitucionais, cuja tutela não é reservada à União, mas atribuída também aos Estados, de acordo com o artigo 23, CF”.



Central perante a autonomia local, com o seu aspecto horizontal, a partir da fixação de regras nacionais uniformizadoras e harmonizadoras que impeçam ou dificultem que o abuso no exercício da autonomia local cause prejuízo aos demais entes federativos da mesma ordem<sup>50</sup>.

## 11. Discricionariedade da Lei Complementar

Se não fosse possível à lei complementar resolver o conflito infraconstitucionalmente, também não seria dado à lei tomar decisões acerca da definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte – funções também atribuídas pelo artigo 146 e desempenhadas pelo Código Tributário Nacional e outros diplomas. Aí, tudo deveria ser extraído diretamente da Constituição e revelado pela lei, meramente declaratória.

Nesse sentido, o entendimento que nega a função da lei complementar, se levado às últimas consequências, poderia invalidar qualquer disciplina do CTN, para substituí-la pela exegese que o julgador entendesse mais adequada. Sob o pretexto de aplicar diretamente a Constituição, o intérprete arvorar-se-ia em ponderações já realizadas, a fim de substituir a discricionariedade do legislador pela sua.

Interessante observar que mesmo os doutrinadores que negam o caráter criativo da lei complementar assumem que a lei possui um espectro de possibilidades à sua escolha para a definição do fato gerador e base de cálculo. Isso porque, muito embora haja uma necessária relação de pertinência entre a materialidade contida na regra constitucional de competência e a base de cálculo elegida pelo legislador, admitem que haja diversas bases possíveis em tese<sup>51</sup>, a serem optadas.

Um exemplo pode aclarar isso. A Constituição fixa a propriedade territorial urbana como aspecto material da hipótese de incidência do IPTU. Nesse diapasão, os artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional preveem como fato gerador também a posse e o domínio útil – desde que possuam natureza real, no entender do Supremo Tribunal Federal<sup>52</sup>.

Apesar de esses institutos desbordarem do conceito de propriedade do direito privado, os dispositivos são constitucionais, eis que o fato gerador guarda pertinência com a capacidade contributiva contida no aspecto material do IPTU.

Ora, se é reconhecido papel criativo à lei complementar para definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos, o mesmo deve ser admitido no

---

<sup>50</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário, n.59. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.133-151.

<sup>51</sup> Veja-se: “(...) o arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério dimensível consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para a adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição”. BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 38-39. No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. Op.cit., p.254. SCHOUERI, Luis Eduardo. Op.cit., p.82-115.

<sup>52</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.091.198 / PR, Relator Ministro Castro Meira. Julgamento em 24 maio2011.

que tange aos conflitos de competência. Não se supõe que o legislador esteja apenas revelando um fato que estivesse pressuposto dentro da regra de competência. A lei discricionariamente elege um fato gerador dentre os possíveis.

Essa tarefa ainda é reforçada sempre que, ao longo da Constituição, refere-se à lei complementar como veículo para, de alguma maneira, limitar a competência tributária. O exemplo mais conhecido é o do ISS, no qual a própria definição de serviço é delegada à lei complementar (artigo 156, III).

Nesse ponto, o Supremo Tribunal Federal considera que a lista de serviços prevista em lei complementar é taxativa<sup>53</sup>, de modo que, se um serviço não está nela contido, os Municípios não podem instituir o imposto sobre tal materialidade<sup>54</sup>. Dessa forma, é conferido à lei um papel decisório que limita a competência tributária. Veja que essa limitação agora se verifica também sobre a competência até mesmo para fixação de alíquotas e concessão de benefícios fiscais (artigo 156, §3º).

Além do ISS, há outros casos expressos: a competência para instituir o ITCMD referente a bens situados no exterior ou quando no exterior estiverem os bens, residência ou inventário do *de cujus* (artigo 155, §1º), a determinação de não incidência do ICMS (artigo 155, §2º, XII), bem como a forma como os respectivos benefícios fiscais serão concedidos (artigo 155, 2º, XII, “g”).

O STF já considerou a lei complementar como condição para a validade da norma de incidência do adicional estadual de imposto de renda (antiga redação do artigo 155, II, da Constituição)<sup>55</sup>. Isso porque, no seu entender, a inexistência de uma disciplina geral sobre conflitos de competência entre os Estados impossibilitaria a cobrança do tributo. Recentemente, a importância da lei complementar foi novamente enaltecida pelo Tribunal na ocasião da edição da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal<sup>56</sup>, quando foi declarada a inconstitucionalidade das normas sobre prescrição e decadência dispostas em lei ordinária.

Com efeito, defende-se que a lei complementar, ao dispor sobre um conflito de competência, em casos mais cinzentos, toma efetivas decisões que colaboram para construir a norma jurídica. Nesse sentido, sua invalidação somente se justifica quando evidentemente desbordar dos limites da literalidade da regra de competência.

Algumas vezes, esse desvio de poder revela até mesmo um desequilíbrio federativo, na medida em que o Congresso Nacional pode estar mais alinhado aos interesses federais, em oposição aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas esse abuso somente pode ser aferido em concreto, e depende de forte ônus argumentativo, pois não é toda decisão legislativa do Congresso que oprime a federação.

A ideia ora defendida é mais um elemento que prestigia a autocontenção

---

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº361829/RJ, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 13 dez.2005.

<sup>54</sup> Tanto é assim que, na ocasião do julgamento do ICMS incidente sobre fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes, a inexistência do item na lista foi determinante para a submissão ao ICMS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.890/SP, Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 09 ago.1994.

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 136.215/RJ, Relator Ministro Otavio Gallotti. Julgamento em 18 dez.1993.

<sup>56</sup> Súmula vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 12 jun.2008.

judicial. Se já há uma lei complementar que, ao definir o fato gerador ou disciplinar um conflito de competência referente a impostos, adota um determinado sentido possível para um conceito constitucional, o Judiciário deve lhe ser deferente. Havendo mais de uma interpretação possível, deve ser prestigiada a eleita pelo legislador.

Nessa linha, GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA<sup>57</sup> cita dois votos interessantes em julgamentos proferidos pelo STF. O Ministro JOAQUIM BARBOSA, ao admitir a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro, partiu da premissa de que não existe um conceito constitucional de serviço que seja absoluto, imutável, intuitivo e ontológico através dos tempos<sup>58</sup>. Na mesma linha, o Ministro GILMAR MENDES<sup>59</sup>, apesar de vencido na declaração de inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento para o de receita bruta, reconhece que as leis possuem um papel concretizador e interpretativo face aos múltiplos sentidos admitidos por normas constitucionais abertas, sendo impossível cristalizar um único sentido, em detrimento de tantos outros admitidos pelo texto.

Contudo, observa-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça uma tendência no sentido contrário. Alguns exemplos recentes merecem destaque.

## 12. Conclusão Parcial

Conclui-se o presente trabalho com a constatação da necessidade de conservação do espaço de liberdade do Legislativo, que contribui para o preenchimento do sentido do texto constitucional, de modo a reduzir os riscos que o ativismo judicial oferece à democracia.

Desse modo, defende-se a autocontenção judicial na interpretação dos conceitos insertos nos enunciados constitucionais de competência tributária, em especial no que tange ao aspecto material da norma de incidência dos impostos, elemento que melhor caracteriza a repartição de rendas na Constituição.

É função precípua do Legislativo, e não do Judiciário, exercer a competência tributária pela instituição dos impostos, com base nas materialidades preconizadas pela Constituição. Esse desempenho compreende, também, o poder de interpretar a norma constitucional.

Tendo em vista a indeterminação e a vagueza da linguagem, é natural que os termos utilizados pela Constituição admitam mais de um sentido, a depender do contexto em que se insiram. A subjetividade nessa interpretação abre um espectro relativamente amplo de possibilidades, sendo difícil determinar com precisão um único sentido.

Ao fim, cada intérprete pode dar sua opinião, mas não há ninguém que detenha o monopólio da hermenêutica constitucional, tampouco o poder de dar a última palavra sobre um suposto sentido preexistente no texto. Pelo contrário: deve ser reconhecido que a construção do sentido da Constituição é um trabalho dinâmico dos três Poderes

---

<sup>57</sup> OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Op.cit., p. 66.

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009.

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950/MG, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 09 nov.2005.

e de toda a sociedade, num esforço conjunto que nunca se encerra, e tende a preservar no tempo a melhor decisão.

Ao longo do presente estudo, defendeu-se o papel criativo e decisório da lei impositiva e da lei complementar que define fato gerador e soluciona conflitos de competência, o que causa certa perplexidade em muitos doutrinadores. Como poderia o legislador preencher o sentido das disposições que limitam seu próprio poder? Alguém pode ser juiz de seus próprios limites?

Uma ponderação pacificou essa questão. O Legislativo não tem arbítrio para dispor sobre o sentido da Constituição, mas verdadeira discricionariedade, diante de mais de uma possibilidade interpretativa, pois a exerce dentro dos limites do texto. Eventuais abusos merecem ser corrigidos pelo Judiciário.

Se o Legislativo não pudesse exercer esse juízo, o subjetivismo não seria eliminado, mas emanaria do Judiciário, cujos membros não são eleitos e não gozam de capacidade institucional para avaliar questões técnicas e de macrojustiça.

A norma de competência, de um lado, limita e define o poder de tributar, de outro, confere ao Legislativo o próprio poder de instituir o tributo. Neste poder está inserido, naturalmente, o de interpretar a Constituição, pois seria absurdo supor que a lei impositiva estaria adstrita a simplesmente reproduzir as disposições constitucionais, sem qualquer papel criativo. Afinal, o texto constitucional não pode esgotar a infinidade de hipóteses de incidência que a realidade econômica pode trazer.

Assim, os conceitos indeterminados contidos na Constituição conferem uma discricionariedade ao legislador. A lei efetivamente toma uma decisão hermenêutica ao instituir o imposto, adstrita aos limites do texto.

### **13. Conclusão: Proposição**

Defende-se o papel criativo e decisório da lei complementar que define fato gerador e soluciona conflitos de competência. Por isso, ela goza de dupla presunção de constitucionalidade. O Legislativo possui discricionariedade, diante de mais de uma possibilidade interpretativa, desde que a exerça dentro dos limites do texto.

### **14. Bibliografia**

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. Revista de Direito Público. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.10, p.45-80, 1969.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2012.

- BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da constituição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BERCOVICI, Gilberto. Constituição e política: uma relação difícil. São Paulo: Centro de Estudos de Cultura Contemporânea, 2004.
- BINENBOJM, Gustavo. Temas de direito administrativo e constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BRANDÃO, Rodrigo. Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. Coimbra: Almedina, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. Teoria da norma tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. O estado federal. São Paulo: Atica, 1986.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito. São Paulo: Saraiva, 1993.
- ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo. São Paulo: Saraiva, 2009.
- HESSE, Konrad. Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

- LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. Curso de direito civil, v.1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar tributária. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio Velloso, Andrei Pitten (Coord). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014.
- \_\_\_\_\_, Gustavo da Gama Vital de. Direito tributário e diálogo constitucional. Niterói: Impetus, 2013.
- PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Interpretação constitucional e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- PIZOLIO, Reinaldo. Competência tributária e conceitos constitucionais. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, interpretação e elisão tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- \_\_\_\_\_. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário, n.59, p.133-151. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008.
- RODRIGUES, Sílvio. Direito civil. São Paulo: Saraiva, 1989.
- ROSS, Alf. Direito e justiça. São Paulo: Edipro, 2000.
- SARMENTO, Daniel; Cláudio Pereira de. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: 2013, Saraiva, p. 262.

\_\_\_\_\_. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, p.82-115, 1998.

SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, v.XIX. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. v.1, v.2, v.4. Rio de Janeiro: Renovar: 2009, 2005, 2007.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Lei complementar tributária. Caderno de Pesquisas Tributárias n.15. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.