



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO

ATUAL Vol. 13

- IMPOSTO DE RENDA
- FATO GERADOR PRESUMIDO
- IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
- MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO
- TAXAS
- OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL
- A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
- VALIDADE DE NORMAS INTERNAS CONTRÁRIAS A DISPOSITIVOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO E NA PRÁTICA NORTE-AMERICANA
- LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ESTADUAL
- O ISS E AS COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA
- A TRIBUTAÇÃO DOS SEMI-ELABORADOS

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - ABRIL/94

LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ESTADUAL

Johnson Barbosa Nogueira
*Procurador do Estado da Bahia, Prof. Adjunto
da Faculdade de Direito UFBA,
Mestre em Direito Econômico e sócio do IBDT*

SUMÁRIO

1. A Competência de Direito Tributário. 2. Exorbitância da Lei Complementar Tributária. 3. Hierarquia da Lei Complementar Tributária. 4. Conceito de Lei Complementar Tributária. 5. Conteúdo da Lei Complementar Tributária. 6. Normas Gerais de Direito Tributário: Conceito e Funções. 7. Lei Complementar Dispondo sobre Conflitos de Competência Tributária. 8. Lei Complementar Reguladora de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 9. Quadro Sinótico. 10. A inexistência de Lei Complementar e a Competência Tributária Estadual. 11. Conclusões.

1. COMPETÊNCIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A autorização para as unidades federativas legislarem concorrentemente em matéria tributária, tornada explícita na vigente Constituição Federal (art. 24, I), tem que ser entendida em consonância com os preceitos constitucionais inseridos no Título VI, no capítulo do Sistema Tributário.

Assim, apesar de concorrente, tal competência não pode se estender além dos campos reservados a cada entidade tributária, desenhados com limites rígidos pelas normas de outorga de competência tributária (arts. 153 a 156, da Constituição Federal).

De igual modo, ainda que legislando no campo que lhes reservaram as normas de outorga da competência tributária, as entidades federativas têm a sua competência de legislar concorrentemente limitada por um conjunto de princípios conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dentre estas limitações constitucionais, há aquelas que restringem a competência concorrente dos Estados, ao jungi-la às disposições de normas infraconstitucionais, tais como leis complementares, resoluções do Senado Federal e convênios do CONFAZ.

Há, pois, risco de invasão de competência legislativa concorrente aos Estados quando:

- a) outra entidade federativa invade o campo da competência tributária outorgada pela Constituição Federal aos Estados; e
- b) leis complementares, resoluções do Senado Federal e convênios do CONFAZ extrapolam as matérias tributárias que lhe foram reservadas pela Constituição Federal.

2. EXORBITÂNCIA DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

Desobedecido seu campo material posto pela C. Federal, exorbita-se a lei complementar tributária em detrimento da competência dos Estados, D. Federal e dos Municípios. Em relação à União, não ocorre a exorbitância, porquanto o extravasamento da lei complementar não representa uma invasão da competência da União, mas o próprio exercício de sua competência por seu Órgão legislativo próprio, a nível de lei ordinária. Neste sentido SOUTO MAIOR BORGES é enfático: "Lei Complementar extravasante é substancialmente lei ordinária e, como tal, revogável por outra lei ordinária da União" (Conf. *Lei Complementar Tributária*, SP, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p. 29).

Dessa maneira, a invasão da competência tributária estadual ou municipal por lei complementar implica inconstitucionalidade. Em se tratando de competência da União, tal invasão inexistente, entendendo-se como havido exercício de competência legislativa a nível de lei ordinária.

3. HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

A concepção hierárquica do ordenamento jurídico, a partir das investigações de ADOLF MERKL e de HANS Kelsen, tem-se mostrado uma contribuição frutificante no campo do Direito Constitucional Tributário, mormente num país que estrutura o seu sistema tributário rigidamente.

Trata-se de ferramenta conceitual imprescindível ao tributarista. Por isso, impõe-se posicionar a lei complementar tributária no escalonamento hierarquizado do ordenamento jurídico nacional.

Estamos com aqueles que não vêm na lei complementar uma norma de hierarquia superior à da lei ordinária, conforme já se antecipou, por inferência, no item 2 deste trabalho, com supedâneo nas lições de SOUTO MAIOR BORGES.

Com efeito, a Constituição apenas atribui um campo específico de matéria reservada à lei complementar, sem que isso implique dar-lhe posição hierárquica superior à lei ordinária. Se assim o fosse, as resoluções do Senado (previstos no artigo 155, § 1º, IV e § 2º, IV e V) seriam hierarquicamente superior até mesmo às leis complementares. Igual raciocínio se aplica aos convênios em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g), que não podem ser revogados por lei complementar.

Desse modo, não participamos do entendimento ofertado por IVES GANDRA em seus *Comentários à Constituição do Brasil* (Ed. Saraiva, SP, 1990, 6º Volume, tomo I ps. 74 e segs.).

Por conseguinte, a invasão de lei ordinária na seara cometida à lei complementar não significa uma impossibilidade de revogação, mas tão-só uma invasão de matéria vedada pela Constituição, ainda que a lei complementar não tenha sido editada. O conflito resolve-se por inconstitucionalidade e não por mera hierarquia de normas.

4. CONCEITO DE LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

Tradicionalmente, afirma-se que a lei complementar tem a função de integrar o sentido de norma constitucional, tornando explícito ou desenvolvendo este sentido, sem ampliá-lo ou restringi-lo.

Na verdade, a integração e a explicitação dos princípios constitucionais é função de todas as leis, como observa o saudoso VITOR NUNES LEAL em pioneiro estudo sobre o tema:

"Em princípio, todas as leis são complementares, porque se destinam a complementar princípios básicos enunciados na Constituição. Geralmente, porém, se reserva esta denominação para aquelas leis sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados." (*Leis Complementares da Constituição*. Rev. de Dir. Adm., v. 7, p. 381).

Num sentido doutrinário ou ontológico, tem-se como leis complementares as que integram dispositivos constitucionais não auto-executáveis, de eficácia limitada.

Todavia, do ponto de vista do nosso sistema constitucional positivo, não coincidem os conceitos doutrinário e o jurídico-positivo de lei complementar, conforme observa GERALDO ATALIBA (*Lei Complementar na Constituição*, Ed. Rev. dos Tribunais, p. 30).

A prática constitucional tem previsto, tanto para a lei ordinária como para a lei complementar, a função de completar disposição constitucional de eficácia limitada ou não. É a escolha do Legislador Constitucional que batiza a lei de complementar ou de ordinária. Não há uma matéria característica do padrão de lei complementar. Basta verificar que as normas gerais de Direito Financeiro, Urbanístico, Econômico, Penitenciário podem ser veiculadas por lei ordinária (C. Federal, art. 24, I e §§). Já as normas gerais de Direito Tributário reclamam o veículo da lei complementar (C. Federal, art. 146, III).

Assim, não convém insistir na existência de lei complementar ontológica por oposição à lei complementar formal. Todas o são a partir do critério formal imposto pela escolha do legislador Constitucional, distinguindo-se das leis ordinárias pela matéria privativa e pela exigência do quorum qualificado para a sua aprovação (Cons. CELSO BASTOS, *Lei Complementar*, Ed. Saraiva, 1985, ps. 11 a 18).

É lei complementar tributária aquela à qual a C. Federal reservou determinada matéria tributária, de modo expresse, em caráter exclusivo, exigindo sua aprovação pelo quorum da maioria absoluta.

5. CONTEÚDO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

Na vigência do sistema anterior, divergiam os tributaristas acerca do conteúdo das leis complementares, alinhando-se entre os defensores da corrente dicotômica (SOUTO MAIOR, GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO) ou entre os corifeus da corrente triconômica (IVES GANDRA, HAMILTON DIAS).

A C. Federal de 1988 superou a polêmica, prevendo, sem sombra de dúvida, as três espécies de funções da lei complementar em matéria tributária (art. 146) para:

- a) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Por conseguinte, forçoso é constituir o conceito de "normas gerais em matéria de legislação tributária", distinto das normas reguladoras das limitações constitucionais ao poder de tributar e das normas sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades da Federação.

Além desse desafio, inovador para os que defendiam a corrente dicotômica, a C. Federal vigente instituiu uma quarta espécie de função de lei complementar: a de instituir certos tributos da competência da União, subtraindo à lei ordinária federal esta aptidão. Tal se dá nos casos previstos no artigo 154, I (instituição de impostos novos), no artigo 148, I e II (instituição de empréstimo compulsório), e no art. 153, VII (instituição do IGF).

As demais previsões de exigência de lei complementar (artigos 155, § 1º, III; 155, § 2º, X, *a*; 155, § 2º, XII, *a a g*; 156, IV; 156, § 4º, I; 156, § 4º, II; 161, I; 161, II; e 161, III) subsumem-se às duas primeiras categorias: ou são normas dispondo sobre conflito de competência tributária, ou são normas regulando limitações constitucionais ao poder de tributar.

A quarta espécie de lei complementar, fruto de inovação do Constituinte de 1988, não influencia na competência estadual, pois diz respeito apenas à competência privativa da União para instituir empréstimos compulsórios, impostos novos e o IGF.

Já as três espécies de lei complementar tributária desenhadas no artigo 146 podem arrostar a competência dos Estados, bem como dos Municípios, à medida que extrapolem do seu conteúdo ou função.

É, pois, de vital importância precisar os contornos do conteúdo de cada uma dessas espécies de lei complementar, a fim de não se possibilitar a invasão da competência estadual ou municipal sob o pretexto de se editar norma geral, regulamentar limitação constitucional de competência tributária, ou dispor sobre pretensão conflito de competências tributárias.

6. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E FUNÇÕES

O prestígio dos corifeus da corrente dicotômica impediu que se desenvolvesse um esforço doutrinário mais acurado no sentido de se fixar o conceito de normas gerais de direito tributário. Agora, este esforço se impõe e não pode ser levado em consideração o pensamento da corrente dicotômica, que reduziu o conceito às normas com função de dispor sobre conflitos de competência, onde houvesse lacuna do texto constitucional (Cons. GERALDO ATALIBA, *Rev. de Dir. Público*, vol. 10, ps. 47 a 48).

Parece não haver dissenso em se ter como função básica das normas gerais e harmonização do sistema, evitando-se que o mesmo assunto ou instituto tenha tratamento dispar, a depender de cada legislador tributário. Esta função de harmonização, é imprescindível num sistema tributário federativo. Para buscar esta harmonização entre as pessoas tributantes, sem retirar a rigidez do sistema tributário, as normas gerais devem ser dirigidas a todas as entidades titulares de competência tributária, sem preferências ou preterições, isonomicamente.

As primeiras tentativas de conceituar normas gerais, desde o estudo pioneiro de CARVALHO PINTO (*Normas Gerais de Direito Financeiro*, Prefeitura Municipal de São Paulo, 1949), procuraram construir o conceito, a partir do que não são normas gerais. Esta postura metodológica dificulta a sedimentação do conceito, embora abra o caminho para uma construção crítica. Das ressalvas de CARVALHO PINTO, RUBENS GOMES DE SOUSA (Cons. DINIZ FERREIRA DA CRUZ, *Lei Complementar em Matéria Tributária*, J. Bushatsky Editor, SP. 1978, ps. 44 a 51), percebe-se a convergência para a idéia de que as normas gerais se dirigem a todas as entidades federativas, sem invasão da competência privada dos Estados e Municípios, para regular os aspectos fundamentais e básicos, sem entrar em pormenores ou disciplina concreta e particularizada. Como bem disse CELSO BASTOS, o "recurso a normas gerais visou a conferir uma unidade de critério aos diversos subsistemas tributários (federal, estadual e municipal) naquilo que eles possuem em comum" (*Lei Complementar*, Ed. Saraiva, 1985, p. 75).

Destarte, uma norma que se destine apenas aos Estados, especificamente, não constitui uma norma geral. Mas, se tem por destinatários todas as unidades federadas, configura norma geral, sem qualquer milindre ao princípio federativo e seus consectários, desde que considerado "o problema da sua compatibilização com a autonomia dos governos locais em matéria tributária".

Neste sentido, há muito exagero em se dificultar a elaboração de um conceito aceitável de normas gerais em matéria tributária. Bem arrazoada a posição da Comissão Especial do Instituto Brasileiro Financeiro sobre a questão:

"... Teoricamente, contrapondo o conceito de parte geral de um direito à sua parte especial, somos levados a concluir que a União pode, em princípio, legislar sobre a parte geral do direito fiscal, i.é, sobre aqueles institutos de direito tributário que se aplicam a todos os impostos em geral, a todas as taxas em geral e a todas as contribuições em geral, sejam esses tributos regulados quer pela lei federal, quer por lei local" (Comissão Especial do IDBF, vol. 4, ps. 104 e segs.).

Por conseguinte, o conteúdo das normas gerais de direito tributário são as matérias de teoria geral do direito tributário, não se dirigindo especificamente a determinado tributo ou a determinada competência tributária. O tratamento díspar desses assuntos comuns às três ordens normativas da Federação poderia fazer perigar a harmonia do sistema tributário. Daí o caráter nacional atribuído às normas gerais de direito tributário, à medida que elas não dizem respeito a ordens parciais, central ou local, mas à ordem global, do Estado Nacional (Cons. FABIO FANUCCHI, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., SP, Ed. Res. Tribunais, 1977, p. 133. RUY BARBOSA NOGUEIRA - *Direito Tributário Comparado*, SP, Ed. Saraiva, 1971, p. 121. SOUTO MAIOR BORGES, *Elementos de Direito Tributário*, SP, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978, p. 130).

O fato de ser lei nacional, ou seja, de não ser norma de uma ordem parcial, central ou local, mas da ordem global, e de ter como conteúdo matéria própria da teoria geral do direito tributário e, portanto, comum, ao mesmo tempo, ao legislador federal, estadual e municipal, buscando a harmonia do sistema, é que dá a especificidade das normas gerais de direito tributário, por oposição às normas sobre conflitos de competência e às reguladoras das limitações constitucionais ao poder tributário, estas últimas específicas a determinados tributos ou a determinadas competências tributárias.

Todavia, este conceito próprio de norma geral, utilizável não só para o direito tributário, mas para os outros ramos, tendo em vista o artigo 24 da C. Federal, sofreu uma extensão assistemática, em face de alguns exemplos de matéria de norma geral inseridos no artigo 146, especialmente a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Ora, sendo os impostos de competência privativa, a definição do seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes é matéria reservada ao seu titular, não comportando definição a título de norma geral. Seria preferível que o Constituinte erigisse mais uma hipótese de exigência de lei complementar, a título de limitação constitucional, ou como necessidade de dirimir conflito de competência, mas jamais inserir a definição dos fatos geradores, dos contribuintes e de base de cálculo como norma geral.

Desse modo, ao lado do conceito próprio de norma geral, ou seja, daquele preceito dirigido, ao mesmo tempo, a todos os legisladores, aplicáveis a todos os tributos, há, agora, o conceito de norma geral por extensão, em face da menção expressa do Texto Constitucional, ainda que a matéria não diga respeito a todas entidades tributantes isonômica e simultaneamente.

7. LEI COMPLEMENTAR DISPONDO SOBRE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No plano lógico-jurídico, inexistem conflitos de competência. Tal se dá no plano da prática do direito, da sua aplicação aos casos concretos. Neste caso, o conflito aparente resolve-se pela hierarquia normativa e pela necessidade de interpretação harmonizante do sistema jurídico. Se os destinatários da norma, por si, não superam o conflito, cabe ao Judiciário, provocado, resolvê-lo.

Contudo, achou por bem a C. Federal de se antecipar aos litígios, prevenindo-os, à medida que autoriza a União a baixar leis complementares sobre os produtos nebulosos e conflituosos de funcionamento do sistema tributário. Daí ter afirmado PONTES DE MIRANDA:

"A propósito dos conflitos de competência, a lei complementar tem a alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes" (*Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1, de 1969*". Ed. Rev. dos Tribunais, 2ª edição, SP, 1974, v. 2, p. 383).

O sentido da dicção constitucional do art. 146, I, é apontar para a possibilidade de invasões de competência pela legislação de cada pessoa política. Nos domínios da lei complementar, descabe falar em conflito de competência; impendem apontar infidelidade constitucional.

Por consequência, a possibilidade de competência diz respeito à incorreta interpretação e aplicação das normas discriminadoras da competência tributária pela legislação e atuação de uma das pessoas políticas. Muito embora esses "desvios, excessos, ou invasões mais ou menos previsíveis, pela dificuldade de estabelecimento, com precisão, das lindes dos diversos campos de competência constitucionalmente distribuídos" pudessem ser coibidos pela pecha de inconstitucionalidade, prevê a Constituição Federal a lei complementar com a função de aclarar e orientar a determinação desses lindes das competências tributárias.

Dentro desta linha de pensamento, CELSO BASTOS aponta pressupostos para a edição de lei complementar neste caso:

- 1) ser identificadas uma situação atual ou potencial de conflituosidade;
- 2) que ela disponha de forma a não violentar o cerne da própria categoria impositiva em causa (Ob. cit. p. 76).

Portanto, o seu conteúdo, embora específico, não é predeterminado: depende de prática do sistema, quando surgem os conflitos reais ou potenciais, após baixada a legislação das entidades tributantes.

8. LEI COMPLEMENTAR REGULADORA DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O caráter regulamentar desta espécie de lei complementar indica que tais normas devem explicitar e operacionalizar os preceitos constitucionais vedadores, balizadores ou condicionadores do exercício do poder de tributar. Neste sentido, têm um conteúdo específico e predeterminado, relativo às limitações expressas ou implícitas na Magna Carta. A lei complementar não pode criar limitações, mas apenas explicitá-las ou operacionalizá-las. O texto Constitucional esgota as limitações, de modo expresso ou implícito. Daí a assertiva de BALEEIRO, segundo relata GERALDO ATALIBA, de que "a lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo limitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte" (*Apud Conteúdo e Alcance da Competência de Editar Normas Gerais de Direito Tributário*. Tese apresentada no III Congresso Brasileiro de Direito Constitucional, Belo Horizonte, UFMG, 1982, p. 22).

Contudo não se deve esquecer que o próprio dispositivo constitucional pode autorizar ao seu regulamento um espaço integrativo maior ou menor, o que não ocorre com a lei complementar que disponha sobre conflitos de competência. Tal sucede com as leis complementares previstas nos artigos 155, § 2º; 156, IV; 156, § 4º, I, e 155, § 2º, XII, *a a g*, dispositivos estes que autorizam ao legislador complementar completar considerável área conceitual do preceito constitucional. Assim é que a discussão acerca da taxatividade, ou não, da lista de serviços a serem definidos em lei complementar, para efeito de incidência do ISS (artigo 156, IV), decorre da classificação que se dê a esta espécie lei. Se for considerada uma lei complementar dispendo sobre conflito de competência, é forçoso reconhecer a sua não taxatividade; se for conceituada como lei reguladora de limitação constitucional ao poder de tributar, é coerente a posição de considerar a lista *numerus clausus*.

O espaço integrativo da lei complementar reguladora de limitações constitucionais ao poder de tributar é quase nenhum, se o dispositivo constitucional não reclama expressamente necessidade de lei complementar, a ponto de ser inócuo e repetitivo, em alguns casos, editar-se lei complementar.

Todavia, não se deve pregar a incorreção ou desnecessidade de lei complementar, simplesmente porque o dispositivo é auto-executável. É sempre possível uma necessidade de operacionalizar ou de se ocuparem rebarbas através da integração. Por isso, são sempre oportunas as preleções magistrais de JOSÉ AFONSO DA SILVA, com o apoio em CRISAFULLI:

"Nem as normas ditas auto-aplicáveis produzem por si mesmas todos os efeitos possíveis, pois são sempre passíveis de novos desenvolvimentos mediante legislação ordinária, nem as ditas não auto-aplicáveis são de eficácia nula, pois produzem efeitos jurídicos e têm eficácia ainda que relativa e reduzida.

(...) também se pode sustentar que nenhuma é, em si, completa, como nota CRISAFULLI, visto que não se saberia verdadeiramente em que fazer consistir o caráter completo de uma norma; em cada norma, em certo sentido, é incompleta, porque geral e abstrata, tanto que necessita de trabalho do intérprete para tornar-se concretamente aplicável aos casos singulares da vida social, compreendidos na respectiva categoria; existem, demais disso, normas mais ou menos... incompletas, ou, em outros termos, que requerem operações mais ou menos demoradas e complexas de interpretação para preencher-se o hiato que sempre separa a regra abstrata do caso historicamente individual que se trata de regular concretamente" (Ob. cit., p. 68/9).

9. QUADRO SINÓTICO

Do quanto exposto até aqui, podemos apresentar o seguinte quadro sinótico das leis complementares tributárias, não incluídas as leis complementares instituidoras de impostos e empréstimos compulsórios.

	NATUREZA	MATÉRIA	CONTEÚDO
1. Normas Gerais de Dir. Tributário	Inovadora	Comum, ao mesmo tempo, aos Estados, Municípios e à União	Genérico, não pré-determinado
2. Normas Reguladoras das Lim. Const. ao Poder de Tributar	Não inovadora (salvo autorização expressa) e regulamentar.	Limitações constitucionais ao poder de tributar.	Específico e pré-determinado
3. Normas Dispostas sobre Conflitos de Competência Tributária	Não inovadora e interpretativa	Conflitos de competência entre titulares do poder de tributar.	Específico, não pré-determinado (salvo menção expressa).

Observe-se que as normas gerais por mera extensão constitucional (art. 146, III, *a*), fogem às características das normas gerais propriamente ditas, por não terem matéria comum a todas as entidades.

10. A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL

A previsão de lei complementar em matéria tributária constitui, em si, uma limitação constitucional ao poder de tributar das unidades federadas.

A determinação do campo de competência da cada titular de poder tributante faz-se em dois momentos lógicos. Primeiramente, a Constituição outorga a competência para tributar determinados fatos, objetos ou pessoas. Num segundo momento lógico, institui uma série de limitações ao exercício da competência autorizada em relação àquele determinado campo de incidência. Assim, os Estados, Municípios e a União já recebem sua competência limitada, cabendo exercê-la através de sua legislação própria.

Ocorre que certas limitações têm o seu comando completável via leis complementares, que ainda serão editadas.

Pergunta-se: E enquanto não forem editadas as leis complementares, ficam entidades tributantes obstadas de exercer competência, até que o Congresso as edite?

A resposta só pode ser negativa, uma vez que, atribuída a competência, cabe a seu titular exercê-la. Aliás, PONTES DE MIRANDA, em nome do princípio da legalidade, afirmava ser obrigatório o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição. Este é o *desideratum* do Constituinte. Seria arrematado absurdo pretender que os Estados ou os Municípios, ou mesmo a União, ficassem impedidos de exercer sua competência, ao sabor da morosidade legislativa do Congresso Nacional.

Em caso de omissão legislativa, a entidade tributante legisla dentro de sua competência. Se esta competência vier a ser restringida pela futura lei complementar, fica o dispositivo da lei ordinária colidente com sua eficácia suspensa. Não se trata de revogação, nem de inconstitucionalidade, mas de suspensão de eficácia, conforme já lecionavam SOUTO MAIOR e CELSO BASTOS. A Constituição atual adere a esta posição doutrinária (Cons. o art. 24, § 4º).

Não tem sentido pretender que a falta de lei complementar paralise e esterilize competência atribuída pela Constituição. Ainda escrevendo sob a vigência do sistema constitucional anterior, CELSO BASTOS foi preceptivo:

"O que restaria indicar é se a norma complementar em apreço é pré-requisito, ou não, para a edição da lei ordinária à qual se conecta. A resposta não pode ser, senão, negativa. A possível omissão do legislador complementar implicará a assunção de poderes para dispor sobre o tema por parte dos diversos legisladores ordinários, ou seja, aos da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (Ob. cit. p. 75).

A competência das entidades tributárias é exercida dentro dos limites outorgados pela Constituição Federal, observada as leis complementares vigentes no momento do seu exercício. Se esta lei complementar sobrevém, das duas, uma: ou a legislação estadual está em harmonia ou não, com as disposições da superveniente lei complementar. Se não há colisão, nada a rever ou a suspender. Se há colisão, fica a lei ordinária com sua eficácia suspensa. Esta é a solução doutrinária mais compatível com o princípio federativo.

O STF tem entendido que a ausência de lei complementar que fixe as alíquotas máximas de impostos significa que a lei ordinária pode fixar as alíquotas sem se submeter a qualquer parâmetro infraconstitucional.

Por isso, seria até desnecessário o cuidado do Constituinte, quando previu no § 3º do artigo 34 do ADCT:

"3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto".

Nada mais óbvio e desnecessário...

Ademais, a inexistência de normas gerais baixadas por lei federal, seja ordinária ou complementar, autoriza os Estados a exercerem sua competência plena (art. 24, § 3º da C. Federal).

Exatamente porque a inexistência de lei complementar não pode impedir o exercício da competência tributária outorgada aos Estados e Municípios, é que o Legislador Constituinte, preocupado com a possibilidade de variedade abusiva de tributações, determinou medidas provisórias até a edição de certas leis complementares (artigo 34, §§ 7º, 8º e 9º), evitando-se o ressuscitamento das chamadas guerras fiscais.

11 CONCLUSÕES

À guisa de conclusões, dentre as diversas afluídas neste breve estudo, apontamos as seguintes:

- 1ª) Com a Constituição Federal de 1988, tornou-se incontroversa a necessidade de se construir o conceito de normas gerais de direito tributário, com conteúdo distinto das normas que dispõem sobre conflitos de competência tributária e das normas reguladoras das limitações constitucionais ao poder de tributar;
- 2ª) Constituem normas gerais de direito tributário as de caráter nacional, cujo conteúdo atinente à Teoria Geral de Direito Tributário, se dirige a todas entidades tributantes e a todas as espécies tributárias ao mesmo tempo;
- 3ª) A inexistência de lei complementar não obsta o exercício da competência tributária dos Estados, bem como o D. Federal e dos Municípios.
- 4ª) Ao reservar à lei complementar matérias específicas, vedando o seu tratamento por lei ordinária, a Constituição Federal não estabeleceu uma relação de hierarquia entre a lei complementar e a ordinária;
- 5ª) Sobrevindo lei complementar colidente com disposições da legislação estadual, ficam os dispositivos de lei estadual colidentes com a sua eficácia suspensa.