

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

GENERAL NORMS ON TAX MATTER

VALTERLEI A. DA COSTA

Mestre em Direito do Estado e Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Foi Técnico de Finanças e Controle, atuando junto à Procuradoria da Fazenda Nacional. Possui experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, desenvolvendo principalmente os seguintes temas: Planejamento Tributário; Contencioso Judicial e Administrativo; e Recuperação de Crédito Tributário e Compensação. Advogado. costa.valterlei@gmail.com

VIVIAN CARLA DA COSTA

Advogada.
vivian.costa@outlook.com

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: Este artigo propõe uma interpretação do art. 146, III, *a*, da CF/88, que lhe atribua significação e reconheça a função da lei complementar para estabelecer normas gerais, principalmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, sem, contudo, desconsiderar a discriminação de rendas. Para tanto, aquiesce terem as palavras significados extraconstitucionais, encontrados pela observação de seu uso, para, só então, dar-lhes o formato de conceitos constitucionais, via delimitação negativa, empreendida por cotejo com outros dispositivos. Esse processo, no entanto, não é exaustivo, restando espaço à atuação do legislador complementar, dentro da moldura interpretativa, tendo em vista a uniformização e a padronização.

PALAVRAS-CHAVE: Conceito constitucional – Lei complementar – Normas gerais tributárias.

ABSTRACT: This paper proposes an interpretation of art. 146, III, *a*, of CF/88, that attributed it meaning and recognizes the function of the complementary law to establish general norms, mainly about taxable events, calculation basis and taxpayers of the imposts, without, however, disregard the income distribution. To this end, it agrees that the words have extra-constitutional meanings, found by observing their use, giving them the format of concepts, through negative delimitation, which is performed by comparison with other constitutional provisions. This process, however, is not exhaustive, leaving space for the complementary legislator to act, within an interpretive framework, aiming at uniformity and standardization.

KEYWORDS: Constitutional concept – complementary law – General tax norms.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Conceito constitucional. 3. As funções da lei complementar no art. 146 da CF/1988. 3.1. Interpretação sistemática. 3.2. Federação. 4. Normas gerais. 5. Uniformidade. 6. Conclusão. 7. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O tema das normas gerais em matéria tributária é ponto que se discute há muito, mas que continua atual, haja vista que o acalorado debate doutrinário que o envolve impede a construção de uma base comum para que as muitas questões práticas que dele decorrem possam ser trabalhadas com segurança. Isso ocorre, principalmente, em razão de parte respeitável dos juriconsultos promover, em suas palavras, principalmente com a ideia de federação, uma interpretação sistemática do dispositivo constitucional que permite o estabelecimento de normas gerais em relação a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos (art. 146, III, *a*, da CF/88), o que põe, por sua vez, na seara da inconstitucionalidade a maioria dos regramentos infraconstitucionais que as buscam assentar. Todavia, como pretende demonstrar o presente artigo, a insurgência não tem propriamente um caráter jurídico, mas sim político, tomada aqui no sentido de ser compreendida, no fundo, como uma crítica ao constituinte originário que não teria andado bem ao optar na confecção do texto constitucional pela formulação que é conhecida como teoria tricotômica. Quanto a isso, antecipando-nos, apenas podemos dizer que uma controvérsia sobre qual seria o melhor conteúdo de uma norma jurídica não se confunde com a interpretação de uma norma jurídica posta, principalmente quando constitucional e decorrente do texto original.

2. CONCEITO CONSTITUCIONAL

Que nosso direito tributário seja direito constitucional é uma afirmação que mais pode turvar do que iluminar o raciocínio. Não se nega, por óbvio, que há muitos dispositivos, aos quais podemos chamar de tributários, na Constituição; questão, no mais, de observação do direito positivo. Mas, se há muito na Carta Magna de tributário, isso é proporcionalmente irrisório perto do que há abaixo dela, uma verdadeira miríade. Assim, o direito tributário, em sentido quantitativo, não é, nem de perto, preponderantemente direito constitucional. Claro que se pode redarguir a isso expondo que a legislação infraconstitucional também é, em algum grau, em razão de seu fundamento de validade, constitucional. Aqui, novamente, deparamo-nos com outra ideia que é correta apenas pela metade, pois, evidentemente, se o direito é uma estrutura escalonada, posição que adotamos, então todo o direito é direito que decorre da Constituição¹. Mas isso apenas é no plano sintático, que remete

1. “Para todas as hipóteses, um ordenamento da Moral ou do Direito positivo não representa um sistema de normas de igual ordem, senão de sobre-e-sob-normas, isto significa uma estrutura de normas, cujo escalão superior é a Constituição fundamentada pela pressuposta norma fundamental e

à autoridade competente para criar direito, pois a vinculação entre as normas não se dá no plano da inferência semântica, e, nessa linha, o conteúdo de uma norma não extrai sua validade do conteúdo de norma² Logo, no sentido de uma estrita teoria jurídica, do direito tributário que não está diretamente na Constituição não pode ser dito constitucional, uma vez que seu conteúdo não é uma decorrência cognitiva dela.

Em verdade, a defesa de que nosso direito tributário é, de forma geral, direito constitucional configura, intencionalmente ou não, a adoção da vetusta teoria da jurisprudência dos conceitos³, pois, nesse pensar, haveria na Constituição conceitos ou noções⁴ de ordem tributária que permeariam todo o mais dessa matéria, fazendo desse outro que está fora, em razão de uma derivação, também algo constitucional. De toda sorte, o conceito ou noção, ao contrário da definição⁵, não estaria lá, de pronto, na Constituição, fácil aos sentidos, devendo ser revelado, no que consistiria, aliás, a nobre função do jurista.

cujo escalão inferior são as normas individuais que fixam como devida uma conduta determinada, concreta.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*, p. 331-332.)

2. “Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela vida de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada [...]” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 221.)
3. “Foi Puchta quem [...] conclamou a ciência jurídica do seu tempo a tomar o caminho de um sistema lógico no estilo de uma ‘pirâmide de conceitos’, decidindo assim a sua evolução no sentido de uma ‘Jurisprudência dos conceitos formal’.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*, p. 23.)
4. Usaremos, neste artigo, os termos “conceitos” e “noção” como sinônimos, apesar de “noção” possuir um tratamento próprio na filosofia, que lhe atribui dois significados: “[...] um muito geral, em que N. é qualquer ato de operação cognitiva, e outro específico em que é uma classe especial de atos ou operações cognitivas.” (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*, p. 713.) Em seu perfeccionismo, Kant nos dá um significado específico: “O conhecimento [...] é intuição ou conceito (*intuitus vel conceptus*). A primeira refere-se imediatamente ao objecto e é singular, o segundo refere-se mediatamente, por meio de um sinal que pode ser comum à várias coisas. O conceito é empírico ou puro e ao conceito puro, na medida em que tem origem no simples entendimento (não numa imagem pura da sensibilidade), chama-se *noção (notio)*. Um conceito extraído de noções e que transcende a possibilidade da experiência é a *ideia* ou conceito de razão.” (KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*, p. 313.) Hegel, em *Wissenschaft der Logik*, oferece-nos, outrossim, um outro significado específico de “noção”: “[...] é entendida como síntese de Ser e Essência, na forma de Ideia. Quer dizer: por um lado, refere-se à essência do objeto pensado; por outro, refere-se ao pensamento, enquanto pensa naquela essência.” (HEGENBERG, Leônidas. *Dicionário de lógica*, p. 142-143.) Nada obstante esses ensinamentos, “[n]enhum dos significados específicos propostos para esse termo teve grande aceitação; hoje resta quase exclusivamente o significado genérico de operação, ato ou elemento cognitivo geral”. (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*, p. 713.)
5. “[...] definir não deve significar propriamente, mais do que apresentar originalmente o conceito pormenorizado de uma coisa dentro dos seus limites.” (KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*, p. 589.) E sobre a diferença entre definir e conceituar, podemos citar Vieira, para quem “[...]”

No direito tributário, certo é que nossa tradição diz que eles, os conceitos ou as noções constitucionais, existem⁶. Entretanto, como são obtidos, nem sempre é tão evidente. No já distante ano de 1971, aventou Ataliba um conceito de serviço. E a técnica para obtê-lo foi: expor não o que ele é, mas o que ele *não é*⁷. Depois, em 1973, estendeu a técnica, enquanto gênero, ao que seja tributo. A forma negativa é patente: tributo *não é* ato ilícito, *não é* indenização (reparação de dano causado), *não é* acordo de vontades (contrato)⁸. A Constituição expressaria, portanto, o que tributo *não é*. E a essa formulação negativa é que se denomina de conceito ou noção constitucional.

Diante dessa posição, de que o conceito ou noção de tributo é encontrado por exclusão, podemos perguntar: *habemus papam?* Temos um método? Se sim, um grande passo terá sido dado⁹. No entanto, não podemos deixar de observar que há na expressão “conceito

oriundo de ‘finis’ (fim, limite), o verbo ‘definir’, do latim ‘definire’, significa delimitar, determinar a extensão ou os limites de algo (Antônio Geraldo da Cunha). Conceito, do latim ‘conceptum’ – pensamento, idéia, opinião, noção (Antônio Geraldo da Cunha) – ‘[...] é uma noção abstrata ou idéia geral [...]’ (Hilton Japiassú e Danilo Marcondes de Souza Filho e André Lalonde) usada ‘*Con frecuencia [...] en un sentido extremadamente general y bastante vago*’ (José Ferrater Mora) e mais ainda, ‘[...] tem significado generalíssimo’ (Nicola Abbagnano). Dessa larga generalidade do conceito, pode-se alcançar, mediante a delimitação, a restrita especificidade da definição, uma vez que ‘[...] o conceito é uma noção de base cuja definição é rigorosa [...]’ (H. Japiassú e D. Marcondes S. F.). Definição, ‘A declaração da essência’ (Nicola Abbagnano), ‘[...] consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito’ (André Lalonde e H. Japiassú e D. Marcondes S. F.).” VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.). *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*, p. 329-330.)

6. Apenas na 4ª edição do festejado *Hipótese de Incidência Tributária*, quando, então, atualizou-o de acordo com a Constituição de 1988, é que Ataliba expressamente utiliza do termo “conceito”: “A Constituição de 1988 adota um preciso – embora implícito – conceito de tributo.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. p. 30.) Já Carrazza, mesmo antes da Constituição de 1988, valia-se da expressão “conceito básico”: “[...] a Constituição brasileira não estabeleceu explicitamente o que vem a ser tributo. Todavia, ela acabou [...] por dar [...] um conceito básico de tributo.” (CARRAZZA, Roque. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, p. 128-129.) Contudo, quando reescreveu sua obra, para atualizá-la à nova Constituição, passou a adotar, em substituição, a formulação “noção geral”. (CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 347.)
7. “[...] o conceito de serviço pressuposto pelo texto constitucional vigente (art. 24, II) não pode colidir com o de industrialização (pressuposto pelo artigo 21, V) nem com o de operação financeira (pressuposto pelo art. 21, VI), nem com o de prática de operações jurídicas que importam circulação de mercadorias (art. 23, II).” (ATALIBA, Geraldo. *Imposto sobre serviços – diversões públicas – convites e ingressos gratuitos*. *Revista de Direito Administrativo*, n. 104, p. 383.)
8. “Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado, deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) tributo; d) indenização por dano.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 1. ed., p. 28.)
9. René Descartes chega mesmo a afirmar que “[o] método é necessário para a busca da verdade”. (*Regra para a orientação do espírito*, p. 19.)

constitucional” uma ambiguidade, pois tanto pode se referir a um processo como a um produto. Isso porque ora falamos do método em si, ora tratamos do resultado obtido com a aplicação do método¹⁰. Com isso, em um primeiro momento, devemos nos perguntar se aquilo que é apontado como um conceito constitucional é o produto decorrente da aplicação do método ou é algo arbitrário, que se disfarça como racional. Caso a resposta seja positiva, então devemos partir para o segundo ponto e questionar sobre a validade do método.

Dito isso, deve se ter em conta que a busca por certezas absolutas no campo da ciência é um caminho seguro para deparar-se com grandes decepções¹¹, o que nos leva a adotar um método com pretensões mais modestas, que prometa pouco, mas que, por outro lado, venha a entregar aquilo que propõe¹². Sendo assim, parece-nos de boa estirpe um método que opere por meio de delimitações negativas¹³. Claro, seu resultado será limitado, pois se restringe ao que *não é*, mas, por outro lado, ganhará em controle, já que não opera *per saltum*¹⁴.

Não é necessário, ademais, um maior arrazoado para demonstrar a importância do método, mas igualmente significativo é o objeto sobre o qual ele será aplicado. Afinal, o mesmo método incidido – feito cair – sobre pontos de partida díspares, muito provavelmente trará resultados diferentes¹⁵. Logo, é o caso de demarcarmos que nossa maté-

-
10. “[...] uns são, por um lado, as atividades puras; outros, por outro lado, certos produtos que delas resultam para além delas: o produto do seu trabalho.” (ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*, p. 17.)
 11. O positivismo, no modo como é concebido por Comte, é um exemplo desse ruir por excesso de pretensão: “Quando Comte procura reunir os resultados e os métodos das ciências, descobre, ou pensa descobrir, uma estrutura do real, essencial para a compreensão do homem por ele mesmo e das sociedades pelos sociólogos: uma estrutura hierárquica dos seres, segundo a qual cada categoria está sujeita a determinadas leis”. (ARON, Raymond. *As etapas do pensamento sociológico*, 145.)
 12. Nessa linha, da redução das pretensões, Popper não exige a demonstração de que uma afirmação seja verdadeira, mas que possa, de modo intersubjetivo, ser falseada: “[...] deve ser tomado como critério de demarcação, não a verificabilidade, mas a falseabilidade de um sistema.” (POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*, p. 42.)
 13. Não nos ocuparemos aqui, em pormenores, de críticas à conceituação pela negativa, nada obstante, para escudarmo-nos de modo geral, trazemos à colação o ensinamento de HEGENBERG: “São frequentemente citados certos princípios fundamentais para a formulação de definições ‘apropriadas’. Entre esses princípios figurariam, por exemplo [...] uma definição deve ser colocada, sempre que possível, em forma afirmativa. [...] Sem embargo, há casos em que a definição pode ser formulada em forma negativa, sem qualquer prejuízo.” (HEGENBERG, Leônidas. *Definições*, p. 27.)
 14. Não há nada de novo nesta proposta, pois Lassalle já dela se utilizou há mais de 150 anos, ao expor o que seria uma Constituição: “[...] aplicaremos um método que é de utilidade pôr em prática sempre que quisermos esclarecer o conceito duma coisa. Esse método é muito simples. Baseia-se em compararmos a coisa cujo conceito não sabemos com outra semelhante a ela, esforçando-nos para penetrar claramente e nitidamente nas diferenças que afastam uma da outra.” (LASSALLE, Ferdinand. *O que é uma Constituição?* p. 13.)
 15. Kelsen aponta que, no estudo do direito, o jurista pode se ancorar em variados pontos: “El derecho puede ser objeto del conocimiento de muy diversas maneras. Se puede considerar sistemáticamente un determinado orden jurídico [...]; o un determinado grupo de normas de un orden

ria-prima é o texto constitucional, pois, do contrário, não seria um conceito ou noção constitucional. Ocorre que isso deve ser entendido com ressalvas, já que a Constituição não é uma linguagem fechada, que basta *per se*. Não é ela, com efeito, algo como a conceitografia de Frege¹⁶. Há, assim, sempre algo detrás das palavras do texto constitucional que faz com que muitas vezes seja mais útil, para o entender, um dicionário de sociologia, ou de economia ou mesmo um escolar. Claro que se pode criar a ficção de que, quando a Constituição usa a linguagem, ela, por isso, transforma-a em constitucional, mas seria ir muito longe, pois, v.g., ao usar o constituinte o português normativo para assentar frases bem formadas, nem por isso o transformou em matéria constitucional. Disso, podemos concluir que as palavras usadas na Constituição apresentam significado que devem ser buscados, ao menos como ponto de partida, além, extra, fora de seus cânones.

Quando a Constituição usa verbetes como “serviço”, “renda” ou “propriedade”, sem qualquer dúvida, já se vale de um significado extraconstitucional que essas palavras possuem. Afinal, se a linguagem começasse pela própria Constituição, seria, para nós, indiferente se, ao invés de tais vocábulos, lá lêssemos *Dienst*, *Einkommen* ou *Vermögen*. Há, portanto, um campo de significação que antecede o texto constitucional e que, com ele, não se confunde, pois, antes do Texto Primeiro usar certo termo¹⁷, ele já era usado em outros auditórios, quer mais amplos, podendo inclusive ser o de todos os falantes da língua portuguesa, quer mais restritos, como nos casos de palavras extremamente técnicas¹⁸.

jurídico [...]; o una disposición jurídica singular [...]. Pero también se puede investigar cómo se ha originado históricamente el contenido de un determinado orden jurídico [...]. Se puede también comparar el contenido de un orden jurídico con el de otro [...]. Y por último [...] se puede investigar la esencia del derecho, su estructura típica, independientemente del contenido variante que ha tenido en las diferentes épocas y países.” (KELSEN, Hans. *¿Qué es la teoría pura del derecho?* p. 7-8.)

16. “[...] tentei reduzir o conceito de sucessão em uma seqüência [...] à noção da conseqüência lógica [...], para daí poder estabelecer o conceito de número. Para evitar que nessa tentativa se intrometesse inadvertidamente algo intuitivo, cabia tudo reduzir a uma cadeia inferencial [...] carente de qualquer lacuna. Mas ao tentar realizar essa exigência da forma a mais rigorosa possível, deparei-me com o obstáculo da insuficiência da linguagem [corrente]: além de todas as dificuldades inerentes ao manuseio das expressões, à medida que as relações se tornavam mais complexas, tanto menos apto me encontrava para atingir a exatidão exigida. Tal dificuldade levou-me a conceber a presente conceitografia.” (FREGE, Gottlob. *Conceitografia*. In: FREGE, Gottlob. *Lógica e filosofia da linguagem*, p. 44-45.)
17. Aqui nos aproximamos de Wittgenstein, para quem “[e]nserir a linguagem [...] não é explicar, mas treinar.” (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*, p. 17.) Assim, “[t]er um conceito é – pelo menos em parte – ser capaz de usar certas palavras corretamente, empregar exemplos daquilo a que a palavra se refere e fazer certos tipos apropriados de julgamento e discriminações”. (MORRISON, Wayne. *Digressão sobre a obra de Ludwig Wittgenstein*. In: MORRISON, Wayne. *Filosofia do direito*, p. 429.)
18. Podemos definir auditório “[...] como o conjunto daqueles que o orador quer influenciar com sua argumentação”. (Chaim PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*, p. 22.)

De toda sorte, o que nos importa aqui é afastar qualquer mundo platônico das ideias¹⁹, onde o significado das palavras poderia ser acessado, e demarcar que elas são usadas de um ou, mais geralmente, de alguns modos e não são usadas, com certeza, de outros²⁰.

Não negamos que a questão do uso das palavras possa desembocar em uma investigação empírica, na qual se deve demonstrar que, ao menos desde uma certa data, o verbete existe em determinada língua e é usado com tal sentido²¹. Por outro lado, pode especular-se que a investigação sobre o uso se deve limitar à promulgação do texto normativo, devendo ser descartadas as práticas posteriores²². Não pretendemos, todavia, avançar por tais searas. Apenas nos limitamos, sem maiores complicações, a dizer que as palavras usadas no texto constitucional são usadas em certos sentidos e não em outros.

Pode-se, então, construir, para as palavras que o jurista pretende um estudo detalhado, um conjunto de significados que são encontrados pela observação de seu uso. Assim, para o termo “x”, pode associar-se o conjunto {a, b}. Evidentemente que a objetividade desse conjunto depende do rigor da prova que se exija, mas, de toda sorte, cabe a quem o constrói explicar como o fez, e, no mais, contar com a benevolência de seus pares. Ademais, não saberíamos como responder à pergunta: “[c]omo conseguem e o que devem fazer [os cientistas] para converter todos os membros de sua profissão à sua maneira de ver a ciência e o mundo”?²³ Apenas poderíamos, sobre isso, especular, o que não é nossa intenção²⁴. No mais, para este momento, somente podemos pactuar com o

-
19. Timeu, ao discorrer sobre o universo, expõe que: “[...] temos que começar com a seguinte distinção: o que é aquilo que sempre é e não tem *vir a ser* e aquilo que é *vir a ser* e jamais é?” (PLATÃO. *Diálogos V*: Timeu, p. 177.) Dito isso, nossa ideia é afastar qualquer concepção de tributo como algo que “sempre é”, remetendo-o à categoria das coisas contingentes.
20. “Um uso é um costume, uma prática, uma moda ou uma voga. Pode ser local ou largamente disseminado, obsoleto ou corrente, rural ou urbano, vulgar ou acadêmico.” (RYLE, Gilbert. *Linguagem ordinária*, p. 9.)
21. Os dicionários, principalmente os etimológicos, costumam trazer a data da aparição dos vocábulos. Veja o caso da palavra “direito”: “*adj.* ‘justo, correto’ XIV, *dereito* XIV, *dereyto* XIII; *s.m.* ‘justiça, razão’ XIV, *dereito* XIII, *dereyto* XIII [...]. A forma atual, com vogal *i* na primeira sílaba, se deve a uma reconstrução, provavelmente mais de caráter ortográfico do que fonético [...]” (CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*, p. 221.)
22. Nesse sentido, Humberto Ávila: “[...] a Constituição, ao empregar um termo que exprime um conceito ou termo com significado comum, seja ele ordinário, seja ele técnico, sem o modificar por meio de uma redefinição, termina por incorporar o significado comum (ordinário ou técnico) que o termo tinha ao tempo em que foi promulgada.” (*Competência tributária*, p. 52.)
23. KUHN, Thomas. *A estrutura das revoluções científicas*, p. 185-186.
24. “O que é razoável não se limita ao que se exprime por meio de sistemas dedutivos, bem elaborados, mas se estende a todas as teses que um pensador pretende fazer valer para a comunidade humana, partindo daquelas que são geralmente aceitas no meio que ele conhece e que o formou”. (PERELMAN, Chaim. O método dialético e o papel do interlocutor no diálogo. In: PERELMAN, Chaim. *Retóricas*, p. 53.)

leitor que o significado das palavras decorre de seu uso, e que, mesmo antes da Constituição se valer dos termos objeto de estudo dos juristas, as entradas já apresentavam significado.

Agora, de já haver, antes do uso dos termos pelo legislador constituinte, um significado para eles, não significa que não possam ser empregados em variantes do que é comumente empregado {a' ou b'} ou mesmo com um novo sentido {c}²⁵. Ocorre que essas situações estão mais próximas da definição do que do conceito, pois nelas se associam a um termo "x" um específico significado, com exclusão de outros, mesmo que mais ordinários²⁶. Assim, não são esses casos que merecem nossa atenção neste artigo, mas aqueles nos quais um dispositivo da Constituição apresenta, sem maiores detalhes, um certo termo, mas que, por sua importância, deve receber uma conceituação²⁷. E se não nos esquecermos de que o método aqui eleito como forma de conceituar é o da delimitação negativa, então a trilha a ser seguida, uma vez identificado o termo na Constituição a ser conceituado, e depois de ter arrolado os sentidos em que é usado, é passar a eliminar, por cotejo com outros dispositivos constitucionais, esses vários sentidos, esperando que, ao final, reste apenas um. Nessa linha, demarcado o termo "x" a ser conceituado, e listado que é usado em dois sentidos, {a e b}, segue-se a comparação com outros dispositivos da Constituição, o que pode levar, de forma exemplificada, a se eliminar "b", ou seja, que "x não é b", permitindo-nos, com isso, conceituar que, logo, "x é a".

Essa é uma hipótese, mas há outras. Pensemos que, para o mesmo termo "x", tenha sido listado, a partir de dados extraconstitucionais, não dois significados, mas sim três {a, b, c}. Com o processo de confrontação com outros dispositivos constitucionais, é possível eliminar apenas "b", ou seja, "x não é b". Entretanto, como fazer a conceituação agora, já que ainda temos as opções "a" e "c"? A resposta é: não podemos, ao menos não quando se quer uma resposta única, pois "x" ainda pode ser tanto "a" como "c". Estar-se-ia somente autorizado ou a expor o que "x" não é, ou seja, não é "b", ou, ainda, a manifestar que pode ser tanto "a" como "c", mas, a partir disso, seria ultrapassar as

25. "O legislador [...] usa vocábulos que tira da linguagem cotidiana, mas freqüentemente dá-lhes um sentido técnico que precisa ser elucidado." (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*, p. 75.)

26. Amílcar Falcão, ao dispor sobre o tema da discriminação das rendas e as normas gerais de direito financeiro, expôs que: "[...] todo o problema estaria superado se a discriminação se fizesse, como nos parece preferível, pela indicação do fato gerador de cada tributo. Ocorre, porém, que a técnica que tem sido adotada é a de usar uma discriminação nominalista ou predominantemente nominalista, isto é, a de indicar cada competência pela menção de um *nomen juris*." (*Introdução ao direito tributário*, p. 108.)

27. Podemos estabelecer uma distinção entre "conceitos no direito", que é quando encontramos expressamente o significado de um termo no texto posto, e "conceitos do direito", que não aqueles elaborados pela doutrina, tendo por base ou um específico ordenamento jurídico ou, ainda, uma certa categoria de teoria geral do direito. Sobre o tema, ver: VALLE, Valterlei A. da Costa e Maurício do. A utilidade como critério de classificação no direito e do direito. *Revista Brasileira de Direito*, v. 14, p. 186-213.

fronteiras, deixando de ser jurista, ao menos um como concebido pelos juspositivistas, que têm como um de seus pontos de apoio a distinção entre normas e proposições²⁸. Porém, com o método, talvez o que advenha de sua aplicação não agrade. E sempre se pode bradar: “quero uma resposta única.”²⁹ Mas se esse alguém é um daqueles que, vez ou outra, escreve “o cientista do direito ocupa-se do direito posto”³⁰, então não há o que fazer. Do lógico, não advém o extralógico. O método dá o que dá e não o que seu operador quer que dê. Pode-se, claro, escolher outro método, mas não o resultado da aplicação do método. A coerência é, aliás, um limite à formulação científica³¹.

Se o método é a delimitação de um conjunto de significados concebido a princípio extraconstitucionalmente, a partir do confronto com outros dispositivos do próprio texto constitucional, seu resultado será variável. É, assim, uma questão contingente. Se o termo a ser conceituado é muito ambíguo ou se não há muitos outros dispositivos constitucionais para com ele cotejar, então a conceituação, no sentido de apresentar uma resposta única, provavelmente não será possível. Há, nessa linha, um limite para o que se pode conhecer, não sendo válidas, ao menos não no campo da ciência, especulações que não tenham amparo na experiência, que no caso do jurista é o direito positivo³².

3. AS FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR NO ART. 146 DA CF/1988

Demarcado o que entendemos por conceito constitucional, é hora de avançar sobre o art. 146 da Constituição Federal³³. De pronto, podemos estabelecer que dele se obtém

-
28. “El primero en señalar la distinción entre normas y proposiciones normativas [...] fue Bentham. [...] En la obra de Kelsen aparece la distinción crucial entre norma jurídica (*Rechtsnorm*) y proposición jurídica (*Rechtssatz*).” (BULYGIN, Eugenio. Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos. In: ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y derecho*, p. 176.)
29. “Já não fica tão claro que o senso comum ou o realismo justifiquem a objeção segundo a qual num caso difícil não pode haver uma resposta correta, mas apenas uma série de respostas aceitáveis. O argumento prático em favor desta afirmação é equivocado. O argumento teórico é contestado pelas aptidões daqueles que o articulam, e não pode nem mesmo ser enunciado sem que suas afirmações se desintegram no mesmo fundamento que pretende contestar. [...]. O ‘mito’ de que num caso difícil só existe uma resposta correta é tão obstinado quanto bem-sucedido. Sua obstinação e seu êxito valem como argumentos de que não se trata de um mito.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*, p. 446.)
30. “Procura responder [a Teoria Pura] a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É ciência jurídica e não política do Direito.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 1.)
31. Ross, em prefácio, ao agradecer a Kelsen, destaca, em relação ao mestre da Teoria Pura, ser ele “[...] que me iniciou, acima de tudo, a importância da coerência [...]”. (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p. 20.)
32. “Sobre aquilo de que não se pode falar, deve-se calar.” (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*, p. 281.)
33. “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações

uma norma de competência³⁴, uma sobrenorma, *Lex Legum*, fixando como veículo para a criação de norma nela fundada a lei complementar. E, com isso, estamos a expor que se obtém dele uma norma jurídica que prescreve, tal qual todas as normas jurídicas, uma conduta humana. No entanto, essa conduta é específica, qual seja, a de mudar o ordenamento jurídico, criando, alterando ou extinguindo normas jurídicas, naquilo que pode ser denominado de ação normativa³⁵. Quanto à forma para isso realizar, se exige como sujeito o Congresso Nacional, que atua por meio da vontade da maioria absoluta de seus membros³⁶. No mais, não é o caso de discutirmos aqui uma ontologia das “leis complementares”, que seriam, segundo uma determinada visão, apenas aquelas que se ligassem às normas constitucionais de eficácia limitada ou mesmo contida³⁷, pois o constituinte não usa a expressão desse modo, uma vez que pinça alguns temas e estabelece que, para eles, a atuação do legislador, sob pena de invalidade, deve se dar por meio de um *quorum* qualificado³⁸. E, igualmente, assim, ocorre com o art. 146 da Constituição, já que, questão à parte a interpretação que a ele se possa dar, a atuação do legislador somente produz resultados válidos, de um ponto de vista jurídico, quando a lei for votada favoravelmente por maioria absoluta, sendo totalmente desnecessário para essa conclusão saber se nele (art. 146 da CF/1988) estão dispostas normas de eficácia plena, contida ou limitada.

Uma vez firmado que cabe ao Congresso Nacional, por meio de lei complementar – votação favorável qualificada – exercer a competência disposta no art. 146 da CF/1988,

constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

34. ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p. 57.

35. “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre *acción normativa*.” (WRIGHT, Georg von. *Norma y acción*, p. 91-92.)

36. CF/1988: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.” Para ser mais preciso, a “[...] exigência [é] do voto da maioria absoluta das Casas [...]”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 530 – adaptamos entre colchetes.)

37. “[...] achamos mais adequado considerá-las [as normas constitucionais] sob tríplice característica, discriminando-as em três categorias: I – *normas constitucionais de eficácia plena*; II – *normas constitucionais de eficácia contida*; III – *normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida*.” (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 82 – esclarecemos entre colchetes.)

38. Ataliba faz referência a dois conceitos de lei complementar: doutrinário e jurídico-positivo. “O primeiro se prende à distinção substancial entre disposição constitucional auto-executável e não auto-executável [...]. [...] Já, o conceito jurídico positivo depende do sistema, tal como formalmente erigido e disposto pelo legislador [...]”. (ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*, p. 27.)

resta, então, a questão de saber qual é o conteúdo material permitido para essa atuação. E é nesse ponto que se divide a doutrina

Por um lado, há a doutrina que reconhece no art. 146 da CF/1988 a presença de três funções, conhecida por corrente tricotômica. Estaria contemplado, além da possibilidade de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos e de regular as limitações ao poder de tributar, também o estabelecer normas gerais em matéria tributária. Sua principal preocupação, sem dúvidas, é com a uniformidade, sendo seu norte a padronização, e a uniformização o que lhe rendeu, com uma boa dose de sarcasmo, os epítetos “partido dos contabilistas”³⁹ e “escola bem-comportada”⁴⁰. Não há como negar que essa doutrina não é lá muito imaginativa, mantendo-se próxima da literalidade⁴¹. Contudo, não vemos por que seria isso, em si, um problema, já que a interpretação do direito não se equipara a um concurso literário para saber quem apresentará o trabalho mais inusitado, original e surpreendente. De toda a sorte, para tal linha, se o art. 146 da CF/1988 é formado por três incisos, então são três as funções da lei complementar. *Sic et simpliciter*.

Como adeptos dessa posição, podemos citar, sem dúvidas, Martins⁴², Denari⁴³, Velloso⁴⁴, Amaro⁴⁵ e Schoueri⁴⁶. E o rol pode aumentar se entendermos como pertencentes a

-
39. “[...] faz-se a tentativa de redução do estado federal à mais simples expressão, enquanto se considera repugnante aberração a natural e necessária tendência nacional à diversificação, como se o Brasil fôra um Estado unitário, regido por um regime monolítico, dominado por um partido único, cujas conveniências seriam o grande norte nacional. Esse partido seria o partido dos contabilistas. O objetivo nacional seria a beleza estética das estatísticas bem feitas.” (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 82, p. 53.)
40. “O mencionado art. 146, com seus três incisos, repartindo-se o último também em três alíneas, não representa menos do que a confirmação cabal do que predica a chamada *escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed. p. 216.)
41. “E a corrente tricotômica não esconde, no fundo, um pleonasma. Expressa o mesmo que diz o art. 146, com outras palavras e, salvo honrosas exceções, sem profundidade.” (BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 57.)
42. “O primeiro aspecto referido pela Constituinte é o de que a lei complementar dispõe sobre conflitos de competência [...]. [...] O segundo inciso faz menção às limitações ao poder de tributar [...]. [...] Por fim, a função de estabelecer normas gerais de legislação tributária [...]” (MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*, p. 86-87.)
43. “A primeira consideração a ser feita, nesta sede – ao longo do seu inciso III [do art. 146 da CF/88] é que a norma geral de direito tributário deve ser observada pelo legislador ordinário quando se trata de definir tributos e suas espécies, determinar fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, bem como dispor sobre obrigação, lançamento, crédito tributário, inclusive, prescrição e decadência tributária. [...] Cumpra ainda assinalar que, nos termos do art. 146, a lei complementar deve dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes [...], bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar [...]” (DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*, p. 136-137 – esclarecemos entre parênteses.)

tal grei todos aqueles que comungam a “uniformidade” como *telos*, como uma das funções da lei complementar prevista pelo art. 146 da CF/1988, mesmo que sem ter, por pano de fundo, os conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar, permitindo-nos trazer à vista, assim, Santi⁴⁷ e Coêlho⁴⁸. Em verdade, quando Baleeiro se vale da fórmula “normas gerais”, “[...] para vencer resistências [...]”⁴⁹, e acaba prevalecendo na CF/1946, o que busca, antes de qualquer coisa, é a padronização do direito financeiro de modo geral e, mais especificamente, do direito tributário. E o mesmo pode ser dito de Sousa⁵⁰.

-
44. “[...] a lei complementar tributário do 146 da Constituição, lei nacional, ostenta superioridade sobre a lei ordinária. Esta lei, na linha da corrente tricotômica tem por finalidade dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos (C.F, art. 146, I), regular as limitações constitucionais à tributação (C.F, art. 146, II) e estabelecer normas gerais tributárias sobre as matérias elencadas, exemplificativamente, nas alíneas a, b e c do inc. III do art. 146 da Constituição.” (VELLOSO, Carlos. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, p. 137.)
45. “Na quase-totalidade das hipóteses, a Constituição lhes [leis complementares] confere tarefa dentro de sua função precípua (de ‘complemento’ as disposições constitucionais). É o que ocorre quando lhes dá a atribuição de dispor sobre *conflitos de competência*, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I) [...], ou a de regular as *limitações constitucionais do poder de tributar* (CF, art. 146, II) [...]. É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer *normas gerais* de direito tributário (art. 146, III).” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 168.)
46. “É [...] da própria dicção constitucional a leitura de que existe, sim, um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária, que não se confunde com as questões de conflito de competência ou de regular limitações constitucionais ao poder de tributar.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, p. 84.)
47. “As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal.” (SANTI, Eurico de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico de _____. (Coord.), *Curso de direito tributário e finanças públicas*, p. 328.)
48. “[...] a lei complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do *sistema tributário*, fatos de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 117.)
49. “[...] é sabido que a origem do dispositivo é devida ao então Dep. Aliomar Baleeiro, que, segundo sua própria confissão, encontrou uma fórmula verbal par vencer uma resistência política.” (SOUSA, Rubens Gomes de. Comentários. In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo Ataliba; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 17.)
50. “[...] a não ser assim [existência de normas gerais], o conceito de *venda* poderia variar de Estado para Estado, ou o conceito de *prédio* de Município para Município: e o resultado seria que toda a matéria de discriminação de rendas, contidas na Constituição, passaria a ser letra morta.” (SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 21.)

No mais, poderíamos ainda apontar Torres⁵¹, mesmo com ele se declarando mais próximo da corrente dicotômica, ou, ainda, Borges, quando dá destaque à segurança jurídica⁵², apesar de alegar que, no fundo, “[a] questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais não é um problema em aberto – é um falso problema”⁵³.

Por sua vez, a doutrina que reconhece no art. 146 da CF/1988 a presença de duas funções é sabida por corrente dicotômica⁵⁴. Por ela, as normas gerais apenas são toleradas

-
51. “Mesmo se, negando a corrente tricotômica, pela superficialidade de sua conclusão, reconhecemos maior legitimidade na força argumentativa na chamada corrente dicotômica; por entendê-la, de certo modo, redutora demais em suas propostas, preferimos ir além dessa concepção, mesmo se a adotamos nos fundamentos. Na medida que a Constituição Federal exige tais normas gerais no sistema, a estas temos que reservar algum papel, porque como é de uso corrente dizer, para fins hermenêuticos, a Constituição não usa palavras inúteis.” (TORRES, Heleno. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, função das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 71, p. 96.) Trecho que também se encontra *ipsis litteris* em TORRES, Heleno. Função das leis complementares no sistema tributário nacional – Hierarquia de normas – Papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 57. Há, também, uma versão atenuada: “Mesmo que negando a corrente tricotômica, reconhecemos maior força argumentativa na chamada corrente dicotômica; por entendê-la, de certo modo, redutora demais em suas propostas, preferimos ir além dessa concepção, mesmo se a adotamos nos fundamentos. Na medida que a Constituição Federal exige tais normas gerais no sistema, a estas temos que reservar algum papel.” (TORRES, Heleno. Prefácio. In: PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa (Coords.). *Leis complementares em matéria tributária*, p. XXV.)
52. Sobre as normas gerais em matéria tributária, inicialmente, limitou-se José Souto Maior Borges a expor que estariam elas “[...] revestidas de eficácia vinculante para os Estados-membros e Municípios”. (*Lei complementar tributária*, p. 97.) Posteriormente, criticou a corrente dicotômica: “Dir-se-á que essa lei complementar, ao dispor sobre definição de tributos e suas espécies, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, invadiria a competência tributária estadual. Não é bem assim, porque como ela é constituída [...] por sobrenormas, necessárias à integração de normas federais, estaduais e municipais a respeito dessa matéria [...]” (BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, p. 69.) Por fim, estabeleceu que “[e]sse preceito [art. 146, III, da CF/88], longe de agredi-la [a Constituição], preserva a repartição constitucional de competências tributárias (segurança jurídica)”. (BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 54 – esclarecemos entre colchetes.)
53. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 56. A apresentação de problemas filosóficos como falsos problemas era uma constante no círculo de Viena: “Se um enunciado (ostensivo) não expressa um estado de coisas (concebível), então não tem nenhum significado, só aparentemente é um enunciado.” (CARNAP, Rudolf. Pseudoproblemas na filosofia. In: CARNAP, Rudolf. *Coletânea de textos*, p. 156.)
54. Maria do Rosário Esteves alega que a designação de dicotômica seria imprópria, pois “[...] nos leva a concluir que, para esta corrente, a lei complementar possui duas finalidades. Porém seus adeptos reconhecem a existência de uma única finalidade da lei complementar prevista no art. 146 da CF/88: a de editar normas gerais de direito tributário”. (*Normas gerais de direito*

quando tiverem por fim dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos ou regular as limitações ao poder de tributar. Sobremaneira, sua principal preocupação é resguardar a autonomia dos estados e municípios. Não há como negar que essa doutrina deriva sua força da intensidade, ou mesmo – por que não? – da paixão com que seus adeptos a defendem. Além disso, alvora-se como científica, que não se deixa enganar pelas aparências. Por meio dela, o jurista se empodera, pois é o único que consegue ultrapassar a literalidade, chegando ao âmago da questão. Assim, para tal linha, mesmo o art. 146 da CF/1988 sendo formado por três incisos, as funções da lei complementar seriam somente duas. *Delenda est Carthago*.

Seus representantes são extremamente ilustres, e não podemos aqui deixar de considerar o argumento de autoridade⁵⁵. Além de Ataliba⁵⁶, *primus inter pares*, são próceres desta corrente, entre outros, Carvalho⁵⁷, Carrazza⁵⁸, Melo⁵⁹, R. Costa⁶⁰ e o nosso preclaro

tributário, p. 97.) No que é acompanhada por José Roberto Vieira: “Afigura-se-nos [...] adequado, batizá-la [corrente dicotômica] de ‘unifuncional’.” (Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). *Jurisdição*, p. 402.)

55. Não usamos aqui “argumento de autoridade” em sentido pejorativo, pois reconhecemos que, se os mais ilustres entre os seus têm uma posição sobre certo tema, como ponto de partida do estudo, devemos isso considerar. No mais, “[...] a busca da justiça, a manutenção de uma ordem equitativa, da confiança social, não podem deixar de lado as considerações fundamentais na existência de uma tradição jurídica, a qual se manifesta tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Para atestar a existência de semelhantes tradição, o recurso ao argumento de autoridade é inevitável”. (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*, p. 349.) Disso não decorre, todavia, que não devamos evitar a “satelitização da inteligência”: “O pensamento mais radicalmente satelitizado não se pretende apenas fiel ao pensar alheio: indo além, se considera fiel até mesmo à pessoa do alheio pensador.” (BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*, p. 29.)
56. “[...] diz-se que uma lei complementar vai definir tributos! Mas já está tudo definido no Texto Constitucional! E vai classificá-los em espécies. Já está tudo classificado. O que essa lei complementar vai fazer? Vai repetir a Constituição.” (ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 91.)
57. “Julgamos [...] fosse interessante para os efeitos deste Curso, acrescentar u’a meditação crítica acerca das teorias interpretativas do art. 146 da Constituição Federal, em voga na dogmática brasileira. E, ao empreendê-la, manifestamos positivamente nossa inclinação em favor da tese sistemática.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed., p. 226.)
58. “[...] o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente não dá margem a dúvidas: [...] [...] só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou regular limitações constitucionais ‘ao poder de tributar’. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.” (CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 794.)
59. “A simples leitura do permissivo em foco – que nem chega a traduzir interpretação literal – conduziria ao afoito entendimento de que, à primeira vista, seria tranqüila a competência (exclusiva) da

Professor José Roberto Vieira⁶¹. Como síntese de pensamento, podemos dizer que seu ponto é a necessidade de se interpretar o art. 146 da CF/1988, sistematicamente, junto com o princípio da Federação. Com isso, iluminar-se-ia a compreensão de que as normas gerais em matéria tributária somente poderiam ter lugar se conjugadas com a disposição sobre os conflitos de competência e a regulamentação das limitações ao poder de tributação, não constituindo uma função *per se*.

Devemos, então, antes de prosseguir, analisar com mais detalhes essa corrente, pondo a nu seus dois principais pontos: a interpretação sistemática, que, para ela, “[...] é a única possível, ou que é a interpretação que coroa e confirma todas as outras interpretações [...]”⁶², e a ideia que tem de Federação.

3.1. Interpretação sistemática

“Interpretação sistemática” é uma daquelas expressões mágicas. Serve para justificar qualquer resultado da atividade hermenêutica. Mas, já adiantando, não sofremos de nenhuma espécie de “sistemafobia”, apesar de observarmos, às vezes, certa dose

lei complementar para a fixação dos lineamentos básicos das normas tributárias. Entretanto, para que se possa estabelecer o real alcance da regra constitucional, e a eficácia da lei complementar, é imprescindível proceder a uma análise sistemática da Carta Magna.” (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, p. 132.)

60. “[...] somente o apego à literalidade da dicção constitucional pode conduzir à conclusão de que a lei complementar desempenha tríplice função em matéria tributária. A norma inserta no art. 146, CR, não pode ser considerada isoladamente ou em contexto alheio aos princípios federativos e da autonomia municipal.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*, p. 21.)
61. “Diante da infundável querela doutrinária acerca da lei complementar tributária [...], já tivemos oportunidade de, *entre as correntes tricotômicas e dicotômicas, optar por esta última* [...]” (VIEIRA, José Roberto. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras IPI x ISS: óculos para macacos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.). *Sistema tributário brasileiro e relações internacionais*, p. 590.) Entretanto, lembramos que o jurista paranaense, como deve ser para todo aquele que possui espírito científico, encontra-se aberto a rever seu posicionamento caso surjam argumentos para tanto: “A despeito de nossa decidida adesão à tese unifuncional, que, hoje, satisfaz-nos, estamos despertos e vigilantes para com as tentativas que a impugnem e contradigam [...], até que se apresente nova teoria que popperianamente a refute, exibindo mais robusto poder explicativo e, por isso, ultrapassando-a e substituindo-a, na fatal e inelutável *seleção darwiniana de teorias científicas*.” (VIEIRA, José Roberto. Normas gerais de direito tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.). *50 anos do Código Tributário Nacional*, p. 698.)
62. ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. *Revista de Direito Tributário*, n. 63, p. 21.) Ser a interpretação sistemática a única legítima é uma ideia recorrente em Ataliba: “[...] me parece que a interpretação só pode ser sistemática. Os demais métodos, quando conduzem a resultados certos, adotam os cânones da interpretação sistemática.” (Comentários. In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 20.)

de onisciência, difícil de explicar, em quem aplica o método sistemático⁶³. Vamos, no entanto, nos limitar a questões mais mundanas. Suponhamos dois enunciados: E1, que estabelece o dever da ocorrência do “gênero A” produzir efeito jurídico; e E2, ao dispor que a “espécie a, do gênero A”, não deve produzir efeito jurídico. Com isso, nenhuma alma viva vai dizer: a ocorrência da espécie a, pertencente ao gênero de A, produz efeitos jurídicos porque deve ser realizada uma interpretação literal que considere apenas E1 e dispense E2. Isso seria ridículo e “[o] ridículo é aquilo que merece ser sancionado pelo riso [...]”⁶⁴. Por óbvio que se deve interpretar de forma conjunta, sistemática se quiserem, E1 e E2⁶⁵. Parabéns, então, para os defensores da interpretação sistemática, e aqui somente podemos dar o nosso “de acordo”. No mais, o próprio método da exclusão, do *não é*, que adotamos neste artigo, é um exemplo de interpretação sistemática. Mas suponhamos agora novos enunciados: E3, o qual estabelece que “todos têm direito à busca da felicidade”; e E4, um enunciado qualquer sobre a fórmula “dado p, então deve ser a conduta q”. Disso, todavia, alguém poderia entender que a conduta q, depois de p, em verdade, impediria a busca da felicidade. Até aí, na função de observador e não como patrono da tirania, tudo bem. Desde Sófocles, ao menos, sabemos que há leis injustas⁶⁶; apesar de conhecermos também que uma lei injusta é melhor do que nenhuma, como declarado na segunda lei da natureza de Hobbes⁶⁷. Porém, essa injustiça, de E4 para com E3, não pode ser suprimida por mera interpretação, mesmo que a adjetivarmos de

63. “Há uma história frequentemente contada em textos de lógica sobre um grupo de cegos que recebem como tarefa descrever um elefante. Como cada cego foi colocado em uma diferente parte do corpo surgiu uma tremenda discussão na qual cada um pretendia ter uma compreensão completa do sistema elefantinho total. O que há de interessante nessa história não é tanto o destino dos cegos, mas o magnífico papel que o narrador deu a si mesmo, a saber, a capacidade de ver o elefante inteiro e conseqüentemente observar o comportamento ridículo dos descritores cegos do sistema. A história é de fato um caso de arrogância. Admite que um sábio logicamente muito astuto pode sempre chegar ao cerne de uma situação, por assim dizer, a ver a tolice das pessoas que são incapazes de observar o todo.” (CHURCHMAN, C. West. *Introdução à teoria dos sistemas*, p. 46.)

64. PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*, p. 233.

65. “As proposições jurídicas restritivas contêm uma ordenação negativa de vigência (“não vigora”) que só se torna compreensível em conjugação com uma ordenação positiva de vigência precedente. A razão para que o legislador proceda deste modo pode residir em que o acolhimento na previsão da ordenação positiva de vigência de todas as notas distintivas restritivas daria como resultado uma proposição pesada, deselegante ou até mesmo incompreensível [...]” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*, p. 363.)

66. “Antígona: Mas Zeus não foi arauto delas para mim./nem essas leis são as ditadas entre os homens/pela Justiça, companheira de morada/dos deuses infernais; e não me pareceu/que tuas determinações tivessem força/para impor aos mortais até a obrigação/de transgredir normas divinas, não escritas./inevitáveis; [...]” (SÓFOCLES. *A trilogia tebana*: Antígona, p. 219.)

67. “Que um homem concorde, quando outros também o façam, e na medida em que tal considere necessário para a paz e para a defesa de si mesmo, em resignar ao seu direito a todas as coisas, contentando-se, em relação aos outros homens, com a mesma liberdade que aos outros homens permite em relação a si mesmo.” (HOBBES, Thomas. *Leviatã* (XIV), p. 113 – itálicos do original.)

“sistemática”. A busca da felicidade, na presença de *p*, deve fazer-se com a conduta *q*. Esse é o direito positivo, que transforma valores em fins e que, quando conveniente, estabelece os meios para os fins⁶⁸. Assim, caso alguém discorde da relação meio-fim, é simples, basta, no caso do nosso exemplo, alterar ou mesmo excluir o enunciado E4. Contudo, o sistema possui suas formas de crescer e excluir enunciados, não as deixando ao deus-dará, e a interpretação sistemática por parte do jurista, que saibamos, não é uma delas⁶⁹.

Logo, combater a injustiça de E4 não pode equivaler a interpretar o direito. Alhos e bugalhos. Se E4 é realmente injusto, que se diga abertamente, invocando a cláusula da “extrema injustiça”⁷⁰, ou que se trabalhe pela desobediência civil, na tentativa de lhe retirar o mínimo de eficácia⁷¹; entretanto, de um ponto de vista científico, não há por que aceitar que esse combate se faça sobre a forma da “interpretação sistemática”. O que temos, em verdade, é uma diretiva ao juiz, sob o manto de interpretação, para que ele deixe de aplicar E4⁷². Assim, essa roupagem “interpretação sistemática” visa a afastar uma prescrição direta (E4), alegando que vai de encontro a um valor (E3), mas se esquece de que é ela (E4) a forma escolhida para fazer valer esse valor (E3). No mais, só nos resta perguntar: quem, ó céus, é o mais justo? O jurista ou o legislador? Não é aqui o caso de respondermos à indagação, mas não custa lembrar que o rei-filósofo pode ser o tirano perfeito⁷³. De toda sorte, nosso ponto é outro, já que sob a modelagem da interpretação

68. “[...] um fim não é outra coisa senão a versão racional de um valor que se quer alcançar graças a meios idôneos. Parece-me que é o que sucede em toda norma jurídica em cujo âmbito os valores se põem objetivamente como fins. É o princípio de certeza inerente à experiência jurídica, que, no plano do direito, converte valores ou valorações em algo de mais preciso e determinado, que são os fins.” (REALE, Miguel. *O direito como experiência*. p. 253.)

69. “[...] as normas de um sistema podem ser alteradas, o mesmo pode ocorrer com seus princípios. Uma forma de mudá-los é pela promulgação de novas leis. [...]. Uma forma alternativa poderia ser sua introdução menos drástica por um acúmulo gradual de decisões judiciais pertinentes.” (MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*, p. 199-201.)

70. “O valor da segurança jurídica deve ser sopesado com o da justiça material. A fórmula de Radbruch diz respeito a uma ponderação que, em princípio, dá prevalência à segurança jurídica, invertendo a hierarquia somente em casos extremos.” (ALEXY, Robert Alexy. *Conceito e validade do direito*, p. 64.)

71. “Uma norma que nunca e em parte alguma é aplicada e respeitada, isto é, uma norma que [...] não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como norma válida (vigente). Um mínimo de eficácia [...] é a condição de saliência.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 12.)

72. “Apelando para a consciência jurídica e considerações práticas, os autores tentam estabelecer uma certa interpretação do direito na esperança de que seus pronunciamentos influenciarão as decisões jurídicas futuras. Nesta medida, conseqüentemente, suas expressões não são asserções, mas diretivas [...], que assumem a forma de conselhos, solicitações, recomendações ao juiz quanto a como deve ele decidir o caso em pauta. São diretivas de *sententia ferenda*.” (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p. 71.)

73. Platão acreditava que o fim dos males viria pelo rei-filósofo: “Enquanto não forem, ou os filósofos reis nas cidades, ou os que agora se chamam reis e soberanos filósofos genuínos e capazes [...],

sistemática, o jurista busca assumir a função de legislador, sem, no entanto, apresentar-se como tal, o que o torna imune a críticas de um ponto de vista político. Como síntese, podemos dizer que a interpretação sistemática, no sentido da combinação de enunciados, é imprescindível para a interpretação do direito⁷⁴. Mas isso, quem tiver ouvidos que ouça, não quer dizer que adotamos uma posição que permita disfarçar críticas à norma jurídica, quanto mais eliminá-la, sob rótulos jurídicos. Manifestar que uma norma jurídica é dura não é o mesmo que realizar uma interpretação sistemática⁷⁵.

3.2. Federação

Seja de modo assumido, poucas vezes ou quase nunca, ou velado, amiúde ou sempre, principalmente sobre a forma de interpretação sistemática, o platonismo manifesta-se no direito, quer quando a doutrina nega o modo como o utente interpreta a norma jurídica – faz dela uso –, dizendo que é ela errada, como nos casos das decisões judiciais, quer quando, ainda mais grave, pois se torna imune à crítica política, nega o próprio direito

não haverá tréguas dos males [...]” (*A República*, p. 251.) De nosso lado, achamos que ser extremamente culto não impede alguém de se tornar um tirano: “Catarina apreciava sinceramente suas ideias [dos filósofos] e abominava a escravidão, [...]. Mas a decência de Catarina não a impediu de distribuir dezenas de milhares de almas a seus favoritos. [...] Na verdade, como dona de milhões de almas nas terras da Coroa, ela própria era a maior proprietária de servos e sabia que essa parceria entre tsar e nobreza, baseada na convergência de interesses [...] era o pilar do império.” (MONTEFIORE, Simon. *Os Romanov*, p. 285.)

74. “Quando se diz que a função do jurista é ensinar, apenas podemos aplaudir. Contudo, não podemos permitir que o jurista se torne o destinatário das normas jurídicas, para, então, interpretá-las para os demais cidadãos, que, segundo essa ótica, não teriam condição de isso fazer sozinhos. Tal situação configuraria uma usurpação das funções do parlamento, pois nela tudo teria de ser filtrado pelos juriconsultos, quando muito bem se poderia abrir uma brecha entre o conteúdo da norma e a interpretação doutrinária, a qual se apresentaria como a correta, a verdadeira. Contra isso, nunca é demais repetir o óbvio, doutrinador não é eleito, doutrinador não tem voto, e não pode fazer as leis, mesmo que sob a roupagem da interpretação.” (COSTA, Valterlei A. da. *Final, quem deve ser o guardião da Constituição? Revista Brasileira de Teoria Constitucional*, v. 6, p. 36.)
75. Para ilustrarmos em matéria tributária um caso de não convergência entre a constitucionalidade da lei e a sua justeza, podemos citar a trava de 30% à compensação de prejuízos fiscais. Assim, “[...] a limitação à compensação de prejuízos fiscais acumulados pode não ser a melhor opção, trazendo, inclusive efeitos econômicos danosos, mas disso não decorre que seja uma interpretação do conceito de renda fora da moldura constitucional. Há margem, e uma vez havendo possibilidade, estamos no campo da volição e não mais da cognição. E se é para escolher, essa escolha cabe ao legislador. Claro, ninguém é obrigado a gostar do que escolheu o legislador, mas então deve se lutar na arena adequada para que haja uma mudança. [...] Mas devemos ter bem guardada que uma lei diga não é necessariamente uma lei inconstitucional. E uma das mais belas fábulas ajudamos a compreender isso. Se para qualquer lei tributária posta, grita-se sempre lobo, então, quando esse de fato aparecer, ninguém vai acreditar”. (COSTA, Valterlei A. da. *Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional. Revista ABRADT Fórum de direito tributário*, n. 4, 285.)

positivo, para pôr, em seu lugar, o direito ideal, o direito justo. E parece ser esse o caso da corrente dicotômica em relação ao que entende por “Federação”, pois haveria, para tal escola, uma forma ideal que, por sua força, como sobreprincípio, moldaria a interpretação de todos os demais dispositivos – interpretação sistemática –, dando-lhe os devidos contornos ou mesmo o excluindo.

E é a partir dessa idealização que é lido o inciso III do art. 146 da CF/1988, o qual não poderia ter seu lugar no ornamento jurídico em razão do art. 1º da CF/1988⁷⁶, que estabelece ser o Brasil uma Federação, a menos que diluído nos anteriores incisos I e II do mesmo artigo. Ocorre que tanto a Federação como as normas gerais em matéria tributária se encontram na mesma Constituição, de forma originária. Assim, toda a questão fica em saber se é possível uma Federação que permita a existência de normas gerais não apenas para os casos nos quais disponha sobre conflitos de competência e regule as limitações ao poder de tributar, sem que isso signifique o clássico dilema já formulado por Hamilton⁷⁷.

Inicialmente, lembramos que não é possível apresentar um conceito de Federação, ao menos não em sentido material, que valha para todos os lugares e todas as épocas. Poder-se-ia, claro, buscar um conteúdo mínimo e a partir disso negar que se trata de uma Federação aquelas ordens jurídicas que não sejam assim dispostas, mas isso seria um conceito de direito e não um conceito no direito. Logo, o que nos resta é um conceito formal de Federação, qual seja, “[a] ordem jurídica de um Estado federal compõe-se de normas centras válidas para o seu território e de normas locais válidas para porções desse território, para os territórios dos ‘Estados componentes (ou membros)’”⁷⁸. Com isso, é lícito dizer que os estados federais – e, no nosso caso, os municípios (lei orgânica) – podem outorgar-se uma Constituição, sem, no entanto, esquecermo-nos de que tal diploma estará mais ou menos limitado pela Constituição da Federação, ou seja, “[a]s autoridades locais têm [...] uma competência limitada ou ilimitada, conforme a Constituição central estabelece ou não um quadro às Constituições locais”⁷⁹.

Fácil, aliás, perceber que uma Federação pode ser mais centralizada ou mais descentralizada sem que, com isso, perca sua natureza, já que ela decorre da existência de normas centrais e parciais e não de quanto é regulado pela ordem central e quanto o é pela ordem parcial. Não se nega, por óbvio, que se possa preferir uma Federação na qual a autoridade central tenha menos ingerência, com os entes parciais legislando com mais

76. CF/1988: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: *omissis*.”

77. “Pretendem-se coisas contraditórias e inconciliáveis: quer-se aumentar a autoridade federal, e não se quer diminuir a autoridade dos Estados! Quer-se a soberania da União e uma independência absoluta nos membros!” (HAMILTON, Alexander. Dos defeitos da confederação atual. In: HAMILTON, Alexander; MADISON, James Madison; JAY, John. *O federalista*, p. 109.)

78. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*, p. 451-452.

79. KELSEN, Hans. *Teoria geral do estado*, p. 89.

liberdade, mas esse é apenas um dos modos de ser da Federação e não o único. Logo, podemos concluir que, estando ambos originalmente no texto constitucional, com o enunciado “o Brasil é uma Federação” não se afasta o enunciado “é função da lei complementar estabelecer normas gerais”, mesmo que se agite a bandeira da interpretação sistemática, pois nada impede de ser assim construída nossa Federação⁸⁰. No mais, não temos dúvidas de que, para o constituinte de 1988, “[s]obre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida”⁸¹. Isso porque, à época da constituinte, a discussão sobre as funções da lei complementar, se dúplice ou tríplice, era por demais conhecida, e a confecção do art. 146 com três incisos foi a forma de pôr fim à controvérsia⁸². Assim, “[...] em 1988 tudo mudou e, portanto, nada deve permanecer como antes”⁸³.

Desde a CF/1946⁸⁴, que estabeleceu a possibilidade de a União legislar sobre normas gerais de direito financeiro, passando pela CF/1967⁸⁵ e pela EC 1/1969⁸⁶, vem a mesma escola expondo que as normas gerais devem ter um alcance limitado em razão da

-
80. “Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem.” (CANTO, Gilberto Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Lei complementar tributária*, p. 2.)
81. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 122.
82. Nesse sentido, Ives Gandra Martins: “O novo texto constitucional elimina, de vez, as dúvidas que pairam sobre o espectro de atuação da lei complementar.” (*Sistema tributário na Constituição de 1988*, p. 82.) Ou Luciano Amaro: “A Constituição atual (art. 146, I, II e III) procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º) [...]” (*Direito tributário brasileiro*, p. 169.) Ou Zelmo Denari: “O atual texto constitucional, para deixar transparente o alcance do dispositivo [art. 146], assim enuncia a função tripartida da lei complementar [...]” (*Curso de direito tributário*, p. 136.) Ou Antonio Rodrigues do Amaral: “O legislador da Carta de 1988 [...], afastando definitivamente qualquer dúvida atinente à triplíce função atribuída, em matéria tributária, ao diploma legislativo em tela, no art. 146 [...], dispôs: [...]” (Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Curso de direito tributário*, p. 102.) Ou, ainda, Carlos Velloso: “A Constituição de 1988 acabou com o debate, porque adotou a corrente tricotômica [...]” (Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, p. 123.) Sobre o tema, também são oportunas as palavras de Paulo de Barros Carvalho: “A inserção do art. 146, seus incisos e alíneas, na Constituição de 1988, com a amplitude de que é portador, refletiu o desempenho de um trabalho político bem urdido, para a obtenção de finalidade específica: impor a prevalência agora com foros normativos, daquela corrente que prosperara, a velas pandas, entre os mais tradicionais tributaristas brasileiros.” (*Curso de direito tributário*, 18. ed. p. 223.)
83. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 52.
84. “Art 5º Compete à União: [...] XV – legislar sobre: [...] b) normas gerais de direito financeiro; [...]”
85. “Art. 19. *Omissis*. § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.”

Federação. E a CF/1988 em nada alterou seu posicionamento⁸⁷, e nem poderia, pois ele não decorre do direito positivo, mas de uma visão de mundo que entende serem as coisas melhores, mais belas e justas quando as mãos do legislador complementar estão atadas. Ocorre que não foi assim que dispôs a Constituição atual – sem entrarmos aqui no mérito se nas Constituições anteriores a corrente dicotômica tinha razão⁸⁸ –, e não há interpretação sistemática que, quanto a isso, dê jeito nisso. No mais, apenas podemos dizer aos adeptos dessa forma de ver o mundo, em oposição à Constituição: *dura lex, sed lex*⁸⁹.

4. NORMAS GERAIS

A expressão “normas gerais” é causadora de dificuldades interpretativas, isso não negamos. Todavia, não vemos que o embaraço esteja no adjetivo “gerais” – mesmo que,

86. “Art. 18. *Omissis*. § 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.”

87. Sob a CF/1946, afirmou Geraldo Ataliba que “[g]randes perigos envolve esse dispositivo [art. 5º, XV, b], pondo em risco toda a estrutura cuidadosamente construída, no sentido de assegurar que a autonomia dos Estados e Municípios não seja solene declaração [...]”. (Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 82, p. 42.) Voltou à carga, agora sob a vigência da CF/1967, já com a alteração promovida pela EC 1/1969, no que é o Manifesto da corrente dicotômica: “Seria [...] altamente ilógico e absurdo que a Constituição tivesse conferido autonomia a Estados e Municípios, tributos privativos e competência ampla para instituí-los e regulá-los e, ao mesmo tempo, conferisse ao Congresso poderes para limitar arbitrariamente aquelas faculdades e competências.” (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *Revista de Direito Público*, n. 10, p. 48.) Também Paulo de Barros Carvalho se manifestou sobre o tema antes da atual Constituição: “À lei complementar, enunciada no art. 18, § 1º, caberia a única função de ser veículo legislativo das normas gerais de direito tributária. Estas, por sua vez, ficaram circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações ao poder de tributar.” (*Curso de direito tributário*, 1. ed., p. 113.) E o mesmo pode ser dito de Roque Carrazza: “[...] a competência prevista no art. 18, § 1º, da Lei Maior, deve ser entendida em perfeita harmonia com as competências tributária privativas [...]. [...] a Constituição não conferiu, ao legislador complementar, um ‘cheque em branco’ [...]. Apenas concedeu que ele, de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.” (*Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, p. 235-236.)

88. Hamilton Dias de Souza já expunha, perante o texto anterior, que “[a]s 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”. (Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Curso de direito tributário*, p. 31.)

89. “[...] a lei é dura, mas é a lei [quem] esclarece que o império da lei deve prevalecer, partindo da premissa de que o objetivo está no bem-estar social, no bem de todos, na punição do culpado [...]”. (PEDROTTI, Irineu; PEDROTTI, William; CARLETTI, Amilcare. *Máximas latinas no direito: anotadas*, p. 1072.)

para ele, haja uma gama de definições, pois todos giram em torno de um uso básico⁹⁰ –, mas no substantivo “norma”. Assim, é por tal termo que devemos iniciar. Adotemos, então, uma posição reducionista, dizendo que o direito é formado exclusivamente por normas jurídicas, sendo elas idênticas do ponto de vista formal (homogeneidade sintática), divergindo apenas no conteúdo. Logo, podemos expor que as normas são formadas por hipótese e consequência, ligadas pelo sincategorema *dever-ser*⁹¹, estando na consequência a conduta devida, só que modalizada (permitida, proibida ou obrigada)⁹². Ademais, se a norma em questão é uma norma de competência, a ação normativa é, geralmente, estabelecida via um procedimento, ao lado de uma limitação ao conteúdo da norma que será posta. Com isso, temos, para o art. 146, III, da CF/1988, a seguinte norma jurídica⁹³: dada toda e qualquer situação, então deve ser a ação normativa pelo Congresso Nacional, no modo permitido, de estabelecer, mediante a aprovação da maioria dos membros do parlamento, normas gerais em matéria de legislação tributária.

Agora, essas normas gerais sobre matéria de legislação tributária podem abarcar os mais variados aspectos, pois as alíneas do inciso III do art. 146 da CF/1988 são qualificadas como “especialmente”, o que faz delas exemplificativas. Dado esse campo amplo, pretendemos, então, isolar apenas um de seus temas, corte epistemológico, para poder sobre ele promover um maior desenvolvimento. Com isso, voltemos nossa atenção à alínea *a* do inciso III do art. 146 da CF/1988, e, para fins de maior precisão, deixemos de fora a parte inicial, a definição de tributos e suas espécies, e nos concretemos *in fine*, ou seja, na permissão de, por lei complementar, o Congresso Nacional estabelecer normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Com essa

90. *A contrario sensu*, geral é aquilo que não é “Ant. – Particular; especial”. (FERNANDES, Francisco. *Dicionário de sinônimos e antônimos da língua portuguesa*: verbete “geral”, p. 486.) Em sentido afirmativo, geral é aquilo “[...] 1 que se aplica a um conjunto de casos ou de indivíduos [...] 2 que abrange a totalidade ou a maioria de um conjunto de coisas ou pessoas [...] 3 universal, genérico [...] 4 que busca a universalidade [...] 5 não específico ou definido [...]”. (HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1446.)

91. “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regras [...], aí encontramos sua composição dual.” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 82.)

92. “Há os modos deônticos ou modos de obrigação. Esses são conceitos tal qual o obrigatório (aquilo que nós devemos fazer), o permitido (aquilo que nós temos permissão para fazer), e o proibido (aquilo que nós não devemos fazer).” (WRIGHT, G. H. von. *Deontic logic*. *Mind*, n. 237, p. 1 – tradução nossa.) No original: “There are the deontic modes or modes of obligation. These are concepts such as the obligatory (that which we ought to do), the permitted (that which we are allowed to do), and the forbidden (that which we must not do).”

93. Em sentido estrito, o que temos é apenas um fragmento de norma, ou ainda, segundo Hans Kelsen, “*unselbständige Rechtsnormen*”, que aparece na tradução de João Baptista Machado como “normas não-autônomas”, ou seja, “[...] aquelas que determinam com maior exatidão o sentido de outras normas, definindo porventura um conceito utilizado na formulação de uma outra norma [...]”. (*Teoria pura do direito*, p. 64.)

demarcação, é hora de especificar a que alude o termo “geral”, uma vez que não é possível se limitar a singela afirmação que se refere à “norma”, mesmo que complementada com o adjetivo “jurídica”, pois “geral” pode remeter tanto aos destinatários da norma em matéria de legislação tributária, que devem ser alcançados de forma geral⁹⁴, como ao conteúdo da própria prescrição, que, por essa linha, deve ser geral⁹⁵⁻⁹⁶. Em síntese, quando se “[...] atribui à União competência para legislar sobre ‘normas gerais’ [...] a linguagem constitucional pode estar tratando de normas gerais pelo conteúdo, ou de normas universais, isto é, gerais pelo destinatário [...]”⁹⁷.

Assim, por um lado, significa que a norma geral em matéria tributária deve alcançar todos⁹⁸. Nesse ponto, “geral” liga-se ao destinatário da norma. E aqui cabe um acréscimo:

-
94. G. Henrik von Wright faz a oposição entre norma geral e norma particular: “Diremos que una prescripción es *particular* con relación a su sujeto cuando se dirige a un individuo humano específico. [...] Diremos que una prescripción es *general* en relación a sus sujetos cuando se dirige a *todos* los hombres sin restricción o a *todos* los hombres que respondan a una determinada descripción.” (*Norma y acción*, p. 94.) Norberto Bobbio entre geral e individual: “[...] julgamos oportuno chamar de ‘gerais’ as normas que são universais em relação aos destinatários [...]. [...] Às normas gerais se contrapõem as que têm por destinatário um indivíduo singular, e sugerimos chamá-la de *normas individuais*; [...]” (*Teoria da norma jurídica*, p. 180-181.)
95. Nesse ponto, Norberto Bobbio utiliza abstrato e concreto: “[...] aconselhamos falar [...] em *normas abstratas* quando nos encontramos frente a normas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe). [...] às normas abstratas se contrapõem as que regulam uma ação singular, e sugerimos chamá-las de *normas concretas*.” (*Teoria da norma jurídica*, p. 181.)
96. A classificação elaborada pela doutrina apenas considera o sujeito e a conduta devida, não se atendo à hipótese normativa. Para uma classificação que tome todos esses pontos, veja Valterlei A. da Costa: “[...] em relação à hipótese normativa, a norma jurídica é “abstrata” ou “concreta”, a depender da questão temporal, de já se ter ou não verificado no mundo seu conteúdo. Já quanto à consequência, a norma jurídica, a depender da conduta prescrita, que sempre é para o futuro, é uma “ocorrência” ou um “evento”. No primeiro caso, ocorrência, há uma individualização, uma especificação; no segundo caso, evento, há notas que podem ser mais ou menos genéricas, sem haver uma exata precisão. Por fim, ainda na consequência normativa, há o sujeito que deve realizar a conduta (ação ou omissão). Pode ser um indivíduo, representado por um nome próprio, particularizado, o que nos leva a denominar a norma jurídica de “individual”, ou pode ser um sujeito indeterminado, mesmo que determinável de forma mais ou menos genérica, o que permite então falar de norma jurídica “geral”. Poderemos agora combinar os resultados encontrados, tanto na hipótese como na consequência, o que nos permite falar em oito (23) espécies de normas jurídicas. Assim, temos as normas jurídicas: 1) concreta, ocorrente e individual; 2) concreta, ocorrente e geral; 3) concreta, eventiva e individual; 4) concreta, eventiva e geral; 5) abstrata, ocorrente e individual; 6) abstrata, ocorrente e geral; 7) abstrata, eventiva e individual; e 8) abstrata, eventiva e geral.” (*Ensaio para uma teoria trilogica do tributo*, p. 63.)
97. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista da Faculdade de Direito da USP*, v. 90, p. 249 – adaptamos entre colchetes.)
98. “Normas gerais [...] são aquelas que abrigam princípios, diretrizes, preceitos fundamentais, aplicáveis a todas as pessoas políticas. Opõem-se às normas específicas, incumbidas da disciplina de

“todos” refere-se à universalidade dos que possam pela situação ser atingidos, e não à totalidade dos entes federativos, ou seja, “[...] será geral desde que aplicável a todas as situações idênticas, dentro do âmbito da possibilidade material da sua ocorrência”⁹⁹. Portanto, se se estabelece normas gerais sobre o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do IPVA, faz-se isso para todos os estados e não para todos os entes federados. E, por outro, “geral” compreende que a norma geral não deve ser plena, não deve bastar em si. Com isso, somente haverá de se falar de norma geral tributária se o ente federativo instituir o tributo por meio de lei sua, não sendo suficiente, para tanto, a mera existência da norma nacional¹⁰⁰. Logo, a norma geral disporá sobre o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos, mas, com isso, não fica dispensada a entidade que detém a competência tributária de criá-lo legislando, caso pretenda arrecadá-lo. E, acrescentamos, não é ser a norma geral mais ou menos genérica que lhe atribui esse caráter¹⁰¹, ao menos não no que concerne ao art. 146, III, a, da CF/1988 – até porque “[m]esmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer”¹⁰² –, mas sim o fato de não instituir ela mesma o imposto, deixando tal função para o legislador de ente federado.

À guisa de síntese, podemos dizer que são normas gerais as que estabelecem os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos porque, primeiramente, dirigem-se a todos os entes federados que nela se enquadrem, não admitindo exceções, e, igualmente, porque não são aptas para estabelecer esses impostos *per se*, cabendo, tal função, exclusivamente, à pessoa competente.

questões peculiares, cuja natureza não autoriza o tratamento uniforme ensejado pelas normas gerais, e, por isso, compete a cada pessoa política estabelecê-las.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*, p. 20.)

99. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 14.
100. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro: “A ‘norma geral de Direito Financeiro’ não decreta tributo, nem lhe fixa a alíquota.” (*Limitações ao poder de tributar*, p. 102.) De toda sorte, a questão é muito próxima da discussão sobre se a Constituição institui tributo. De forma praticamente unânime, a doutrina entende que a Constituição não decreta o tributo, mas aqui registramos duas mais do que honrosas exceções. Uma é José Souto Maior Borges: “[...] mesmo antes de sua instituição por lei, o tributo apenas previsto na Constituição, já existe.” (*A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*, p. 5.) Outra é José Roberto Vieira: “Ora, se tributo é norma, como já reconhecemos, em companhia de larga e respeitável doutrina, perante tal norma constitucional, é inevitável concluir: a constituição criou tributo.” (E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*, p. 639.)
101. Em sentido diverso, Roque Carrazza: “[...] estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por síntese, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas.” (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 792.)
102. Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 388.

5. UNIFORMIDADE

Aceitar que o texto constitucional estabeleceu a existência de normas gerais para dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, por meio de lei complementar, não é o mesmo que negar, que também está presente neste mesmo texto, a discriminação das rendas, para usarmos clássica expressão¹⁰³. Afinal, “[...] o constituinte teria outorgado competência tributária [...] para nada; bastaria o legislador complementar definir diferentemente um ‘fato gerador’, para que se esvaziasse de modo importante, a possibilidade de instituição de tributos”¹⁰⁴. Mas o que isso implica, em nossa forma de ver, é negar que já esteja tudo pronto e acabado na Constituição, bastando apenas um revelar¹⁰⁵. Para nós, com todas as vênias que a situação exige, que o constituinte tenha feito tudo e, então, descansado no sétimo dia, carecendo assim do legislador complementar para dar andamento a sua obra, é pensamento que não encontra amparo no texto constitucional, a não ser que passemos a imaginar como escrito nele o que lá não está¹⁰⁶.

Ao estabelecer ao ente federativo que impostos ele pode criar, a partir de um nome, *nomen juris*, já demarcou o constituinte uma área de atuação, uma moldura, que é encontrada por meio da investigação sobre o uso de termos como renda, mercadoria ou serviço. Nessa linha, que algo seja enquadrado como renda, serviço ou mercadoria, ou, ao contrário, não o seja, pode ser familiar ao auditório, o que nos permite falar de uma zona de certeza. Há, também, uma zona de penumbra, que se verifica quando “[h]á razões, quer a favor, quer contra o nosso uso do termo geral e nenhum convencimento firme ou acordo geral dita o seu uso, ou, por outro lado, estabelece a sua rejeição pela pessoa ocupada na classificação”¹⁰⁷. De toda sorte, podemos sempre aperfeiçoar o entendimento preliminar, que é extratextual, cotejando-o com dispositivos da Constituição, quer para afastar a ambiguidade, quando temos um termo que pode ser usado de duas ou mais formas distintas, quer a vagueza, para, então, dar contornos mais firmes à concepção inicial.

103. Por um lado, “[...] a discriminação de rendas, nas federações, costuma ser fixada no próprio texto constitucional”. (FALCÃO, Amílcar. *Sistema tributário brasileiro: discriminação das rendas*, p. 12.) Por outro, “[c]omo fiel sombra das tendências políticas prevaletentes, a discriminação de rendas nunca pôde vazar num protótipo ideal, válido para todas as circunstâncias”. (DÓRIA, Antônio Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*, p. 16.)

104. CUNHA, Carlos Renato Cunha. *O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo*, p. 92.

105. Como, aliás, entende Roque Carrazza: “[...] não será a lei complementar que definirá ‘os tributos e suas espécies’, nem ‘os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes’ dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional.” (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 796.)

106. “Deus concluiu no sétimo dia a obra que fizera e no sétimo dia descansou, depois de toda a obra que fizera.” (Gênesis 2:2, *Bíblia de Jerusalém*, p. 35.)

107. HART, Herbert. *O conceito de direito*, p. 140.

Nesse ponto, sobressai o método da exclusão, do *não é*. Se, v.g., em um primeiro momento, temos duas interpretações para um termo, ou apenas o interpretamos vagamente, podemos eliminar uma delas ou precisar a outra, excluindo o que esse termo não é. Pode, questão contingente, chegar-se, inclusive, a muito bom cômputo, como, igualmente, pode se deparar com uma zona de imprecisão. Se o método do *não é*, quando houver no direito constitucional positivo muitas regras que se ligam ao termo em estudo, produz um bom resultado, então a área de atuação do legislador complementar é menor, havendo a probabilidade de inconstitucionalidade caso muito se estenda. Entretanto, se o resultado do cotejo constitucional é mais limitado, então a margem de manobra do legislador complementar é maior, não sendo tarefa do jurisconsulto restringi-la, ainda mais quando “[...] no Estado Democrático de Direito, o jurista não pode brincar de pretor romano”¹⁰⁸.

A princípio, existe o texto constitucional para se interpretar, mas esse mesmo texto constitucional estabelece um papel triádico para o legislador complementar do art. 146 da CF/1988, permitindo a ele dispor sobre normas gerais, e, assim, acrescentando uma camada linguística ao processo de positivação da tributação. E isso porque não está tudo na Constituição, esperando apenas ser desvelado. Ademais, “[...] não nos parece possível simplesmente desconsiderar enunciados prescritivos positivados pelo legislador constituinte, como parecem fazer aqueles que aderem à corrente ‘dicotômica’ ou ‘unifuncional’”¹⁰⁹. Portanto, não é um caso de “[...] examinar meticulosamente/detidamente/minuciosamente; não perder o menos gesto [...], rever, [...], reparar bem, inspecionar, rondar, revistar, vasculhar, passar em revista [...]”¹¹⁰. Se não está lá, não está lá, não importa quantas vezes e com que zelo se olhe. No mais, basta ter em conta a função de uniformização que o dispositivo faculta. Com efeito, depois da aplicação do método do *não é*, podem restar, v.g., duas interpretações em harmonia com o texto constitucional, quando, então, o legislador complementar, por meio de volição, e não de cognição, escolhe uma delas, vinculando o legislador do ente federativo quando for instituir o tributo¹¹¹.

108. MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo?* p. 55-56.

109. VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*, p. 398.

110. AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. *Dicionário analógico da língua portuguesa*, p. 185.

111. Para um exemplo da aplicação do método da exclusão ao texto constitucional, com o complemento de sentido sendo dado pelo CTN, ver Valterlei A. da Costa e Rosicléia Macedo Linhares: “Pela Constituição, ficamos sabendo o que renda *não é*, mas, agora, conjugando com o Código Tributário Nacional (que extrai validade da norma de competência que é art. 146, III, a, da CF), ao qual não damos valor meramente declarativo, ficamos sabendo o que renda é [...]. Temos, portanto, dois conjuntos. Num, que chamaremos de Cf, temos os elementos capital (ca), patrimônio (p) e faturamento ou receita (f); noutro, que denominaremos Ctn, encontramos produto do capital (pc) e produto do trabalho (pt). O conjunto renda, simbolizado por R, seria a diferença entre os conjuntos Cf e Ctn, o que resulta em $\{(ca, p, f) \notin R \wedge (pc, pt) \in R\}$. Ou seja, os elementos capital, patrimônio e faturamento ou receita não pertencem ao conceito de renda e o produto do capital e

A função da norma geral, a ser posta por lei complementar, no que toca ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos é escolher, entre as interpretações possíveis do texto constitucional, aquela que deve ser seguida pelos entes federativos; todos eles a quem se aplique, sem dispensar, com isso, lei para a criação do tributo, pois saber que um determinado imposto *não é* isso ou *não é* aquilo, o que se obtém da Constituição, depois da identificação dos usos, por comparação, não elimina, por contraparte, a possibilidade de que *seja* este ou *seja* aqueloutro. Mas, visando a afastar que cada ente federativo competente escolha a alternativa que melhor lhe convenha, estabelece-se a norma geral, quando então a decisão é tomada para todos. Assim, a autonomia da Federação, ao invés de sua feição máxima, é trocada por segurança jurídica; preferência que, se não ganha o aplauso de todos, não pode ser, em razão de sua origem constitucional, posta na ilegitimidade.

6. CONCLUSÃO

Quem perde as ilusões é alguém a um passo de tornar-se um cético¹¹². Isso porque, se o método não entregar tudo o que se deseja, então não serviria ele para nada. O presente artigo tenta, justamente, evitar isso, prestigiando o método, mesmo que estabelecer o que algo *não é* não satisfaça a todos. Afinal, não poder apresentar uma única conclusão, sem vagueza ou ambiguidade, não equivale à impossibilidade de assentar delimitações. Assim, se, por um lado, a proposta do método da exclusão não é ambiciosa, do que *não é*, por outro, deve ter seu lugar, seu valor, pois busca afastar o campo da total indeterminação. E isso fica patente no estudo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Há termos constitucionais tributários para os quais não é possível associar, *prima facie*, significados expressos, ou seja, não há, para eles, uma definição na Constituição. Somos obrigados, então, a recorrer, para não lhes imputar uma ausência de significação, a concepções extratextuais, que encontramos mediante a observação do uso que se faz dos termos em outras paragens. Depois disso, para combater a ambiguidade e a vagueza que essa catalogação em conformidade com o uso traz, aplicamos o método do *não é*, delimitação negativa, e obtemos, assim, uma noção ou conceito constitucional tributário. No entanto, tal balizamento torna mais preciso, mas não unívoco, aquilo que é ligado ao vocábulo. E é esse método e o seu produto que denominamos de constitucional, mesmo

o produto do trabalho pertencem ao conceito de renda.” (Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 3, p. 230-231.)

112. “O céptico acerca das regras é por vezes um absolutista desapontado; descobriu que as regras não são tudo o que seriam no paraíso de um formalista, ou num mundo em que os homens fossem iguais aos deuses e pudessem prever todas as combinações possíveis de facto, de tal forma que a textura aberta não fosse um aspecto necessário das regras.” (HART, Herbert. *O conceito de direito*, p. 152.)

que parta de dados extratextuais, porque o polimento das disparidades e o traçado dos contornos é feito agora apenas com outros termos da Constituição. Temos, portanto, algo com sentido, só que ainda resta o que ser dito; porém, se pouco ou muito, é questão contingente.

Especificamente, em relação ao fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos, não acreditamos em conceitos únicos, que possam ser obtidos diretamente da Constituição. A padronização, com vistas à segurança jurídica, somente poderá ser alcançada com o estabelecimento de norma geral, posta por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, a, da CF/1988. No entanto, buscamos um método para não deixar o legislador infraconstitucional inteiramente livre, atuando da forma como melhor lhe convenha. Essa é a razão do porquê não devemos abandonar o método, que se não nos dá tudo, ao menos, dá-nos algo. Por ele, a princípio, identificamos o uso que se faz do termo para o qual voltamos nossa atenção, e, então, delimitamo-lo, expondo o que ele *não é*, a partir do cotejo com outros dispositivos constitucionais. Entretanto, a certeza, dentro do que isso é possível no direito, somente advirá com a atuação do legislador complementar, sem a possibilidade de ser ele substituído pelo jurista, mesmo que abra este o guarda-chuva da “interpretação sistemática”.

Como fecho, concluímos que é permitido ao legislador complementar estabelecer normas gerais tributárias – quanto ao fato gerador, à base de cálculo e aos contribuintes – para os casos em que não haja na Constituição uma única associação de significado a um termo que configura o cerne do imposto, devendo respeitar, porém, a moldura dada pela delimitação negativa, sem haver, contudo, a necessidade de dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais à tributação, pois podem elas ser expedidas, especialmente, com função uniformizadora, não se configurando, com isso, qualquer ofensa à ideia de Federação.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. António de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARON, Raymond. *As etapas do pensamento sociológico*. Trad. Sérgio Bath. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1973.

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. ampl. e atual. em função da Constituição de 1988. São Paulo: Ed. RT, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços – diversões públicas – convites e ingressos gratuitos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 104, p. 381-399, abr.-jun., 1971.
- ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito tributário*, São Paulo, n. 48, p. 91, abr.-jun. 1989.
- ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971.
- ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 15-39, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965.
- ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: limites à norma geral – Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 45-80, out.-dez. 1969.
- ÁVILA, Humberto. *Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. *Dicionário analógico da língua portuguesa: ideias afins/thesaurus*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, EDUC, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovação do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 64-71, [2002?].
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, p. 48-65, jun. 2013.
- BULYGIN, Eugenio. Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos. In: ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Lei complementar tributária*. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1990.
- CARNAP, Rudolf. *Coletânea de textos*. Trad. Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CHURCHMAN, C. West. *Introdução à teoria dos sistemas*. Trad. Francisco M. Guimarães. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Valterlei A. da. Afinal, quem deve ser o guardião da Constituição. *Revista Brasileira de Teoria Constitucional*, v. 6, n. 1, p. 23-40, jan.-jun. 2020.
- COSTA, Valterlei A. da. *Ensaio para uma teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.
- COSTA, Valterlei A. da. Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 02, n. 04, p. 267-287, jul.-dez. 2018.
- COSTA, Valterlei A. da; LINHARES, Rosicléia Macedo. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 02, n. 03, p. 221-237, jan.-jun. 2018.
- COSTA, Valterlei A. da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set.-dez. 2018.
- CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.
- CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- DESCARTES, René. Regras para a orientação do espírito. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Atualização de Flávio Bauer Novelli. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
- FERNANDES, Francisco. *Dicionário de sinônimos e antônimos da língua portuguesa*. 43. ed. Revisado e ampliado por Celso Pedro Luft. São Paulo: Globo, 2005.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 90, p. 245-251, 1995.
- FREGE, Gottlob. *Lógica e filosofia da linguagem*. Trad. Paulo Alcoforado. 2. ed. São Paulo: EDUSP, 2009.
- GORGULHO, Gilberto da Silva et al. (coord.). *BÍBLIA DE JERUSALÉM: nova edição, revista e ampliada*. Trad. da Gênesis de Domingos Zamagna. São Paulo: Paulus, 2003.
- HAMILTON, Alexandre; MADISON, Hamilton; JAY, John. *O federalista*. Trad. Leônidas Gontijo de Carvalho et al. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.
- HEGENBERG, Leônidas. *Definições: termos teóricos e significado*. São Paulo: Cultrix, 1974.
- HEGENBERG, Leônidas. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

- KELSEN, Hans. *¿Qué es la teoría pura del derecho?* Trad. Ernesto Garzón Valdés. 9. ed. México: Distribuciones Fontamara, 2002.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do estado*. Trad. Fernando de Miranda. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1945.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 11. ed. São Paulo: Perspectiva, 2011.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.
- LASSALLE, Ferdinand. *O que é uma Constituição?* [S.t.]. Leme: CL Edijur, 2016.
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MONTEFIORE, Simon Sebag. *Os Románov: 1613-1918*. Trad. Claudio Carina et al. São Paulo: Companhia das Letras, 2016.
- MORRISON, Wayne. *Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
- MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo?* Trad. Peter Naumann. 7. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013.
- PEDROTTI, Irineu Antonio; PEDROTTI, William Antonio; CARLETTI, Amilcare. *Máximas latinas no direito: anotadas*. Campinas: Servanda, 2010.
- PERELMAN, Chaïm. *Retóricas*. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. Trad. Maria Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PLATÃO. *A República*. Trad. Maria Helena da Rocha Pereira. 9. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.
- PLATÃO. *Diálogo V: O banquete, Mênon (ou da Virtude), Timeu, Crítias*. Trad. Edson Bini. Bauru: Edipro, 2010.

- POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 11. ed. São Paulo: Cultrix, 2004.
- REALE, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003.
- RYLE, Gilbert. *Linguagem ordinária*. Trad. Balthazar Barbosa Filho. 4. ed. São Paulo: Nova Cultura, 1989.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- SÓFOCLES. *A trilogia tebana*. Trad. Mário da Gama Kury. 11. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul.-set. 1954.
- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- 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.
- TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 84-103, ago. 2001.
- TORRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – Hierarquia de normas – Papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, p. 50-69, [2002?].
- TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa. *Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais*. Barueri: Manole, 2003.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 117-138, jan.-mar. 2004.

- VIEIRA, José Roberto. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição administrativa”. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). *Jurisdição: crise, efetividade e plenitude institucional*. Curitiba: Juruá, 2009.
- VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- VIEIRA, José Roberto. Normas gerais de direito tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SOUZA, Priscila (Coord.). *50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VIEIRA, José Roberto. O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras. IPI x ISS: óculos para macaços. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SOUZA, Priscila (Coord.). *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. Marcos G. Montagnoli. 9. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001.
- WRIGHT, Georg Henrik von. Deontic logic. *Mind*, Oxford University Press, v. 60, n. 237, p. 1-15, jan. 1951.
- WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro García Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Fontes do Direito Tributário. Normas gerais do Direito Tributário e Código Tributário Nacional, de Raymundo do Prado Vermelho – *RTrib* 61/52-70 (DTR\2005\209);
- Limites à competência da União para editar normas gerais em matéria tributária, de Douglas Vitoriano Locateli – *RTrib* 43/9-21 (DTR\2002\143);
- Normas gerais de Direito Tributário: solidariedade e federalismo, de Ernani Contipelli – *RTrib* 97/13-20 (DTR\2011\1349); e
- O Direito Tributário na Constituição, de Eduardo Ribeiro Moreira e Técio Augusto Bianco – *RDTC* 82/37-54 (DTR\2013\477).