

O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NA SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

Ricardo Anderle¹

1.1 Normas gerais em direito tributário

As normas gerais em direito tributário atravessaram diferentes momentos na história do direito brasileiro, seja com relação a seu conceito doutrinário, seja no âmbito do direito positivo brasileiro. Muitos trabalhos acadêmicos já cuidaram do tema, com largos debates sendo travados e com bons argumentos para todos os lados. Sem pretender esgotar todas as posições defendidas, podemos resumir a história das normas gerais no direito tributário em quatro momentos distintos.

Na sua primeira fase, a norma geral surge como instrumento importante na demarcação da competência tributária dos entes políticos e não há maiores críticas quanto ao seu âmbito de validade. Os autores que cuidaram do tema, como Rubens Gomes de Souza² e Aliomar Baleeiro,³ viam na lei

1. Doutor PUC/SP. Mestre USP. Ex-Conselheiro do CARF

2. SOUSA, Rubens Gomes de. *Normas gerais do direito financeira*. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 37, 1954, p. 21.

3. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 153.

complementar um verdadeiro veículo normativo intercalar entre a parcela de competência constitucional e a regra matriz de incidência tributária. A crítica, que veio na sequência, imputou a essa corrente doutrinária uma doença chamada “síndrome da lei complementar”.⁴

Em dezembro de 1969, com a publicação do artigo de Geraldo Ataliba na *Revista de Direito Público* n. 10, surgiu no Brasil uma escola de pensamento doutrinário⁵ de que a lei complementar não poderia impor qualquer óbice à competência tributária dos Estados e Municípios, ainda que na função de regular conflitos de competência. Parte-se da noção de que a Constituição discriminou a competência de maneira rígida, perfeita e exaustiva, dispensando-se a atuação do legislador complementar. É a fase da *suficiência do texto constitucional*.

O embate que surgiu a seguir dividiu a discussão em dois grandes grupos: (i) os que defendiam que a norma geral tem duas funções, quais sejam, de dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, corrente que recebeu o designativo de dicotômica ou monotômica;⁶ (ii) os que, além das funções anteriores,

4. A expressão é de Souto Maior Borges. BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 8.

5. Sobre o assunto, ver ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 27 e ss; ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. v.13, n. 48, abr-jun. 1989, p. 84 e ss; BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 51 e ss; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 357 e ss; e CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 994 e ss.

6. Vale transcrever o comentário de Paulo de Barros Carvalho sobre a questão da denominação das correntes doutrinárias: “Vejam como nós, juristas, somos, às vezes, apressados. Alguns dizem: “Eu sou favorável à corrente dicotômica”; e outros dizem: “Não, eu fico com a corrente tricotômica”. Só que essa dicotomia e essa tricotomia não se estabelecem, apenas aparentemente se pode sugerir alguma coisa parecida. Mas, vejam, o Prof. Geraldo Ataliba dizia que a lei complementar tem uma função só: estabelecer normas gerais de direito tributário. Agora, que as normas gerais de direito tributário tinham duas funções: dispor sobre conflitos e regular limitações constitucionais.

concebiam uma terceira atribuição na lei complementar, a de estabelecer normas gerais em matéria tributária.⁷ No direito positivo, a discussão pairava sobre a redação relativamente truncada do art. 18, § 1º, da Constituição de 1969.⁸

Criticada por ter sugerido “uma interpretação reducionista radical”⁹ e “sem atribuir grande peso à jurisprudência e, até mesmo, ao texto constitucional”,¹⁰ a corrente dicotômica representa os autores que entendem que muito pouco sobrava para a lei complementar, e, em matéria de conflito de competência, “não precisa de norma alguma”,¹¹ pois a própria

Então, há uma corrente “monotômica” – chamemos assim, já que a doutrina gosta de certos nomes exóticos – e outra tricotômica, nunca uma dicotômica e uma tricotômica. Quando isso se estabelecia? O Prof. Geraldo Ataliba, que tinha uma intuição lógica muito forte, dizia: “Isso é um absurdo; corrente dicotômica, tricotômica, isso é um absurdo!”. Ele chefiou um grupo de juristas que o seguiram nessa linha, e eu posso dizer que fui um dos primeiros seguidores; ao lado do Prof. Roque Carrazza, do Prof.; Aires Barreto etc. Fomos seguidores da linha do Prof. Geraldo Ataliba nesse ponto, também. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 94, 2007. p. 14-16.

7. Hamilton Dias de Souza escreveu: “As normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser triplíce a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1º, da EC n. 1/69”. SOUZA, Hamilton Dias de. *Lei Complementar em Matéria Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, CEU, 1982. p. 31

8. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

9. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 57.

10. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134.

11. ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. v.13. n. 48, abr-jun. 1989. p. 90.

Em uma conferência sobre o tema e em posse do CTN o autor chegou a afirmar: “Estou aqui com o texto do Código Tributário Nacional, que não é meu porque não ando com isto (...)” e “vejam que os dois homens de respeito e competência que inventaram o Código Tributário Nacional (referia-se a Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhôa Canto) não souberam colocar nada dentro dele”. *Ibidem*, p. 95 e 97.

Constituição haveria eliminado os conflitos. Em contraponto, os defensores da corrente tricotômica objetavam que “todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar”.¹²

A terceira fase das normas gerais no direito brasileiro inaugura-se com a redação do art. 146 da Constituição de 1988 que, com o objetivo de pôr uma pá de cal no debate anterior, dedica um inciso específico às funções das normas gerais de direito tributário (inciso III). A inserção desse inciso decorreu, conforme menciona Paulo de Barros Carvalho, do “trabalho político bem urgido, para a obtenção de finalidade específica: impor a prevalência, agora com foros normativos, daquela corrente que prosperava, a velas pandas, entre os mais tradicionais tributaristas brasileiros”.¹³

De fato, com o advento do aludido dispositivo, não cremos ser possível limitar a atuação da lei complementar aos casos de conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda assim, mesmo após o novo texto constitucional, alguns autores¹⁴ permaneceram fiéis à

12. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de Outubro de 1988)*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 73.

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 372.

A seguinte passagem de Ives Gandra da Silva Martins, defensor da corrente tricotômica, confirma a suspeita de Paulo de Barros Carvalho: “Preferiu, o constituinte, o discurso explicativo, enumerando hipóteses de normas gerais. Esta enumeração seria taxativa, nos termos do primeiro texto da Subcomissão, se, em longa conversa com o deputado Dome lies e com se assessor, Dr. Accioly Patury, não tivéssemos chegado ao consenso de que o mais adequado ao espírito da norma seria a inclusão do advérbio especialmente na redação do dispositivo, para tomar a lista exemplificativa. O argumento de que me utilizei, para sensibilizá-los, foi o de que as normas gerais que têm estruturalmente essa natureza poderiam restar afastadas de veiculação por lei complementar, se a doutrina e a jurisprudência viessem a entender que o elenco constante do artigo 146, na redação proposta, representaria *numerus clausus* (...). Desta forma, hoje se pode dizer que tal elenco é exemplificativo, não excluindo outras normas gerais, cuja estruturalidade tenha esse perfil, embora não elencadas expressamente no inciso III.” MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 344-345.

14. Para Heleno Tórreres: “Poderá a União instituir normas gerais para evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes. Mas nesse caso, jamais

corrente liderada por Geraldo Ataliba que, conforme crítica de Alcides Jorge Costa, “não alcançou grande repercussão na doutrina e nenhuma na jurisprudência. Na verdade, ela está encastelada na Faculdade de Direito da PUC/SP”.¹⁵ A nosso ver, a fase quanto à *disputa entre as correntes dicotômica e tricotômica* se encerrou com a Constituição de 1988.¹⁶

A fase atual do debate sobre as normas gerais em direito tributário é a da *superação da rigidez do texto constitucional*, em que a discussão não mais diz respeito a quantas funções

poderá agredir a repartição constitucional de competências, pertinente ao federalismo e à autonomia dos Municípios. Por isso mesmo, o art. 146, III, “a”, ao prever a criação de normas gerais para dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição, estas somente serão constitucionais se comparecerem no sistema para especificar os limites do inciso I, isto é, para prevenir conflitos de competência entre as pessoas políticas”. TÓRRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional Hierarquia de Normas Papel do CTN no Ordenamento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 84, 2003, p. 54.

No mesmo sentido, Clarice Araújo: “A concepção da corrente tricotômica traz consigo implicações embaraçosas, como, ao arrepio da rigidez que caracteriza a Constituição Federal, admitir-se que o sistema foi minuciosamente traçado em seus dispositivos, possa ser alterado mediante outro processo legislativo que não as Emendas Constitucionais. Ou seja, dizendo de outro modo, implica não só no desrespeito ao regime federativo que rege o Estado brasileiro, como confere flexibilidade a Constituição.” ARAUJO, Clarice. *Normas gerais de Direito Tributário: Uma abordagem pragmática*, 1997. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1997, p. 110.

15. COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 22.

16. Concordamos com Ives Gandra da Silva Martins para quem o “problema fica, definitivamente, afastado com a nova Constituição. As três funções são apresentadas em três incisos distintos, de tal forma que a redação atual espanca as dúvidas colocadas no direito anterior”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33

Em outra obra: “Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 91.

No mesmo sentido Celso Bastos: “Com a promulgação da Constituição de 1988 a discussão em torno desse tema cessou, uma vez que a Carta Maior fixou em seu art. 146, incisos I, II e III a tríplice função da lei complementar”. BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e comentários*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

cabem à lei complementar, mas até que ponto esse veículo normativo pode atuar sem comprometer o princípio federativo e a autonomia municipal. É *a cura da síndrome da lei complementar*.

Para nós, é Souto Maior Borges quem melhor encerra o embate anterior. Revisitando o problema das normas gerais, defende que não é possível mensurar as funções integrativas das normas gerais, pois são potencialmente indetermináveis. Para o autor, os conflitos de competência, as limitações constitucionais do poder de tributar (dicotomia) e as normas gerais de direito tributário (tricotomia) correspondem a instituições normativas genéricas.¹⁷ “O paradoxo do pensamento doutrinário é pretender pensar o impensável: quantificar o inquantificável, *i.e.*, normas gerais”.¹⁸ Assim, os “métodos quantitativos de caracterização das funções de normas gerais de direito tributário devem ser descartados. Nem dicotomia, nem tricotomia de funções do art. 146, III, da CF”.¹⁹

A lei complementar tributária é o instrumento que introduz as normas gerais no “sistema do direito tributário”. Nesse sentido, a função de dispor sobre conflitos de competência (art. 146, I) e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II) são também exercidas mediante normas gerais de direito tributário (art. 146, III), já que, por tudo, é atribuição do Congresso Nacional, conforme prevê o art. 48, I, a de dispor sobre o “sistema tributário”.²⁰

Estamos com Souto Maior Borges, para quem, no “sistema do direito positivo brasileiro, normas gerais do direito tributário

17. BORGES, José Souto Maior. Sobre o Todo e Suas Partes no Sistema Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.218, p. 33-48, nov 2013, p. 113

18. *Ibidem*, p. 113.

19. *Ibidem*, p. 114.

20. Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

I – sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;

são o que a CF diz que elas são”.²¹ É conceito jurídico-positivo. Atribuir à lei complementar a competência para tratar de “normas gerais” relacionadas ao “sistema tributário” é reconhecer nesse veículo normativo uma atribuição de “harmonizar, evitando desordem e caos”²² no sistema tributário brasileiro.

Diversos debates ainda rodeiam o tema, como a identidade da lei complementar (formal e material)²³ e de sua hierarquia no sistema.²⁴ Interessa-nos avançar na lei complementar que dispõe sobre conflitos de competência, assunto para o próximo item.

21. BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema Sob Perspectiva Nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 49.

22. MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar e Normas Gerais em Matéria Tributária, 2007*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 153.

23. Para Souto Maior, “a lei complementar disciplinada pela Constituição é a lei complementar no sentido formal e material”. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 72.

Para Hugo de Brito, a identidade da lei complementar é somente formal, ante a dificuldade “de se definir os limites das matérias das quais só a lei complementar se pode ocupar conduz, automaticamente, à dificuldade na definição da identidade específica dessa espécie normativa”. MACHADO, Hugo de Brito. A identidade Específica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 117, jun. 2005, p. 63.

24. Para Celso Melo, não existe hierarquia entre as leis complementares e leis ordinárias. Para o autor: “As leis complementares são justamente as leis que dão aplicação e desenvolvem determinados dispositivos constitucionais. Todavia, isso não implica em nenhuma hierarquia em relação às demais leis não complementares. Vale dizer mais uma vez que na hierarquia o ente hierarquizado extrai a sua existência do ser hierarquizante, pelo que, não há que se falar, propriamente, em compatibilização, visto que a espécie inferior só encontra validade nos limites traçados pela superior. Na hipótese de normas do mesmo nível, mas com matérias próprias, pode dar-se este vínculo de não contradição que, insistamos, independe de pressupor-se uma necessária inferioridade. Pelo contrário, exatamente por serem do mesmo nível é que têm de se coordenar”. MELO, Celso. *A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 26, Jan, 1999, p. 16.

Já para Ives Gandra da Silva Martins, a lei complementar é “norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos da aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles”. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de Outubro de 1988)*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 74.

1.2 Lei complementar e os conflitos de competência tributária

De início, reconhecemos que seria ilusório de nossa parte conceber a lei complementar como o instrumento de solução, perfeito e acabado, para todos os problemas de conflitos de competência. Não somos tão inocentes. O fim dos conflitos interpretativos entre as normas que atribuem competência a diferentes entes políticos somente seria possível com a adoção de um tributo único no Brasil.²⁵

Porém, apesar do critério da lei complementar não ser infalível, é o mais adequado a assegurar a preservação do sobreprincípio da segurança jurídica, reduzindo-se sensivelmente a margem de subjetividade que é dada pela aplicação dos demais critérios identificados na doutrina e na jurisprudência²⁶. A regra precisa ser invertida. Somente nos casos em que a lei complementar não for suficiente ou que se mostrar, flagrantemente, inconstitucional, é que podemos perseguir outros critérios.

A lei complementar prevista nos incisos do art. 146 da Constituição Federal tem como objetivo estabelecer normas gerais de direito tributário e estão intimamente coligados os três incisos desse artigo, todos cumprindo o papel de dispor sobre “sistema tributário”, função prevista no art. 48, I. Se de um lado não é possível legislar sobre conflitos de competência tributária (art. 146, I), sem regular, *ipso facto*, as limitações constitucionais materiais do poder de tributar (art. 146, II);²⁷

25. Nesse sentido é preciso o alerta de Paulo Ayres Barreto: “Não há dúvida de que a principal dificuldade no Brasil decorre do fato de que temos vários tributos, pertencentes a diferentes esferas de governo, alcançando essas relações de consumo” (Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. BARRETO, Paulo Ayres. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e desenvolvimento*. Homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 544

26. Sobre os critérios para solução de conflitos de competência entre impostos, vide: ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência entre o ISS, ICMS e IPI*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2016.

27. BORGES, José Souto Maior. Sobre o todo e suas partes no Sistema Tributário

de outro, as matérias fixadas do art. 146, III, tratam também de conflitos e limitações da competência tributária.

Conforme enuncia Souto Maior Borges, “os conflitos e limitações, acolhidos implicitamente no item III, podem ser considerados objeto de normas gerais de direito tributário, embora a CF assim não os caracterize nos itens I e II”.²⁸ Realmente, os conflitos de competência são resolvidos por lei complementar instituidora de norma geral, pois tem como destinatário todos os entes federados (lei nacional) e, para dispor sobre conflitos entre impostos (art. 146, I), a lei precisaria cuidar de pelo menos um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, o que nos remete ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal (fatos geradores, contribuintes, base de cálculo).²⁹

Veremos a seguir, os principais fundamentos que favorecem a aplicação da lei complementar nos casos de conflitos de competência tributária.

(i) Ambiguidade e vagueza do texto constitucional

Ao contrário dos autores que defendem que a Constituição Federal demarcou, de maneira rígida – no sentido de exaustividade e suficiência – as competências tributárias,

Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.218, nov 2013, p. 116.

28. Conforme enuncia Souto Maior Borges, “os conflitos e limitações, acolhidos implicitamente no item III, podem ser considerados objeto de normas gerais de direito tributário, embora a CF assim não os caracterize nos itens I e II”. BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema Sob Perspectiva Nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 51. Realmente, é clara a mudança de posição do autor. Anteriormente, entendia que “as matérias dos itens I e II do art. 146 são inconfundíveis com as que constituem objeto das normas gerais de direito tributário”. BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 150, mar. 2008, p. 77.

29. MOURA, Frederico Araujo Seabra de. *Lei complementar e Normas Gerais em Matéria Tributária, 2007*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 260-297.

entendemos que há excessiva e insuperável ambiguidade e vagueza no texto constitucional.

Para tanto, lembramos que o direito, como *texto*, é representado pelo conjunto de palavras (signos) identificadas no plano da literalidade textual. Não contém em si significações, mas meros estímulos que despertam em nós a construção – e não a extração – do conteúdo de significações. Mas, como texto, sua interpretação está invariavelmente condicionada ao *contexto* em que essa camada de linguagem é analisada. E não há texto sem contexto, pois a compreensão dos enunciados prescritivos pressupõe associações linguísticas e extralinguísticas que determinam a compreensão da matéria legislada.³⁰

A compreensão dos termos *texto* e *contexto*, na forma acima citada, nos leva aos axiomas da *inesgotabilidade* e da *intertextualidade*, como tratado por Paulo de Barros Carvalho. De um lado, a *inesgotabilidade* reconhece que o processo de compreensão da realidade e, portanto, do direito, é infundável, modificando-se conforme o contexto, como o tempo e o espaço, e em especial com os valores, as experiências e as ideologias do ser cognoscente, formando-se o que se denominou “espiral hermenêutica”. De outro, a *intertextualidade* é a constatação de que o percurso gerador de sentido é pautado pelo permanente diálogo que os textos mantêm entre si, independentemente das proximidades de matéria e das relações de hierarquia que os escritos apresentem.³¹

No mesmo sentido, Souto Maior Borges lembra que os conceitos jurídicos incidem sobre o plano normativo, “porém, não coincide com ela. Sob esse aspecto, reveste um sentido metafórico. Não será por outro motivo que é impossível esgotar o significado de qualquer norma de conduta”.³²

30. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 186-188.

31. CARVALHO, Paulo de Barros. Legislador como poeta. In: BERNARDO, Gustavo (org.). *A filosofia da ficção de Vilém Flusser*. São Paulo: Annablume, p. 63.

32. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho tema

Assim, se a Constituição não traz em si conceitos, mas apenas signos, de que *precisão* estamos falando? Como então defender um conceito exato e imutável para expressões como *produtos industrializados, serviços de qualquer natureza ou circulação de mercadorias*? Entendemos que a outorga de competência se deu mediante a referência, *bastante discreta*, a bens, negócios, atividades, finalidades ou eventos cujos conceitos são fluidos e vagos, demandando maior elucidação por parte do legislador complementar. Onde, portanto, identificar essa *exaustividade*?

A linguagem constitucional é deveras vaga, ambígua, e, portanto, potencialmente conflituosa. Antevendo os problemas que poderiam surgir com a interpretação dos dispositivos que outorgam competência tributária, a Constituição adequadamente elegeu um instrumento legal, de âmbito nacional, para solucionar os conflitos e fixar barreiras legais ao exercício da faculdade de criar tributos. Realmente, se as competências fossem fixadas de maneira rígida, não haveria qualquer sentido o legislador Constituinte inserir, na Seção I, “Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional”, extenso artigo em que incumbe relevantes matérias à lei complementar.

A redução da incerteza só é possível no curso do processo de positivação do direito tributário, partindo de normas em grau máximo de vagueza, para normas que apresentam maior conotação das materialidades de impostos, leis complementares, para, enfim, estabelecer os elementos que compõem a regra-matriz de incidência.

A vagueza do texto constitucional é, aliás, inerente à própria hierarquia do sistema. Normas constitucionais tendem a ser vagas, pois assim garantem maior perenidade ao texto. Disso resulta que pretender tratar de problemas concretos, como os conflitos de competência entre impostos, com base em termos vagos colhidos exclusivamente no altiplano

sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 213, jun. 2013, p. 61.

constitucional, só pode resultar em maior possibilidade interpretativa, gerando mais incerteza, imprecisão, insegurança e eventuais desvios.

Somente com a introdução de um veículo normativo de âmbito nacional, no caso, a lei complementar, é que será possível reduzir a imprecisão terminológica, imprimir maior previsibilidade e, assim, aprimorar a comunicação normativa. Não reconhecer que a demarcação das competências tributárias foi realizada de forma discreta é sair da *síndrome da lei complementar* para a *síndrome da suficiência do texto constitucional*, como se na Constituição tudo estivesse resolvido.

A Constituição não esgotou a definição da competência tributária outorgada aos entes políticos. É pura retórica defender que os conceitos de *serviço*, de *mercadoria* e de *produto industrializado* estão no texto constitucional, pois, no plano da literalidade, temos apenas signos, jamais conceitos. E por serem signos demasiadamente vagos, está na lei complementar parcela significativa da competência tributária atribuída aos entes políticos.³³

33. No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri: “O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, *sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência* (...) Em conclusão, temos que para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual, encontramos na lei complementar – e não na Constituição – os conceitos de cada imposto”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Discriminação de competências e competência residual*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo, e ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 112-113.

Danilo Castro trata a questão sob o ponto de vista da teoria comunicacional: “E isso porque assim estipula o próprio sistema jurídico pátrio (conforme enunciado explícito nesse sentido existente no texto constitucional – artigo 146, inciso I), ou seja, o legislador constituinte anteviu essa situação e, ciente de que quanto maior a vagueza maior a amplitude interpretativa cabível (a ser exercida tão somente pelo Poder Judiciário), determinou a inserção, nesses casos, de outra norma no sistema (via lei complementar), redutora de tal imprecisão para, com isso, ainda que perdure o conflito fruto de ruídos nesse processo comunicacional do direito, dar ao julgador condições para que sua decisão (norma individual e concreta) tenha poucas chances de destoar das demais proferidas em outras esferas judicantes com situação similar para apreciar, trazendo harmonia ao sistema e, principalmente, segurança jurídica. Logo, não há dúvida que a pretensão do legislador constituinte foi delimitar de

Para nós, o problema da rigidez da demarcação das competências não pode ser estabelecido de maneira uniforme e imutável. Os núcleos *rígidos* das competências constitucionais para instituir cada um dos impostos previstos na Constituição são completamente diferentes. Cada tributo encerra determinada parcela de conteúdo construído constitucionalmente e, nesse aspecto, o legislador infraconstitucional deve respeitá-lo. Porém, não é possível, *a priori*, definir maior ou menor atuação do legislador infraconstitucional sem analisar cada um dos tributos, de acordo com cada contexto histórico.

(ii) Existência de conflitos de competência: a imperfeição do legislador constituinte

Alguns autores³⁴ refutam o uso da expressão *conflito de*

forma precisa e inconteste os campos de competência para instituição de tributos de cada um dos entes autorizados para isso. Mas ele próprio (legislador constituinte) tinha consciência de tratar-se de atividade impossível (utópica) e, por essa razão, outorgou ao legislador infraconstitucional (via lei complementar) esse ônus quando a praxe jurídica demonstrar a necessidade de sua regulamentação (precisão – via conotação ou denotação – do campo, material, espacial ou temporal, a ser atingido por determinada exaço, e não por outra; ou a ser exigido por determinado ente tributante, e não por outro)”. CASTRO, Danilo Monteiro de. *Conflito de competência em matéria tributária – A questão posta como um ruído comunicacional*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 167.

34. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 1036. ATALIBA, Geraldo; CARRAZZA, Roque; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. Conflitos entre ICM, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 7-8, ano III, 1979, *passim*. José Roberto Vieira. *IPI x ICMS e ISS: Conflitos de competência ou sedução das aparências*, p. 55. COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988*, p. 86. Geraldo Ataliba é enfático: “não é possível conflitos de competência! É lógico que é possível a violação da Constituição; isso existe todos os dias”. ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. v.13. n.48, abr-jun, 1989, p. 90.

Em outras obras, admitia a atuação da lei complementar, “desde que haja possibilidade de conflito entre a discrição de diversas pessoas tributantes”. ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e a Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*. São Paulo, , ano 2, n. 10, out-dez. 1969, p. 74.

No mesmo sentido: “Nos casos em que a materialidade da hipótese de incidência puder confundir-se parcialmente com a de imposto federal ou estadual, então obedecerá a lei complementar, desde que esta seja constitucional. Tal confusão, porém, só pode existir nas áreas de atrito, de superposição de competências: na zona cinzenta”.

competência, sob o argumento de que a Constituição delineou *perfeitamente* a parcela de poder atribuída a cada ente político para criar tributos. Segundo essa inteligência, se a Constituição Federal repartiu com perfeição as competências tributárias, não haveria possibilidade, no plano lógico-jurídico, de ocorrer conflitos de competência, pois o que se tem é a dificuldade de interpretar a Constituição.

De fato, não há de se falar em conflito de competência se a análise do problema estiver circunscrita ao texto constitucional. O conjunto de normas constitucionais que atribuem competência aos entes políticos, em si, não guarda antinomias, não sendo conflitantes. O conflito de competência procede, naturalmente, de um problema hermenêutico, e surge no curso do processo de positivação do direito tributário.

Contudo, apesar de inexistirem conflitos no plano constitucional, não reconhecemos a aclamada *perfeição* empreendida pelo constituinte. De um lado, temos dezenas de conflitos de competência ainda não resolvidos e, do outro, cientistas do direito atribuindo a culpa exclusivamente aos intérpretes, meros mortais, incapazes de compreender a vontade suprema do *Deus Constitucional*, que, pelo visto, só poderia ser compreendido pelo cientista onisciente e que tudo resolve.

Defender que o legislador constituinte é perfeito e que os conflitos surgem por deficiência do intérprete é colocar-se em posição etérea, metafísica, despreocupada com a experiência e em desacordo com a riqueza pragmática da aplicação das normas jurídicas. Ademais, trilhar esse caminho conduz o intérprete a permanecer desconectado do legislador constituinte derivado e do legislador infraconstitucional, pois insiste na crença de que o constituinte originário foi perfeito e que o sistema não precisa ser aperfeiçoado. Permanece a doutrina, assim, alheia a mudanças legislativas e fazendo vista grossa aos problemas enfrentados pelos intérpretes não autênticos e pelo judiciário.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1977-1980, p. 199.

Outro ponto interessante é que não encontramos em nossa pesquisa aquele – muitas vezes aplaudido – estudo sistematizado e primoroso empreendido pelo legislador constituinte para a demarcação da competência. A nosso ver, o melhor trabalho relativo a discriminação de rendas foi o concebido pela Comissão da Reforma de 1965, cujos juristas que a elaboraram reconhecem a lei complementar como necessária para evitar conflitos de competência.³⁵

Em nossa análise das atas das reuniões da Assembleia Constituinte de 1988, especialmente da Subcomissão de Tributos e da Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, não encontramos nenhuma referência a qualquer estudo científico de maior envergadura com vistas a evitar conflitos tributários.

Ao contrário. Conforme verificamos nos comentários de Ives Gandra da Silva Martins, apesar de o legislador constituinte ter ouvido o depoimento de diversos especialistas,³⁶ os dois projetos relativos ao sistema tributário, apresentados pelo IPEA e pelo IASP e ABDE, foram desvirtuados pelas Comissões de Tributos, Orçamento e Finanças, de Sistematização e pelo Plenário. Os constituintes estavam mais preocupados em aumentar receitas do que em proteger o direito dos contribuintes, fazer justiça fiscal e promover o desenvolvimento nacional.³⁷

A polêmica, por exemplo, envolvendo os conflitos de competência entre ISS e ICMS, parecia finalmente chegar ao fim com o legislador Constituinte de 1988. A proposta de

35. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)*. vol.6. Rio de Janeiro. 1965.

36. Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho e Guilherme Quintanilha.

37. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 8, jul. 1994, p. 14.

redação do novo Sistema Tributário Nacional, apresentada pela Subcomissão de Tributos e mantida tanto pela Comissão do Sistema Tributário como pelo relator da Comissão de Sistematização, em seu 1º substitutivo, concedia ao Estado a competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que iniciadas no exterior e sobre prestação de serviços”.³⁸ A unificação do ICM com o ISS, porém, não perdurou na própria Comissão de Sistematização que, após receber diversas emendas ao projeto, *devolveu* o imposto sobre serviços aos Municípios.

Interessante notar que o relator da Emenda ES27358-2, que propôs o retorno do ISS para os Municípios, reconhece a existência de operações nebulosas que envolvem o ISS e ICMS, motivo pelo qual sugere o aperfeiçoamento de sua proposta, o que, como se sabe, nunca foi realizado.³⁹

38. Art. 209 do Projeto de Constituição – Primeiro Substitutivo do Relator. Senado Federal Disponível em: http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente

39. Art. 178 do Projeto de Constituição – Segundo Substitutivo do Relator. Vale transcrever o parecer do relator acerca da Emenda ES27358-2: “A emenda sob exame quer preservar na competência dos Municípios o imposto sobre serviços, suprimindo a incidência correspondente no imposto sobre circulação de mercadorias, mantido para os Estados. Certamente numerosos Municípios serão muito prejudicados com a perda do ISS. Procede também a afirmação de que a prestação de serviços constitui em inúmeros casos segmentos totalmente diferente na circulação de mercadorias. De resto, a absorção do ISS pelo ICM alterará sistema já implantado que se tem algumas espécies de operações nebulosas, poderia ser aperfeiçoado. Pode ser temerário mudar isso. A decisão é essencialmente política, na qual poderiam ser ouvidos os Municípios, que são os entes mais afetados. A Comissão de Sistematização está deixando com os Municípios a tributação dos serviços em geral e com os Estados a tributação dos serviços de transporte extramunicipais e de comunicação”. BRASIL, Senado Federal (Atas da Comissão). Disponível em: http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente.

Entendemos ser relevante a menção ao parecer pois não deixa de indicar as razões em que levou o Congresso à aprovação do referido dispositivo. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho enfatiza que “[...] a exposição de motivos costuma dar ênfase ao clima histórico-institucional em que o diploma foi produzido, discutindo, muitas vezes, as teses em confronto na circunstância da elaboração, para justificar (dar os motivos) a eleição de determinada tendência dogmática. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positividade*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 20-21.

Não é difícil perceber que, ao longo do processo da elaboração da Constituição de 1988, o projeto original, elaborado por juristas e economistas respeitados, “gradativamente foi sendo deformado até ser plasmado, de forma definitiva, nos termos que hoje se encontra na nova Constituição. (...) O sistema é caótico, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade”.⁴⁰ Assim, essa perfeição do constituinte só pode representar mais uma aspiração do cientista do direito tributário do que a realidade.

(iii) Estado Democrático de Direito e a delegação expressa à lei complementar

A hierarquia e o âmbito de validade das leis complementares decorrem de conceito jurídico-positivo e não da teoria geral do direito. No caso brasileiro, é à Constituição Federal que compete estabelecer suas funções e o fez mediante expressa menção nos incisos do art. 146, que corresponde, curiosamente, ao segundo artigo da Seção I – “Dos Princípios Gerais”.

Porém, mesmo vivendo em um Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF), fundado no princípio da legalidade (art. 5º, II), parte da ciência do direito tributário insiste em desconsiderar a atuação da lei complementar. O alerta de Carlos Maximilano, em 1929, no sentido de que a Constituição não é repositório de doutrinas, ainda parece atual: “A prática constitucional longa e uniformemente aceita pelo Poder Legislativo, ou pelo Executivo, tem mais valor para o intérprete do que as especulações engenhosas dos espíritos concentrados. (...) Presumem-se constitucionais todos os atos do Congresso e do Executivo. Só se proclama, em sentença, a inconstitucionalidade, quando esta é evidente, fora de toda dúvida razoável.”⁴¹

40. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 8, jul. 1994, p. 17.

41. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de

Afastar, *a priori*, a atuação da lei complementar no sistema tributário brasileiro por meio de engenhosa ideologia representa postura que ofende a própria Constituição. Se o próprio texto constitucional elegeu a lei complementar como instrumento intercalar entre a norma de competência legislativa e a regra-matriz de incidência, por que devemos relegá-la a segundo plano?⁴² E quanto ao Poder Judiciário, entendemos que falece competência a desqualificação, *a priori*, da lei complementar, salvo quando a lei, “fora de toda dúvida razoável”, como transcrito na citação acima de Carlos Maximilano, padece de vício de inconstitucionalidade.

Podemos até compreender que no passado havia um receio exacerbado no poder central que, em época de ditadura, e mediante Decreto, podia quase qualquer coisa. A necessidade de estabelecer limites mais rígidos ao texto da Constituição era a ideologia que guiava alguns autores, o que levou, a nosso ver, a uma excessiva constitucionalização da matéria tributária.

Na Constituição Federal de 1988, como alerta José Souto Maior Borges, a “*mens legis*, antecipando objeções e para contornar interdições doutrinárias ao art. 146, III, que vieram a consumir-se, tem, entretanto, o sentido de advertência: em 1988 tudo mudou e, portanto, nada deve permanecer como antes”.⁴³ Não temos dúvida, assim como Rubens Gomes de Souza, que é espinhoso o tema das normas gerais quando procura

Janeiro, Forense, 1981, p. 307.

42. A propósito, José Roberto Vieira: “Uma vez esgotada a perspectiva de solução dos conflitos pelo critério estritamente constitucional das obrigações de dar (IPI, e também ICMS) e de fazer (ISS), só então é que se abrem ensanchas ao critério da lei complementar, que, conquanto referido no plano do Estatuto Máximo, tem seu domicílio no escalão infraconstitucional”. VIEIRA, José Roberto. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI x ISS: Óculos para Macacos. In: MOREIRA, André Mendes et al. (orgs.). *Sistema Tributário Brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 376.

43. BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema Sob Perspectiva Nova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 52.

definir os elementos da regra-matriz de incidência, mormente a hipótese de incidência, sujeito passivo e base de cálculo. A dificuldade, entretanto, é de ordem política e pré-jurídica, pois, sob o ponto de vista do direito positivo, admitindo-se que a definição da hipótese de incidência “é uma regulamentação do dispositivo constitucional que atribui privativamente o imposto, não se poderá negar o enquadramento dessa regulamentação na competência federal sobre normas gerais”.⁴⁴

Com a delegação às normas gerais o poder de dispor sobre conflitos de competência, entendemos que as leis complementares brasileiras gozam de *dupla presunção de legalidade*. Primeiro porque são veículos normativos aprovados mediante processo regular legislativo. Segundo, porque receberam essa específica função de forma expressa pela Constituição. Afastar a lei complementar de seu papel no sistema tributário exige um esforço extra do intérprete e só pode ocorrer quando ofender, de maneira indubitável, norma constitucional.

Entendemos, enfim, que o atual sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, e somente com a revogação, por via interpretativa, é que se desconsidera sua importância. Tal conduta aumenta a disfunção no sistema, pois arruína a norma que foi concebida funcionalmente para neutralizar os conflitos. Ou seja, a norma que deveria dispor sobre conflitos é justamente aquela que nada pode fazer; o seu propósito acaba por ser esvaziado, potencializando-se ainda mais os conflitos.

(iv) Princípio federativo e autonomia dos Municípios

É recorrente a menção, pela doutrina, ao princípio federativo e à autonomia municipal quando se discute a possibilidade da lei complementar de restringir a competência tributária dos entes políticos e, conseqüente, afrontar aqueles

44. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 37, 1954, p. 21.

predicados constitucionais.

De fato, a forma federativa de um Estado e a autonomia concedida a entes locais está intimamente ligada à noção de distribuição de fontes de recursos financeiros que satisfaçam as necessidades de cada unidade, tema relacionado à discriminação de rendas. Porém, a autonomia financeira não pressupõe a outorga de competência tributária, tampouco esta última assegura aquela soberania. O que importa, em verdade, é o saldo positivo entre os gastos necessários para o cumprimento integral das funções administrativas e os recursos efetivamente auferidos. Assim, defender a bandeira da competência tributária, por si só, é inócuo.

Por outro lado, não faria sentido um sistema de discriminação de rendas como o nosso (discriminação pela fonte e derivada, na classificação de Antônio Roberto Sampaio Dória) se os entes políticos pudessem, a todo instante, invadir ou reduzir a competência de outro, ou até mesmo condicionar, sob qualquer fundamento, o repasse na partilha de receitas.

O problema, porém, sob o ponto de vista teórico é circular. Como resolver o impasse entre a possibilidade da União reduzir a competência de outros entes por meio da lei complementar e o fato de que, sem esse instrumento legal, os demais entes podem invadir a competência da União (ou a dos demais entes políticos)? Sob um aspecto, teríamos “(a) o princípio federal exacerbado (CF, art. 1º) e, sob outro, (b) a previsão de lei complementar no art. 146, III. Qual a preferência de aplicabilidade? Antecipadamente, nada é possível esclarecer”.⁴⁵ Porém é muito mais grave, para a nação, desfigurar o princípio federal, subtrair, a priori, a eficácia de normas complementares editadas pelo Congresso Nacional, tornando-as inúteis, “do que a eventualidade não consumada e algo lúdica (aposta-se na inconstitucionalidade) da ingerência da União

45. BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema Sob Perspectiva Nova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 57-58 e 65.

no campo da competência tributária alheia”.⁴⁶

Realmente, a garantia da preservação do pacto federativo não resta afrontada com a autorização da União de editar leis complementares – que assumem caráter de leis nacionais – mas, ao contrário, essas leis são antes instrumentos que asseguram aquele princípio. A norma geral deve ser editada no interesse da nação, e não em prol de um ente político.

(v) Segurança jurídica e isonomia

Foi Tércio Sampaio Ferraz quem dividiu as atribuições da lei complementar em função-certeza e função-igualdade. Na primeira função, a norma geral asseguraria a unidade de certos conteúdos genéricos, reduzindo-se as incertezas; na função-igualdade, a discriminação rígida das competências é privilegiada, com a consequência de favorecer uma perda de controle da unidade material do sistema.⁴⁷ Diante dos diferentes pontos de apoio, questiona o autor que saída pode ser

46. *Ibidem*, p. 57-58 e 65.

No mesmo sentido Ernani Contipelli: Portanto, a Constituição Federal (LGL\1988\3), ao reservar a regulamentação de determinadas matérias à edição de lei complementar, estabeleceu certas diretrizes a serem seguidas pelos legisladores das entidades políticas, para o fim de preservar a compatibilidade e ordem legislativa do sistema normativo, como ocorre com o art. 146 da CF/1988 (LGL\1988\3), que remete à competência exclusiva da lei complementar a função de editar norma gerais sobre direito tributário, não agride em algum momento o postulado da *federação e autonomia política*, mas, ao contrário, reforça e trabalha em consonância com estas pedras angulares do Direito positivo vigente, imprimindo a estas categorias jurídicas os ideais de integração e solidariedade constitucionalmente consagrados.

Conclui-se que a lei complementar, ao exercer sua função de norma geral de direito tributário, adentrando na seara da definição de tributos, não invade a esfera de autonomia política e, conseqüentemente, de competências fiscais, rompendo com o pacto federativo, ao invés disso, robustece a ideia de aliança que se pretende consagrar na Federação, proporcionando a harmonização da legislação no plano normativo de interesses nacionais, aproximando as pessoas políticas em um ambiente de integração e, por fim, buscando a concreção dos objetivos solidários contidos no art. 3º da CF/1988 (LGL\1988\3). CONTIPELLI, Ernani. Normas Gerais de Direito Tributário Solidariedade e Federalismo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, p. 6.

47. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano V, n. 17-18, jul-dez, 1981, p. 55.

proposta.

Optar pela função-certeza é olhar para a *estrutura administrativa* da Constituição, que exige o Código Tributário Nacional – CTN como conjunto de normas gerais capazes de dar unidade de conteúdo ao sistema tributário. Escolher a função-igualdade é olhar para a *estrutura política* da Constituição, que vê no CTN um conjunto de normas secundárias que instauram uma unidade de competência para o sistema tributário.⁴⁸

Sem aprofundar mais o debate, o autor sublinha a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica. Sugere que a eliminação das normas gerais é um risco muito grande, ante a impossibilidade de uma ordem espontânea ser capaz de, por si só, responder às exigências da justiça. Por sua vez, manter a crença de que a norma geral seja a garantia de segurança é também uma ingenuidade que se deve evitar.⁴⁹

As funções da norma geral, expostas por Tércio Sampaio, embora focadas muito mais no ponto de vista do ente político e no embate ideológico entre uma concepção mais liberal clássica e outra mais liberal centralizadora, ainda assim guardam utilidade. Cremos que, no estágio em que nos encontramos, devemos privilegiar a função-certeza da norma geral de direito tributário, pois, do contrário, não seria possível assegurar o princípio da segurança jurídica e da isonomia.

A opção dos tribunais brasileiros por outros critérios – que não a lei complementar – para resolver conflitos de competência instalou no país um estado de incerteza absoluta e de desigualdade nas soluções aplicadas. Referindo-se aos pontos de contato e fricções do ISS e ICMS, Aliomar Baleeiro diz que a existência do legislador nacional, “podendo firmar a norma suprema, que caracterize o fato gerador do imposto, atenta à capacidade econômica do contribuinte, de certo restringirá

48. Ibidem, p. 56

49. Ibidem, p. 57.

ao mínimo inevitável a probabilidade de dúvidas sobre a constitucionalidade dos tributos”.⁵⁰ Assim, melhor se atinge a segurança jurídica, no sentido de previsibilidade, quando temos critérios mais claros e mais precisos, o que só pode ser alcançado pela redução da vagueza do texto constitucional; no caso, pela edição da lei complementar.

(vi) Limites ao legislador complementar

A competência tributária, no direito positivo, corresponde a uma parcela de poder atribuída ao ente político para instituir tributos. Essa fração de poder é, como se sabe, limitada por diversas normas constitucionais e infraconstitucionais. Assim, não é possível predeterminar o alcance da aptidão de um ente político para criar certo tributo sem analisarmos todo o conjunto de normas que se relacionam com esse poder.

A intertextualidade, especialmente a jurídica, é axioma imprescindível para a compreensão do tema. O intérprete inicia o percurso pelo texto da Constituição, desce aos enunciados intercalares dispostos na lei complementar, retorna ao texto constitucional, agora focado na confirmação da compatibilidade da norma geral com os conteúdos mínimos construídos a partir dos signos que atribuem competência e, posteriormente, segue em direção às normas individuais e concretas, sem se olvidar, naturalmente, da norma tributária em sentido estrito, a regra-matriz de incidência.

Perceba que a possibilidade da lei complementar de fixar, no caso dos impostos, as materialidades, a sujeição passiva e a base de cálculo (art. 146, III) não pode ser interpretada isoladamente, mas em conjunto com os signos presuntivos de riqueza indicados na Constituição (arts. 153 a 156). Os limites da lei complementar são, assim, construídos a partir de conceitos constitucionais.

50. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 154.

A expressão *conceito constitucional* indica a ideia de definições construídas com base na lei máxima e que estariam a demarcar o processo de positivação do direito. Em que pese não existirem propriamente conceitos na Constituição, apenas signos, é um imperativo do sistema jurídico construir conteúdos normativos organizados em graus hierárquicos.⁵¹

Portanto, em cada signo presuntivo de riqueza (renda, serviço, propriedade, etc.), teremos um *quantum* de competência na Constituição e, a partir de então, um limite de atuação do legislador complementar. Nada pode ser respondido a priori. É necessário, primeiro, definir os conceitos constitucionais relativos a cada tributo objeto de estudo e, posteriormente, aprofundar as possibilidades de intervenção do legislador infraconstitucional.

A doutrina que criticamos, em vez de evoluir na demarcação da competência, valendo-se desse importante instrumento intercalar, simplesmente esvaziou a sua influência no sistema tributário brasileiro. Com isso, deixou um buraco científico no estabelecimento de limites ao legislador complementar, que, desde o princípio, nada poderia prescrever.

(vii) Lei complementar e a importância de uma jurisprudência íntegra e coerente

O novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/15) firma um paradigma até então inexistente no sistema jurídico brasileiro, ao exigir, como primado da segurança jurídica, a manutenção, pelos tribunais, de uma jurisprudência estável, íntegra e coerente. No caso de conflitos de competência tributária, devemos abandonar todos os critérios que não se

51. Como lembra Paulo Ayres Barreto, “sem a definição de uma hierarquia entre os enunciados prescritivos não há caminhos para decidir sobre a solução de conflitos ou antinomias entre os distintos conteúdos normativos. Consequentemente, a própria noção de sistema, neste cenário, desaparece. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 256

prestam a contribuir para a construção desses valores.⁵²

Nesse sentido, reconhecemos dois precedentes importantes do STF no que se refere à aplicação do critério da lei complementar. No RE n. 129.877, julgado em 1992, o relator, Ministro Marco Aurélio, considerou que o fato de a atividade não estar contemplada na lista de serviços permite a tributação exclusiva pelo ICMS, ainda que existam serviços sendo prestados no negócio jurídico envolvido. De outro lado, em relação aos serviços constantes da lista, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, tem-se, tão só, a incidência do ISS.⁵³

Outra decisão do Supremo paradigmática em relação a esse assunto é o RE n. 144.795, julgado no ano seguinte. O relator sustenta que a solução pela lei complementar foi implantada em razão da dificuldade, nas operações mistas, de se distinguir entre mercadoria e serviço. Os serviços relacionados na lista, ainda que acompanhados de fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS, enquanto o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não previstos na lista, fica sujeito ao ICMS. Conclui que incide o ICMS no fornecimento de alimentação e bebida, hipótese de mercadoria fornecida com serviços, “pelo singelo motivo de que não se acha relacionado em lei complementar”.⁵⁴

52. Vale lembrar o alerta feito em 1947 por Vitor Nunes Leal: “Embora não possa o poder legislativo resolver definitivamente uma controvérsia constitucional, não resta dúvida que em muitos casos de interpretação duvidosa a ação legislativa é útil e as vezes imprescindível. A razão disso é que os princípios que orientam a aplicação do *judicial control* assentam na presunção de legitimidade da interpretação preferida pelo legislador. Somente nos casos em que a inconstitucionalidade seja ostensiva ou evidente, é que o judiciário a deve declarar. Daí a grande autoridade de que se reveste um pronunciamento legislativo nos pontos em que a inteligência do texto constitucional seja passível de dúvidas”. LEAL, Vitor Nunes. Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 7, 1947, p. 383.

53. RE n. 129.877

54. RE n. 144.795

No âmbito do STJ, cumpre-nos destacar o REsp n. 881.035, julgado em 2008, que retoma o critério da lei complementar nessa Corte, e o REsp n. 1.092.206, apreciado em 2009, na sistemática de recursos repetitivos. Ambos os acórdãos transcrevem as razões de decidir exaradas nos precedentes do STF acima citados, e concluem que: (a) sobre operações “puras” de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações “puras” de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC n. 116/03 incide ISSQN; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC n. 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Estamos completamente de acordo com os fundamentos acima que, por privilegiarem o critério da lei complementar, devem servir como precedentes aptos a orientar a jurisprudência brasileira ao redor do tema, tudo com vistas a alcançar a almejada estabilidade, integridade e coerência exigidas pelo novo Código de Processo Civil. Passamos, agora, a enfrentar as críticas ao critério eleito.

1.3 Críticas à lei complementar tributária

No item anterior, defendemos o uso da lei complementar como o instrumento capaz de melhor resolver os conflitos de competência entre os impostos. Afastamos, ainda que indiretamente, algumas críticas ao critério. Todavia, cremos que a dialética exige o enfrentamento de alguns argumentos dirigidos diretamente contra o seu emprego no ordenamento jurídico. É o que pretendemos fazer agora.

(i) Soberania da Constituição

O tratamento da temática da interpretação constitucional mereceria um trabalho específico e mais profundo, abordando,

sobremaneira, todas as correntes hermenêuticas que cuidaram do problema. No entanto, o tema tangencia nosso estudo nos seguintes termos: permitir que lei complementar “defina” os conceitos previstos no texto constitucional não seria interpretar a Constituição conforme a lei, subvertendo o axioma da hierarquia do direito?

Entendemos que não. O legislador infraconstitucional também é intérprete da Constituição, e os veículos normativos expedidos são, assim, instrumentos de atuação da própria Constituição, com vistas ao desenvolvimento e à implantação de seus valores e finalidades. Ao contrário do que se possa imaginar, o prestígio da legislação complementar, pelo Poder Judiciário, confirma a *interpretação da lei conforme a Constituição*.⁵⁵

No Estado Democrático de Direito, observar a lei infraconstitucional é um imperativo do próprio sistema, como valor fundamental para a conformação da própria Constituição. O respeito ao princípio da legalidade, de um lado, garante que as obrigações nasçam da lei e, de outro, assegura a preservação dos valores constitucionais no curso do processo de positividade do direito.

Já vimos que o texto constitucional não é um instrumento puro, apto a alcançar a formulação de conceitos autônomos. Ao contrário, sua compreensão é fruto da intertextualidade – jurídica e extrajurídica – inerente a qualquer processo interpretativo. Nesse sentido, *interpretar a Constituição conforme a lei* é também uma forma de respeitar a Constituição.

Em matéria de competência tributária, dada a excessiva vagueza e ambiguidade dos termos da Constituição, em que as materialidades dos impostos foram oferecidas de maneira discreta, torna-se necessária a construção de conceitos constitucionais mínimos. Sabemos, todavia, que não existe

55. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição* – Fundamentos de uma dogmática constitucional transformada. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 147.

propriamente esse “conceito mínimo”, senão, como ressalta Aurora Tomazini de Carvalho, “aquele que nós construímos e consideramos como mínimo”.⁵⁶ São os conceitos constitucionais que vão estabelecer balizas ao legislador complementar, freando seus excessos de forma a garantir a soberania da Constituição.

Entretanto, a construção dos conceitos constitucionais não é livre, já que “não se pode dizer qualquer coisa sobre qualquer coisa ou ainda qualquer coisa que a consciência nos impõe”.⁵⁷ A intersubjetividade que se instaura com o giro linguístico “exige que, no interior da própria linguagem, seja feito o necessário controle hermenêutico. Deve-se, pois, levar o texto a sério”.⁵⁸ A construção de sentido toma por base o texto constitucional, e as palavras ali mencionadas, apesar de não conterem em si mesmas uma significação, denotam conceitos acatados por determinada comunidade linguística.

Assim, é desarrazoada a noção de que a legislação complementar não pode atuar na demarcação da competência impositiva, quando encontramos, já na Seção I do Capítulo do Sistema Tributário Nacional, designado de “Princípio Gerais”, dispositivo que elege esse veículo normativo como o instrumento derradeiro para solucionar os conflitos de competência.

Está no Congresso Nacional, por meio de normas gerais, o dever de integrar o sistema tributário e apartar, de forma quase absoluta, os conflitos entre os entes políticos. Quanto aos critérios para solução de conflitos de competência, o judiciário somente deve desconsiderar a lei complementar quando afrontar os conceitos constitucionais que, como mencionamos, são tomados em uma acepção mínima.

56. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do Direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. são paulo: noeses, 2014, p. 241

57. STRECK, Lenio Luiz. Os limites semânticos e sua importância na e para a democracia. *Revista da AJURIS*, v. 41, n. 135, set. 2014, p. 175.

58. *Ibidem*, p. 175.

Enfim, o Estado Democrático de Direito dá legitimidade ao Congresso para conformar a Constituição, mas isso não significa que o legislador é livre. A constante tensão – atuação do Congresso para integração do sistema *vs* limites constitucionais – é fruto da própria história de cada país: ora marcado por ditaduras do Legislativo, ora por ativismo do Judiciário. Porém, em relação ao legislador infraconstitucional, não se justifica a desconfiança congênita, tampouco a confiança ingênua.

(ii) Interpretação literal

Na Antiguidade, admitia-se o famoso aforismo jurídico, hoje abandonado, segundo o qual *in claris cessat interpretatio*. Esse brocardo representava o mais absoluto império da lei no processo interpretativo, impondo-se a ideia de que quando a lei fosse clara, sem qualquer obscuridade ou ambiguidade, não haveria necessidade de interpretação.

A hermenêutica atual superou a noção de que a interpretação permite extrair o sentido exato da norma ou o seu verdadeiro significado. É ilusória a noção de que a interpretação puramente literal é capaz de esgotar o sentido do texto. Para construir o conteúdo da norma, o intérprete é obrigado a valer-se de técnicas que buscam o sentido *contextual* da norma.

Todavia, por vezes, são chamados de *intérpretes literais*⁵⁹

59. A propósito, José Roberto Vieira: “Sempre nos pareceu que a tese da taxatividade, inclinando-se pela exigência prévia da definição complementar dos serviços a serem tributados, situa-se na esteira de uma lamentável interpretação literal, que, não progredindo além de uma paupérrima preocupação gramatical, adota uma visão assistemática e miseravelmente apegada ao texto. Ao passo que a ótica da exemplificatividade, percebendo o conteúdo da lei complementar como de normas gerais, cingidas aos limites do dispor sobre conflitos de competência, localiza-se no rumo de uma louvável hermenêutica compreensiva, que, insatisfeita com a penúria textual, assume uma inteligência sistemática, cuja atitude de estabelecer no texto o ponto de partida não se completa nem se realiza senão quando logra o contexto. VIEIRA, José Roberto, O Papel da Lei Complementar no Estabelecimento das Fronteiras IPI x ISS: Óculos para macacos. In: MOREIRA, André Mendes et al. (orgs.). *Sistema Tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 18.

aqueles que defendem o uso da lei complementar como instrumento intercalar entre a norma de competência tributária legislativa e a regra-matriz de incidência. Essa crítica, a nosso ver, não merece maiores considerações, já que se trata de técnica retórica que ataca o argumento por considerá-lo ridículo ou tautológico. Há muito se sabe que não existe uma interpretação puramente literal, já que a leitura do texto é apenas o ponto de partida, o começo, e nunca o fim do processo hermenêutico.⁶⁰

Não acreditamos que os autores que pugnam pelo prestígio da lei complementar cometam o equívoco de interpretar os dispositivos constitucionais somente com o dicionário em mãos e de maneira isolada. Creio que todos conhecem o princípio federativo e o da autonomia dos Municípios, só não os colocam acima do princípio da lei complementar. Chamar de intérprete literal os que enaltecem este princípio afigura-se, nesse sentido, mais uma técnica retórica (de atacar o emissor, ao invés da sua mensagem) do que um argumento tecnicamente válido.

(iii) Alteração da competência tributária pelo legislador complementar

A crítica, nesse ponto, é quanto à possibilidade de as normas gerais alterarem a Constituição Federal no que se refere à competência tributária dos entes políticos. Realmente, como já advertia Aliomar Baleeiro, a lei complementar não pode criar limitações que não foram previstas na Constituição, pois a norma “não restringe nem dilata o campo limitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiram o legislador constituinte”.⁶¹ Porém algumas questões merecem ser consideradas.

60. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 1980, p. 76.

61. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 156.

Primeiro, dizer que a lei complementar não pode alterar a Constituição exige que fixemos exatamente o que lá está e que não pode ser alterado, assunto de que já tratamos linhas atrás (soberania da Constituição). Para nós, parcela significativa da competência não se encontra na Constituição, mas sim na lei complementar. Com relação aos conflitos de competência, a liberdade do legislador é ainda maior, pois não existe apenas uma forma de estabelecer limites entre os impostos confrontantes.

Segundo, não é demais lembrar que a lei complementar tributária é veículo normativo de caráter nacional, cujo regime jurídico formal exige a aprovação mediante quórum qualificado (art. 69 da CF), o que torna mais difícil o deslize por parte do Congresso Nacional.

Terceiro, em termos estatísticos, não há razão para permanecermos na desconfiança excessiva em relação ao Congresso Nacional. O STF julgou, entre 1989 e 2015, o total de 1.329 ações diretas de inconstitucionalidade, das quais 847 foram consideradas procedentes no todo ou em parte. O percentual de 63,7% de leis inconstitucionais pode impressionar, porém: (i) é extremamente baixo, se consideramos o total de normas que podem ser objeto de Adin; e (ii) a grande maioria não foi editada pelo Congresso Nacional, mas pelos Legislativos Estaduais, Executivo e até pelo Judiciário. Em 2014, por exemplo, das 84 normas declaradas inconstitucionais pelo STF via ADI, apenas uma foi editada pelo legislador federal.⁶²

Quarto, se a lei complementar não pode “alterar” a competência, reduzindo-a ou ampliando-a, cremos que o constituinte derivado não está sujeito a essa limitação. Poderíamos, no entanto, defender que a edição de Emenda Constitucional requer um quórum ainda mais qualificado (3/5 do Congresso e em 2 turnos – art. 60 da CF). Todavia, se compararmos o número de leis complementares editadas após a promulgação da Constituição com a quantidade de Emendas Constitucionais,

62. Anuário da Justiça Brasil 2015. São Paulo: Consultor jurídico, 2015.

vamos perceber que quase coincidem (até 2016 são ao todo 93 emendas e 92 leis complementares). É, assim, ilusório acreditar na rigidez da Constituição, salvo se entendermos que a competência tributária é cláusula pétrea, o que não podemos aceitar. Para nós, a garantia da federação não decorre necessariamente da competência tributária, mas de medidas que assegurem recursos financeiros suficientes, o que pode advir, inclusive, de receitas partilhadas entre as pessoas políticas.

Quinto, o receio de que a ausência da lei complementar importaria em inibição da competência tributária – mormente dos Municípios que dependem da definição dos serviços tributáveis por meio de lista – não nos parece real. Desde que editada a lista, em 1968, pelo Decreto-lei n. 406, jamais ficamos sem qualquer definição. Ao contrário, de lá para cá, só aumentaram os serviços tributáveis. Ademais, entendemos que ao Congresso Nacional falece a competência, por ausência de motivação, para proceder a simples revogação de qualquer item da lista.

Para concluir, é claro que a lei complementar pode, eventualmente, afrontar a Constituição. Reconhecemos, como menciona Paulo Ayres Barreto, que fixar limites estreitos ao legislador infraconstitucional não é tarefa fácil, mas seria um “erro não buscar alternativas que reduzam as possibilidades interpretativas”.⁶³ Nesse sentido, entendemos que precisamos inverter a premissa. Em vez de partirmos de outros critérios doutrinários que admitem a atuação da lei complementar somente para os casos de insuficiência do critério proposto, para nós, que permanecemos com a dupla presunção de legitimidade da lei, o raciocínio correto é de que somente nas situações em que a lei complementar afrontar diretamente os conceitos constitucionais, tomados em acepção mínima, é que se deve buscar outros critérios. Com efeito, o emprego da lei

63. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 12.

complementar não é subsidiário em relação aos demais critérios: é justamente o contrário.

(iv) Ofensa ao princípio federativo e autonomia municipal

É recorrente a menção de que a lei complementar estaria a afrontar o princípio federativo e a autonomia municipal das pessoas políticas que recebem, diretamente da Constituição, a aptidão para instituir tributos. Olvidam-se, porém, que a autonomia das ordens jurídicas parciais não é universal e ilimitada, mas decorrente do que estabelece cada ordenamento. O dogma da indeterminação da autonomia dos Estados e Municípios é uma ideologia nascida na ciência do direito tributário, mas dela emancipada: “Esse dogma não é manifestação de doutrina, mas de doutrinação. É um recurso retórico (‘endoutrinamento’, com a permissão do neologismo), que, inobstante generalizado, contribui apenas para disseminar o erro na interpretação do CTN”.⁶⁴

Geraldo Ataliba e Aires Barreto, em célebre comentário, fundado em Rui Barbosa e repisado por muitos autores, entendem que a Constituição “não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda”.⁶⁵ Já mais recentemente, Alcides Jorge Costa faz a crítica: “Usando da mesma metáfora das mãos, antes de saber se a mão esquerda está tirando o que a direita deu, é preciso saber o que foi dado”.⁶⁶ E mais a

64. BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: Velho Tema Sob Perspectiva Nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 213. jun. 2013, p. 57/58 e 65

65. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição – Pressupostos positivos – Arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 37, ano 10, jut-set, 1986, p. 38.

66. COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. In *Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 22.

adiante arremata: “Não basta dizer que é autônomo. É preciso verificar, na própria Constituição, qual a extensão desta autonomia”.⁶⁷

Considerações finais

Em pesquisa empírica realizada no STJ e STF acerca dos critérios para solução de conflitos de competência entre impostos⁶⁸, identificamos a completa inexistência de uma guia diretiva, no que concluímos: (i) aumento, nos últimos anos, da diversidade de critérios aplicados; (ii) uso de variados critérios para a mesma atividade, com resultados contraditórios; (iii) impossibilidade de apontar um prognóstico na jurisprudência; (iv) critérios diferentes utilizados no STJ e no STF e, ainda pior, na mesma turma do respectivo tribunal ou até na mesma lide.

A exploração da jurisprudência aponta, assim, para uma conjuntura de absoluta incerteza de qual tributo deve incidir nas inúmeras atividades econômicas sujeitas aos impostos sobre o consumo e a produção, afetando tanto o contribuinte como o fisco. Poderíamos, em tese, amenizar esse horizonte de insegurança se estivéssemos diante de novas atividades econômicas ou de um repositório legal mais recente, que certamente despertariam dúvidas na interpretação dos fatos e das normas aplicáveis. Mas, infelizmente, não é o que verificamos.

67. *Ibidem*, p. 22

No mesmo sentido Humberto Ávila: “caberá à lei complementar concretizar os limites e os fins garantidores da uniformidade federativa, de acordo com os quais os Municípios poderão exercer sua autonomia. A autonomia municipal não é anterior ou independente das limitações decorrentes dos ideais de uniformidade e unidade federativas; é resultado deles. (...) A competência municipal nasce, assim, limitada desde já pela Constituição Federal. (...) os limites e os fins, aos quais os Municípios estão jungidos no exercício da sua competência, são estabelecidos por meio de lei complementar”. ÁVILA, Humberto. *O Imposto Sobre Serviços e a Lei Complementar 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC n. 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 103.

68. ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência entre o ISS, ICMS e IPI*. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2016.

A atual discriminação das competências tributárias tem como base a Reforma Tributária de 1965, empreendida pela Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Já se passaram sessenta anos desde a Reforma e permanece incerto qual tributo deve incidir nas atividades de beneficiamento de bens, de composição gráfica, de instalação e montagem de máquinas, de licenciamento de programas de computador, de manipulação de medicamentos e de móveis sob encomenda, isso para citar apenas algumas.

Pois bem. A análise do ângulo pragmático, pelo qual se manifesta o direito positivo, pode confirmar ou infirmar a harmonia esperada na interpretação das normas jurídicas. Dado ser o direito um sistema comunicacional que regula as condutas intersubjetivas, sua função não deixa de ser a de estabilizar a comunicação normativa, reduzindo-se ao máximo os conflitos que possam instaurar-se no seu interior.

Nesse sentido, se a presença de decisões recentes e conflitantes no STJ e no STF já representa em si uma disfunção – conclusão essa que uma breve pesquisa na jurisprudência apontaria de pronto – surpreenderam-nos os resultados encontrados na análise metodologicamente empreendida de centenas de julgados que tratam de conflitos de competência entre impostos no âmbito daqueles tribunais: o distúrbio comunicacional é endêmico.

Não nos olvidamos de que a jurisprudência pode e deve oscilar, pois as interpretações mudam e, assim, o direito jamais estará pronto e acabado. Porém, apesar de reconhecermos a dinâmica em que o direito opera, a solução para os conflitos normativos não pode seguir ao sabor dos ventos, mediante a aplicação, sem rumo, de critérios jurídicos díspares, evidenciando o descompromisso com a chegada a um porto seguro, em que as relações sociais se mostram mais pacificadas, tal qual bonança após a tempestade.

É nesse espírito a nossa crítica à ciência do direito tributário e à jurisprudência. Crítica que pode ser realizada de

forma conjunta, visto que a inconsciência na aplicação dos critérios pela jurisprudência não difere da doutrina.

Não é necessária uma pesquisa empírica para comprovar a insegurança jurídica que o atual cenário fornece à sociedade, acarretando graves consequências econômicas e sociais. Pode-se especular sobre os prejuízos ao contribuinte ao ser notificado por tributo que não deveria pagar, na fiscalização indevida por diferentes entes políticos ou na exigência ilegal do cumprimento de obrigações acessórias. De outro lado, o Estado certamente sofre com a perda de receita decorrente da excessiva judicialização dos conflitos, como também dos custos advindos do trâmite de tantas ações judiciais.

Sabemos, todavia, que conflitos são inevitáveis em um estado federado em que as competências tributárias foram divididas de acordo com as atividades econômicas que muito se assemelham. Entendemos também que não existe uma discriminação perfeita das competências impositivas, salvo se optarmos por um tributo único, com a distribuição incondicional do produto arrecadado aos entes políticos.

Contudo, ainda que os conflitos existam em nosso ordenamento, em nada contribui dizer que o poder constituinte foi impecável na demarcação das competências e que toda matéria relativa ao tema se encontra exaustivamente fixada nos enunciados constitucionais. Prova disso são as interpretações contraditórias que se colhem do texto constitucional, realizadas tanto pela doutrina como pela jurisprudência.

O princípio federativo e o da autonomia municipal, que se sobressaem como inflexíveis valores para aqueles que defendem essa suposta rigidez constitucional, é igualmente afetado pela permanente invasão, no plano pragmático, das competências dos entes políticos.

Temos, de um lado, o não reconhecimento da atuação do legislador complementar, em face de suposto perigo de esvaziamento da matéria constitucional, e, de outro, a ausência de critérios seguros para demarcar as competências tributárias.

Nessa equação, sobressai o dilema: evitar, a todo custo, a hipótese da lei complementar afrontar à Constituição ou admitir a insegurança jurídica sobre praticamente todas relações que se situarem nas zonas limítrofes entre as materialidades tributárias?

Outra ideia passível de crítica é aquela que admite recair sobre o intérprete o motivo pela sua incapacidade de interpretar a Constituição ou o fato social adjacente. Quem assim o faz, coloca-se em posição confortável, imune à realidade e desconectado com os conflitos que os contribuintes efetivamente enfrentam todos os dias. A dificuldade do intérprete autêntico consiste em um elemento inerente à realidade jurídica, devendo o cientista do direito tratá-la, portanto, como um problema real, e não circunstancial.

A metalinguagem do direito, propagada pela doutrina, deve, além de procurar antever as vicissitudes decorrentes de suas interpretações, revisitá-las sempre que a solução oferecida não servir à resolução dos conflitos normativos experimentados pela sociedade. Se no plano empírico a proposta não é apta a reduzir a insegurança jurídica, não há dúvidas de que a teoria precisa ser urgentemente repensada.

A falta de maiores reflexões nas propostas que se voltam a resolver, de forma sistêmica, os conflitos de competência entre os impostos tem ocasionado uma onda de “decisionismo” e de ativismo judicial. Nesse sentido, não é preciso reforçar o papel do Judiciário em um Estado de Direito. Princípios jurídicos caros, como o da segurança jurídica e o da isonomia, estão sendo constantemente olvidados, gerando inexoravelmente descrédito ao Poder Judiciário.

No entanto, novos e melhores tempos nos esperam. É essa a expectativa que alimentamos sobre o novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n. 13.105/15, o qual introduziu um novo paradigma para a aplicação das regras pelos tribunais. Trata-se da expressa exigência de estabilidade, integridade e coerência na jurisprudência brasileira.

E, para firmar o compromisso do novo código processual em assegurar maior segurança jurídica à sociedade, o art. 926, de roupagem principiológica, estabelece que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. A estabilidade evita mudanças bruscas nas orientações dos tribunais; a integridade garante menor discricionariedade das decisões, pois é preciso olhar o sistema como um todo, e a coerência visa respeitar a igualdade, evitando-se decisões diferentes para casos semelhantes.⁶⁹ É o início do fim da “jurisprudência lotérica”.⁷⁰

Além da exigência de uma jurisprudência íntegra, estável e coerente, o novo Código de Processo Civil fixa diversas outras regras que fortalecem a aplicação da jurisprudência e dos precedentes judiciais, como o “incidente de demandas repetitivas”⁷¹ e do “incidente de assunção de competência”.⁷²

69. É nesse sentido o que Lenio Streck entende: “Haverá coerência se os mesmos princípios que foram aplicados nas decisões o forem para os casos idênticos; mas, mais do que isto, estará assegurada a integridade do direito a partir da força normativa da Constituição. A coerência assegura a igualdade, isto é, que os diversos casos terão igual consideração por parte dos juízes. (...) A integridade exige que os juízes construam seus argumentos de forma integrada ao conjunto do direito. Trata-se de uma garantia contra arbitrariedades interpretativas. A integridade limita a ação dos juízes; mais do que isso, coloca efetivos freios, através dessas comunidades de princípios, às atitudes solipsistas-voluntaristas. A integridade é uma forma de virtude política. A integridade significa rechaçar a tentação da discricionariedade”. STRECK, Lenio Luiz. O novo Código de Processo Civil (CPC) e as inovações hermenêuticas – O fim do livre convencimento e a adoção do integracionismo dworkiniano. *Revista de Informação Legislativa*, v. 1, 2015, p. 38.

70. Segundo Cambi, “a ideia da *jurisprudência lotérica* se insere justamente nesse contexto; isto é, quando a mesma questão jurídica é julgada por duas ou mais maneiras diferentes. Assim, se a parte tiver a sorte de a causa ser distribuída a determinado Juiz, que tenha entendimento favorável da matéria jurídica envolvida, obtém a tutela jurisdicional; caso contrário, a decisão não lhe reconhece o direito pleiteado”. CAMBI, Eduardo. *Jurisprudência Lotérica*. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 786, 2001, p. 111.

71. Art. 976. É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:

I – efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;

II – risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

72. Art. 947. É admissível a assunção de competência quando o julgamento de

Poderíamos seguir enaltecendo o legislador da Lei n. 13.105/05, que em nada menos do que 7 (sete) vezes, emprega a expressão “segurança jurídica”, a qual sequer é mencionada no Código Processual Civil de 1973. Citamos, por exemplo, a necessidade do magistrado de expressamente demonstrar a distinção da jurisprudência invocada pela parte, quando deixar de segui-la⁷³ ou a necessidade dos juízes e tribunais observarem as orientações do plenário ou do órgão especial aos quais estão vinculados.⁷⁴ Tudo com o objetivo de romper com nosso atual sistema e permitir o avanço do direito positivo brasileiro na busca por maior segurança na aplicação das normas jurídicas.

Nesse novo horizonte, critérios doutrinários que não se prestam a assegurar uniformidade na solução dos conflitos de competência certamente devem ser repensados, pois não é possível que a ciência do direito tributário permaneça inerte diante de tantas decisões conflitantes. Quanto ao plano pragmático, entendemos necessário abandonar boa parte da jurisprudência que se construiu até aqui, sem olvidar, claro, importantes precedentes judiciais que aplicaram adequadamente o

recurso, de remessa necessária ou de processo de competência originária envolver relevante questão de direito, com grande repercussão social, sem repetição em múltiplos processos.

73. Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

74. Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.



IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

critério da lei complementar que, para nós, é o melhor critério para atender a aclamada *coerência* e *integridade* previstas no novo sistema processual brasileiro.