

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E LEI COMPLEMENTAR

Ricardo Aziz Cretton

Procurador do Estado do Rio de Janeiro (aposentado)
Advogado no Rio de Janeiro
Mestrando em Direito Tributário
pela Faculdade Cândido Mendes-Ipanema

SUMÁRIO

1 - À Guisa de Introdução. 2 - A CF/46, a Gênese e o Desenvolvimento do Conceito. 3 - A Positivação das Normas Gerais: Reforma Tributária e C T N. 4 - CF/67 e Emenda nº 1/69: Tríplíce Função da Lei Complementar em Matéria Tributária. Debate Doutrinário sobre o Alcance das Normas Gerais. Posição do S.T.F. 5 - CF/88: Normas Gerais Diversas e Demasiada Proliferação de Leis Complementares. Ressurgência da Questão das Normas Gerais de Direito Tributário (Caso do Adicional Estadual do Imposto de Renda).

1 - À Guisa de Introdução

Embora pareça pacificado o debate em torno do conceito de **normas gerais de direito tributário** e seus conteúdo, alcance e limites, vez por outra volta o tema à baila, como ocorreu no exame da constitucionalidade, pelo S.T.F., das leis estaduais instituidoras do adicional do imposto de renda.

Considerou a Corte, na espécie, indispensável **lei complementar** prévia, em posição paradoxal à que adotara quanto ao IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, sem falar nas hipóteses de outros impostos novos (ou de âmbito constitucional modificado), sobre os quais doutrina e jurisprudência não registram increpação de inconstitucionalidade em virtude da inexistência de lei complementar de normas gerais.

2 - A CF/46, a Gênese e o Desenvolvimento do Conceito

Dispusera a Constituição de 1946, por decisiva influência de ALIOMAR BALEEIRO¹ - que, vencido nas Comissões da Constituinte, terminou por se impor em Plenário -, competir à União legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" (art. 5º, XV, **b**), cabendo aos Estados fazê-lo "supletiva ou complementarmente" (art. 6º). Era o reconhecimento constitucional, que tardava algumas décadas, da alforria do Direito Financeiro, que, destacado do Direito Administrativo e do qual, à sua vez, se desprendia o Direito Tributário, a doutrina e o direito comparado já haviam chancelado desde o início do século, tendo surgido na Alemanha, em 1919, por obra

de ENNO BECKER, o primeiro Código Tributário (**Reichsabgabenordnung - R.A.O.**).

Examinando aqueles dispositivos da CF/46, CARLOS ALBERTO DE CARVALHO PINTO² invoca os critérios de **generalidade** e **essencialidade** - empregados pelo jurista italiano GEREMIA BROCCOLI para balizar sua tentativa de codificação dos princípios e normas gerais de Direito Administrativo -, consistindo a **generalidade** no duplo aspecto concernente à aplicabilidade aos entes públicos e aos cidadãos, bem assim aos vários campos da atividade administrativa, e a **essencialidade** no caráter basilar, fundamental, estrutural de determinados princípios e normas para a existência mesma, o conteúdo e a finalidade da atuação administrativa. A partir dessas premissas, que sinalizariam como **gerais** as normas extensivas a todas as pessoas jurídicas de direito público e a todos os sub-ramos do Direito Financeiro ou, em outras palavras, aquelas normas de aplicação irrestrita a todas as situações idênticas e homogêneas, CARVALHO PINTO formula três "indicações negativas", concluindo no sentido de **não serem** normas gerais as que (a) não se aplicarem igualmente a todos os entes públicos, (b) visarem determinados institutos ou situações jurídicas, com exclusão de outros da mesma espécie ou condição, ou que (c) se afastarem dos aspectos primordiais, descendo a detalhes.

Outros comentadores da CF/46, como TEMÍSTOCLES CAVALCANTI e PONTES DE MIRANDA, opinaram semelhantemente, conforme anota CARVALHO PINTO, dizendo este último que a União, ao legislar quanto às letras **b** e **d** daquele preceito constitucional, não poderia ir além das **normas gerais** e de **diretrizes e bases**.

Contribuição vital para o desate do tema nos trouxe GILBERTO DE ULHÔA CANTO, na qualidade de coordenador e ativo participante de debates travados em torno da matéria por diversos especialistas, nos idos de 1949/50, quando se esboçava o esquema de uma lei orgânica da finança pública³. Inicialmente, relembra o eminente tributarista alguns **precedentes de uniformização**, objeto de legislação federal de âmbito nacional, como a cobrança judicial da dívida ativa, a prescrição a favor da Fazenda Pública, preferências e garantias dos créditos fiscais, definição das espécies tributárias (Dec. nº 2.416/40), e a prevenção de conflitos de competência relativos ao IVC - Imposto (estadual) de Vendas e Consignações (Decs.-leis nºs. 915/38 e 1.061/39).

Por fim, bate-se pela **sistematização e codificação** das esparsas normas de direito financeiro em lei (orgânica) de normas básicas, que deveria esclarecer princípios constitucionais, fixar conceitos fundamentais, elidindo distorções, dirimir conflitos de competência entre entes tributantes, disciplinar a competência residual, regular uniformemente a constituição e a extinção do crédito fiscal, inclusive no tocante à prescrição, dispor sobre as preferências e medidas de defesa do crédito fiscal, sobre o direito penal financeiro, a elaboração e a execução do orçamento, etc.

RUBENS GOMES DE SOUSA, referindo expressamente os estudos de CARVALHO PINTO e de GILBERTO DE ULHÔA CANTO, a partir dos quais traceja seu ponto de vista⁴, principia por ponderar que as conclusões "negativas" do primeiro estariam a merecer algumas **ressalvas**, quais sejam:

- se é correto, em princípio, que norma geral é a passível de aplicação a todos os entes políticos, isto é válido quando a situação ou o instituto ocorrer nos três níveis federativos, mas não pode ser **conditio sine qua non** quando o instituto ou a situação for inócidente, por sua própria natureza, numa ou noutra órbita do Estado federal, sendo, pois, relativo esse critério conceitual;

- a segunda indicação negativa de CARVALHO PINTO seria demasiado restritiva, tomando-se como exemplo para ilustrar a ressalva o instituto da prescrição, cujas normas só seriam gerais se dispusessem, também, a respeito de todas as demais modalidades de extinção das obrigações, o que consistiria em evidente exagero;

- certos pormenores são requisitos de atuação eficaz da essência da norma geral, que não deve ater-se à mera conceituação, nem por tal, portanto, perdendo seu traço de generalidade.

Por isso, prefere RUBENS GOMES DE SOUSA retomar a ordem de idéias sustentada por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, oferecendo listagem da matéria tributária a seu ver alcançável pela lei de normas gerais, que se deveria pautar por dois extremos, concernentes à **finalidade** (regulação uniforme) e ao **limite** (competência legislativa dos entes tributantes), sem olvidar a teoria dos **poderes implícitos**, consoante a qual seriam também lícitos à União todos os meios e instrumentos, inexpressos no texto constitucional, necessários à consecução dos princípios e normas positivados. No rol, propõe se aduzam regras atinentes à contribuição de melhoria, aos tributos parafiscais, aos empréstimos compulsórios, à arrecadação e fiscalização, ao processo tributário judicial, a disposições sobre interpretação (a exemplo da Lei de Introdução ao Código Civil e da Parte Geral do Código Penal), etc.

3 - A Positivção das Normas Gerais: Reforma Tributária e C T N

Com o advento da Lei nº 4.320, de 17.03.64, vieram, à luz "**normas gerais de direito financeiro** para elaboração e controle dos **orçamentos e balanços**" das pessoas políticas, nos diversos níveis federativos, tratando da matéria tributária **en passant**, sob o ângulo orçamentário, ao definir "tributo" (e suas espécies) como receita derivada.

Dormitava no Congresso Nacional, desde 1954, o projeto de Código Tributário, encomendado ao Professor RUBENS GOMES DE SOUSA sob a confirmação e o prestígio oficiais do então Ministro OSVALDO ARANHA. O novo Governo do Presidente CASTELO BRANCO, por influência dos

Ministros OCTAVIO GOUVEIA DE BULHÕES e ROBERTO CAMPOS, da Fazenda e do Planejamento, respectivamente, designou Comissão para reestudar o projeto e elaborar as proposições necessárias de Emendas Constitucionais, Comissão de que participaram o próprio RUBENS GOMES DE SOUSA e GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁵.

E promoveu-se a mais profunda e racional reforma no sistema tributário nacional, por meio da Emenda Constitucional nº 18/65, à CF/46, surgindo contemporaneamente, com a Emenda nº 17/65, a figura da "lei complementar da Constituição", a que a Emenda nº 18/65 remetia a regulamentação básica, a nível nacional, dos princípios e normas constitucionais tributários.

No ano seguinte, promulgava-se o projeto de codificação tributária, que se converteu na Lei nº 5.172, de 25.10.66, dispondo sobre o sistema tributário nacional e instituindo "normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios", a que o Ato Complementar nº 36/67 passou a denominar "Código Tributário Nacional". O projeto não fora votado como "código", nem "lei complementar" ou "lei orgânica" por motivo de estratégia parlamentar, eis que os prazos regimentais, nessas hipóteses, seriam mais alongados, e fazia-se mister surtisse a lei eficácia a partir de 01.01.67⁶. Foi, contudo, na realidade, a primeira lei brasileira com força de lei complementar, apesar de, formalmente, a Lei Complementar nº 1, estabelecendo requisitos mínimos para a criação de Município, datar de 09.11.67.

Os dois Livros em que se divide tratam, o primeiro do Sistema Tributário Nacional (competência tributária, espécies de tributos, conforme a classificação e a partilha constitucionais, e transferências intergovernamentais), e o segundo das normas gerais de direito tributário propriamente ditas (legislação, vigência e aplicação, interpretação e integração, obrigação tributária e seus elementos, crédito tributário, sua constituição, suspensão, extinção, exclusão, garantias e privilégios, administração tributária, etc.). Consagrava, destarte, o direito positivo quase todo o amplo elenco de conceitos, institutos e matérias que, na lição dos mais eminentes co-autores dos anteprojetos de reforma tributária, deveriam ser objeto de suas normas gerais.

4 - CF/67 e Emenda nº 1/69: Tríplex Função da Lei Complementar em Matéria Tributária. Debate Doutrinário sobre o Alcance das Normas Gerais. Posição do STF.

A CF/67, aclarando o tema, arrolou literalmente a lei complementar dentre as espécies compreendidas no processo legislativo, com hierarquia superior à das demais e **quorum** majoritário de votação (arts. 49, II, e 53) - que a outorgada Emenda nº 1/69 veio, com mais propriedade, a adotar como **quorum** de aprovação (arts. 46, II, e 50), a par de prever, aqui e ali, a edição de diversas leis complementares.

Em matéria tributária, estabeleceu o art. 18, § 1º, da CF/67 (mesma numeração na Emenda nº 1/69) **tríplice função** para a **lei complementar**: estabelecer normas gerais, dispor sobre conflitos de competência tributária e regular limitações constitucionais ao poder tributante. O CTN já abrangerá o triplo elenco, anote-se.

No que tange às normas gerais de direito **financeiro** (excluídas, por óbvio, as tributárias), a CF/67 (art. 8º, XVII, c) as manteve na competência legislativa ordinária da União, o que a Emenda nº 1/69 reproduziu.

As excepcionalidades do regime político-institucional e suas vicissitudes, com o fechamento temporário do Congresso Nacional, vieram a ensejar a edição dos Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69, versando sobretudo o ISS - Imposto (municipal) Sobre Serviços, que alteraram o CTN, verdadeiros decretos-leis com força, por conseguinte, de lei complementar.

De observar que, adaptadas as Constituições estaduais segundo o paradigma da Carta Federal e, em consequência, incluída a lei complementar como modalidade do processo legislativo estadual, com o **placet** da doutrina e da jurisprudência, não se utilizaram, todavia, os legisladores estaduais na novel figura para instituir os correspondentes códigos tributários, inobstante o tenham feito para regular outros parcos assuntos.

Surgem a essa época na doutrina, pela voz de GERALDO ATALIBA, PAULO BARROS DE CARVALHO e SOUTO MAIOR BORGES, diversas críticas e dúvidas concernentes ao possível extravasamento, pelo CTN, dos lindes assinalados na tríplex função reservada constitucionalmente à lei complementar em matéria tributária⁷.

Com fundamento no princípio federativo, de que decorre o da autonomia dos Estados e Municípios, reputavam aqueles renomados publicistas que o conceito de "normas gerais" de direito tributário deveria ter acepção estrita, restringindo-se a lei complementar da espécie a prevenir e solucionar conflitos de competência entre entes políticos e a suprir lacunas constitucionais. As limitações ao poder de tributar seriam irregulamentáveis, pois a lei infraconstitucional não poderia criá-las, ampliá-las nem reduzi-las. Concluem, **ipso facto**, que inúmeros dispositivos do CTN seriam incompatíveis com a Constituição, dentre eles e sobretudo aqueles que regulariam matéria da competência legislativa dos Estados e Municípios, como a contribuição de melhoria, a suspensão, a extinção e a exclusão do crédito tributário, a administração fiscal, etc.

A tese, porém, não sensibilizou a doutrina nem os tribunais, tendo sido refutada por diversos tributaristas, dentre eles HERON ARZUA⁸, para quem as disposições constitucionais sobre as normas gerais deviam interpretar-se histórica e teleologicamente, sem abstrair que a federação republicana brasileira sucedeu ao Estado Imperial unitário, sendo sempre relativamente limitada a autonomia das províncias, ao contrário da federação norte-americana, registrando-se presentemente no direito comparado o acentuado movimento centrípeto do chamado federalismo de cooperação. De mais a

mais, a Constituição apenas dá **nomen juris** aos tributos, fazendo-se mister que lei nacional de normas gerais a complemente.

HAMILTON DIAS DE SOUZA⁹, na mesma linha, tecendo considerações a respeito da lei complementar, objeto de pioneiro e acurado estudo de VICTOR NUNES LEAL, afirma caber-lhe dar eficácia às normas constitucionais de eficácia contida, segundo a conhecida classificação de JOSÉ AFONSO DA SILVA, baseada em VEZIO CRISAFULLI, bem assim exercer o papel de lei integradora das lacunas da Constituição, para o que necessita preencher as exigências de forma (processo legislativo) e conteúdo (matéria complementar da Lei Maior), sob pena de valer como mera lei ordinária que só obrigaria a União. Recorda a teoria dos poderes implícitos, que permite à União dar eficácia aos preceitos constitucionais expressos e desenvolver os inexpressos, ressalvando, contudo, que o limite posto à lei complementar em matéria tributária está na competência legislativa dos entes federados, não podendo ela "criar" tributo. Por fim, descolhe a interpretação restritiva que os críticos do CTN pretendiam emprestar ao alcance das "normas gerais", a qual se lhe afigura como praticamente derogatória do dispositivo constitucional, a ponto de eliminar parte da tripla função literalmente prevista para a lei complementar de normas gerais de direito tributário.

Em mais de uma oportunidade reconheceu a Corte constitucional brasileira a **natureza de lei complementar** ao Código Tributário Nacional, como no acórdão de Plenário no RE nº 93.850-MG, Rel. Min. MOREIRA ALVES (RTJ 105/194), em que deu pela inconstitucionalidade, por infringir os arts. 29 e 32 do CTN, de disposições de lei federal sobre ITR - Imposto Territorial Rural, que caracterizara imóvel rural pelo critério da destinação, e não da localização - como o fizera a lei (hierarquicamente superior) complementar tributária. Em nenhum julgado do STF chegou a ser recebida a tese do extravasamento, por parte do CTN, das fronteiras marcadas à lei nacional de normas gerais de direito tributário.

5 - CF/88: Normas Gerais Diversas e Demasiada Proliferação de Leis Complementares. Ressurgência da Questão das Normas Gerais de Direito Tributário (Caso do Adicional Estadual do Imposto de Renda)

A Constituição de 1988 expandiu significativamente o número de **leis complementares** previstas (que já se calculou em cerca de trezentas), 80% das quais ainda não elaboradas - decorridos quase sete anos -, e dilargou a figura das **normas gerais**, ao dispor, relativamente a extenso rol de matérias passíveis de legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, que à primeira competiria tão-só estabelecer normas gerais (art. 24 e seus parágrafos). Ditas leis federais (**rectius**: nacionais) de normas gerais **não necessitam ser complementares**, como também as referidas nos arts. 22, XXVII (licitações e contratos), e 61, § 1º, d (Organi-

zação do Ministério Público e da Defensoria Pública dos Estados, DF e Territórios).

De outro lado, quanto, por exemplo, a finanças públicas e assuntos correlatos, há previsão de **lei complementar** de normas gerais (art. 163), assim como "em matéria tributária" (art. 146, III), expressão censurada por GILBERTO DE ULHÔA CANTO¹⁰, em palestra na ABDF, realizada a 25.01.90, em que analisa o tema à luz do novo diploma constitucional.

Desta feita a Constituição minudenciou, embora exemplificativamente, o conteúdo das normas gerais em matéria tributária, mantendo a **tríplice função** da lei complementar da espécie. Deverá, portanto, interpretar-se **cum grano salis**, sistematicamente, a alusão a "direito tributário" contida no art. 24, I, da CF/88.

Mas a despeito da lei complementar de normas gerais, etc. (o CTN), **outras mais** são nominadas pela CF/88 no campo tributário: para instituir empréstimo compulsório e impostos no uso da competência residual da União (arts. 148 e 154, I), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), regular aspectos básicos do ICMS (art. 155, § 2º, XII), definir "valor adicionado" e dispor sobre transferências intergovernamentais (art. 161), e criar outras contribuições de seguridade social além das constitucionalmente autorizadas (art. 195, § 4º).

De logo se percebe a demasia, a profusão assistemática e a atecnia do legislador constituinte, que oscila, ora optando pela lei ordinária, ora pela lei complementar, para estabelecer normas gerais, e utilizando-se indiscriminadamente desta última forma do processo legislativo (só em matéria tributária estão previstos pelo menos **sete tipos** de leis complementares...).

A maioria da doutrina (Ministros CARLOS VELLOSO e OSCAR DIAS CORREA e JOSAPHAT MARINHO; MICHEL TEMER E YVES GANDRA) inadmitem o emprego de **medida provisória** nos assuntos reservados pela CF/88 à lei complementar, tolerando-o, todavia, para a matéria tributária em geral, desde que, evidentemente, atendidos os pressupostos de relevância e urgência; FLAVIO BAUER NOVELLI tem-no admissível também para instituir empréstimo compulsório.

A locução constitucional do teor das normas gerais tributárias referendou a posição da doutrina e da jurisprudência sobre aquela questão do excesso do CTN. No entanto, **ressurgiu o tema**, sob insuspeitado ângulo, por ocasião da apreciação, pelo STF (RTJ 147/976), de leis estaduais criadoras do adicional do imposto de renda (tributo novo trazido pela CF/88), leis essas que foram tidas por inconstitucionais em face da ausência de lei complementar nacional regulando possíveis conflitos de competência, na hipótese, e fixando os componentes fundamentais da respectiva obrigação tributária.

A decisão surpreendeu os Estados porque, em situações análogas, a jurisprudência do STF não consignava igual declaração de inconstitucionalidade de impostos novos ou cujo espectro impositivo constitucional tenha

sido marcadamente alterado, sem que qualquer lei complementar regulasse seus elementos essenciais e disciplinasse insurgentes conflitos de competência. Tais são os casos do IPVA - Imposto (estadual) sobre a Propriedade de Veículos Automotores (Emenda nº 27/85 à CF/67), do IVVC - Imposto (municipal) de Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e gasosos (CF/88, art. 156, III), do atual Imposto de Transmissão **Causa Mortis** e doação de quaisquer bens ou direitos (CF/88, art. 155, I, **a**) e do próprio ICMS, "imposto bandoleiro", no ferino dizer de SACHA CALMON, que foge por completo ao princípio da legalidade, eis que disciplinado desde 1988 por um "Convênio" (nº 66) "provisório" com força de verdadeira lei complementar.

NOTAS

(1) Ver BALEEIRO, Aliomar, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 2ª ed., Rio, Forense, vol. I, 1958, pp. 53-58

(2) PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho, *Normas Gerais de Direito Financeiro*, ed. da Pref. Mun. de S. Paulo, 1949, pp. 19-45

(3) CANTO, Gilberto de Ulhôa, "Normas Gerais de Direito Financeiro" *in Finanças em Debate*, Rio, Ed. Financieras, vol. I, pp 52-67 e 95-104.

(4) SOUSA, Rubens Gomes de, "Normas Gerais de Direito Financeiro" *in RDA 37/12*

(5) Como história ALIOMAR BALLEIRO *in Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 2ª ed. Forense, 1970, pp. 13-14

(6) Ver MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 2ª ed., Rio, Forense, 1994, 2º vol., pp 72-79

(7) ATALIBA, Geraldo, "Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. Limites à Norma Geral. Código Tributário nacional" *in RDP 10/44*, em 1969

(8) ARZUA, Heron, *Normas Gerais de Direito Tributário*, ed. Resenha Tributária, IR/Comentário nº 10/113, em 1975

(9) SOUZA, Hamilton Dias de, "Normas Gerais de Direito Tributário" *in Direito Tributário*, SP, 2ª ed., J. Bushatsky, p. 19

(10) CANTO, Gilberto de Ulhôa, "Código Tributário Nacional e a Nova Constituição" (de 1988) *in Resenha da ABDF nº 24*, p. 21