

DIREITO TRIBUTÁRIO

Estudos em Homenagem a Brandão Machado

Coordenadores

LUÍS EDUARDO SCHOUERI
FERNANDO AURELIO ZILVETI

Autores

ALCIDES JORGE COSTA
FERNANDO AURELIO ZILVETI
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
KLAUS TIPKE
KLAUS VOGEL
JENNIFER J. S. BROOKS
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
MORIS LEHNER
OLIVER OLDMAN
RICARDO LOBO TORRES
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
ROQUE ANTONIO CARRAZZA
RUY BARBOSA NOGUEIRA
TERCIO SAMPAJO FERRAZ JUNIOR
VICTOR UCKMAR

DIALÉTICA

São Paulo - 1998

Índice

Brandão Machado - uma Amizade (<i>Luís Eduardo Schoueri</i>)	9
Um Perfil de Brandão Machado (<i>Fernando Aurelio Zilveti</i>)	13
Bibliografia do Doutor Brandão Machado	17
<i>Alcides Jorge Costa</i>	
Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária	21
<i>Fernando Aurelio Zilveti</i>	
Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial	36
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
Responsabilidade Tributária à Luz do Artigo 135 do CTN	48
<i>Klaus Tipke</i>	
Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária	60
<i>Klaus Vogel</i>	
Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação	71
<i>Luis Eduardo Schoueri</i>	
Discriminação de Competências e Competência Residual	82
<i>Misabel Abreu Machado Derzi</i>	
Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado	116
<i>Moris Lehner</i>	
Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias	143
<i>Oliver Oldman e Jennifer J. S. Brooks</i>	
O Método Unitário e os Países em Desenvolvimento: Idéias Preliminares	155
<i>Ricardo Lobo Torres</i>	
Ética e Justiça Tributária	173

Discriminação de Competências e Competência Residual

Luís Eduardo Schoueri

Doutor e livre-docente da cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade de Munique (Alemanha).

Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

Como os fenômenos econômicos são menos variegados do que as formas jurídicas que os revestem, é inevitável que a mesma riqueza seja atingida por mais de uma exação. (Brandão Machado)¹

I - Introdução

1.1 A adoção, em nosso sistema constitucional, de um regime rígido de repartição de competências tributárias foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo.

1.2 Especialmente no que se refere aos impostos, cujo fato gerador, por expressa dicção do artigo 16 do CTN, independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, a discriminação de competências tributárias revela-se, ademais, garantia imposta pelo constituinte para afastar a pretensão tributária de dois ou mais sujeitos de direito público sobre o mesmo fato gerador - embora a bitributação não esteja afastada por completo, diante da existência de outras espécies tributárias cuja incidência poderia conflitar com o campo da competência impositiva de outro ente tributante.

1.3 A garantia da discriminação constitucional de competências só se pode considerar satisfatória, entretanto, se for possível esclarecer quando, afinal, o fato gerador de um dado imposto está incluído entre as grandezas econômicas sujeitas à tributação por dado ente tributante, ou quando já se ultrapassaram tais fronteiras, passando a tributação a implicar inconstitucionalidade.

1.4 O estudo do tema da comparabilidade de impostos visa a esclarecer se, afinal, é possível encontrar critério para que se afirme que determinada hipótese contemplada pelo legislador está dentro de sua competência. A pergunta se encerra em saber se aquela nova hipótese é comparável à dos impostos que foram afetados àquele ente tributante ou se o imposto se assemelha àqueles de competência de outras pessoas jurídicas de direito público interno.

¹ Cf. Brandão Machado, "São Tributos as Contribuições Sociais?", in *Direito Tributário Anual*, vol 7/8, São Paulo : Res. Tributária, 1987/8, pp. 1.815 a 1.872 (1.829-1.830).

1.5 Será objetivo desta pesquisa determinar se é possível encontrar, na Constituição ou na legislação complementar, critério seguro para a definição das competências tributárias e da competência residual.

II - Discriminação de Competências Tributárias e Competência Residual

2.1 A solução encontrada pelo constituinte de 1988, ao tratar da competência tributária residual conferida à União impõe que se estudem seus antecedentes históricos, cuja análise permitirá compreender o alcance do dispositivo hoje em vigor.

Antecedentes

2.2 A temática da competência residual apenas atingiu relevância jurídica, em nosso País, a partir de 1934.

2.3 Efetivamente, a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal.² Este exige, outrossim, que se assegurem às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Não é sem razão, neste sentido, que já se disse que "foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal".³ Nos Estados Unidos, por exemplo, encontramos a convivência de tributos federais e locais (com a mera reserva de poucos), sem que de tal tributação se extraia qualquer inconveniência ao funcionamento da federação.

2.4 No Brasil, foi apenas no período republicano que se encontrou, constitucionalmente, a temática da repartição de competências, que surgiu, destarte, com o próprio federalismo brasileiro, embora até mesmo no Império já se houvesse ensaiado algum tipo de competência tributária às Assembléias Legislativas Provinciais, às quais fora dada, pelo Ato Adicional da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, a competência para legislar *sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado* (art. 10, § 5º).⁴

2.5 No texto de 1891, embora se definissem competências tributárias privativas à União (importação e direitos de entrada, saída e estada de navios, bem como taxas de selo e de correios e telégrafos - art. 7º) e aos Estados (exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedades, indústrias e profissões, além da taxa de selo e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios - art. 9º), a tributação não se afastava, já que se admitia, no

² Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, *Discriminação de Rendias Tributárias*, São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

³ Cf. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1955, p. 292.

⁴ A Lei nº 99, de 31 de outubro de 1935, elencou 57 impostos que seriam identificados como imposições gerais, admitindo-se que as províncias tributassem outras situações. Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, *op. cit.* (nota 2), p. 48.

campo da competência residual (artigo 12), que a União e os Estados, cumulativamente ou não, criassem outras quaisquer fontes de receita.

2.5.1 Merece nota, no texto de 1891, o fato de que o constituinte, ao mesmo tempo em que não se opunha à tributação cumulativa, tomou o cuidado de fixar, no campo das competências privativas, fatos distintos, de modo a impedir a superposição de impostos sobre matéria substancialmente idêntica, conquanto formal e juridicamente diferenciada.⁵

Competência residual e discriminação de competências antes da Emenda Constitucional 18/65: a vedação à bitributação

2.6 A partir de 1934, com a substituição do chamado "federalismo financeiro centrífugo" pelo "centrípeto",⁶ surgiu a necessidade de se elencarem diversos impostos de competência privativa da União (artigo 6º), dentre os quais os de importação, de consumo, de renda e de transferência de fundos para o exterior. Reservaram-se aos Estados (art. 8º) o da propriedade territorial (exceto a urbana), o da transmissão *causa mortis* e, no caso de bens imobiliários, *inter vivos*, consumo de combustíveis, exportações, vendas e consignações e indústrias e profissões. Aos municípios, incluídos pela primeira vez na discriminação de competências, cabiam (art. 13) o imposto de licenças, o predial e territorial urbano, o sobre diversões públicas e o cedular sobre a renda de imóveis rurais, além da participação em impostos de outros entes tributantes.

2.6.1 Finalmente, no que tocou à competência residual, o constituinte houve por bem conferi-la aos Estados e à União, concomitantemente (artigo 10, VII) mas dando-se preferência à última e vedando-se a bitributação, nos termos do artigo 11.

2.7 A carta de 1937 não diferiu, neste particular, em muito do que dispusera sua anterior, com impostos de competência privativa da União (artigo 20), Estados (artigo 23) e Municípios (artigo 28). No que tange à competência residual, enquanto parte da doutrina entendia caber aos Estados,⁷ o entendimento dominante foi no sentido de ser ela concorrente, ainda que vedada a bitributação, com a preferência aos impostos federais (artigo 24).⁸

2.8 Também no texto de 1946, encontramos a solução por um elenco de impostos de competência privativa da União (artigo 15), Estados (artigo 19) e Municípios (artigo 29), compartilhando a União e os Estados a competência residual, vedando-se, ainda uma vez, a bitributação, mas desta vez, em vez de se empregar o termo, optou o constituinte por assegurar que *o imposto federal excluirá o estadual idêntico* (artigo 21).

⁵ Cf. Sampaio Dória, *op. cit.* (nota 2), p. 65.

⁶ Denominação de Sampaio Dória, *op. cit.* (nota 2).

⁷ Cf. Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto, *Discriminação de Rendos*, São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, pp. 138 a 146.

⁸ Cf. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição Federal de 10 de novembro de 1937*, tomo I, Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1938, p. 566.

2.9 Em comum nos três diplomas constitucionais foi a figura da proibição da bitributação, como pedra-de-toque da competência residual, sempre exercida de forma concorrente com a preferência dos impostos federais. Enquanto os textos da década de 30 limitavam-se a proibir a bitributação, sem qualquer definição, o constituinte de 1946 conferiu ao dispositivo maiores contornos, já que não mais pressupunha uma definição doutrinária, proibindo, simplesmente, a existência de impostos *idênticos*.

2.9.1 O texto de 1946 revela a influência de um de seus principais redatores, Aliomar Baleeiro. Com efeito, o professor já relatava, em sua obra de 1955, anterior, portanto, ao texto constitucional, as críticas que mereceram os textos anteriores que, por não definirem o que se entendia por bitributação, acabavam por admitir interpretações mais largas.⁹

2.9.2 Não obstante a crítica do tributarista, verificamos que as vozes mais autorizadas tinham um conceito claro do que seria a bitributação. Neste sentido, em texto publicado na vigência do texto de 1934, Alcântara Machado já se manifestava acerca do entendimento que se deveria dar à proibição à bitributação, alertando o erro daqueles que poderiam entender que o que se vedava seria a acumulação *porque impostos acumulados sempre existirão no regime de multiplicidade*. Alertava, assim, o professor, que não se compreendia na proibição o caso do *bis in idem*, sendo o termo empregado para impedir a *tributação do mesmo objeto por mais de um poder*.¹⁰ Noutra passagem, encontramos texto doutrinário anterior a 1946 revelando que o entendimento majoritário era no sentido de que só se daria a bitributação, constitucionalmente vedada, quando *os tributos cumulativos são decretados por poderes diferentes*.¹¹ Também a jurisprudência se posicionou no sentido de que seriam requisitos para a bitributação a identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes.¹²

2.9.3 Ao mesmo tempo, vários autores escrevendo após 1946 não hesitaram em ver no dispositivo do artigo 21 daquele texto constitucional mera conservação da solução que fora adotada nos textos anteriores, ainda que sem a referência à expressão "bitributação".¹³

2.10 Se o texto de 1946 foi feliz, por afastar o caso de *bis in idem* do conceito de bitributação, fazendo referência à identidade dos impostos para a

⁹ Cf. Aliomar Baleeiro, op. cit. (nota 3), p. 299.

¹⁰ Cf. Alcântara Machado, Bi-tributação (inteligência ao art. 11 da Constituição de 16 de julho), in *Revista da Faculdade de Direito*, vol. XXXII (janeiro-abril de 1936), fasc. I, pp. 35 a 40.

¹¹ Cf. Odilon de Andrade, Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 3, 1946, p. 433.

¹² RE 6.595 (Relator: Min. Lafaiete de Andrada) *Revista de Direito Administrativo*, vol. 8, p. 159.

¹³ Cf. Rubens Gomes de Souza, Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, 1950, pp. 351-356 (352).

sua caracterização, nem por isso se conseguiu determinar, com precisão, quando, afinal, um imposto federal seria idêntico ao estadual, eliminando a possibilidade de existência do último.

2.10.1 Amílcar de Araújo Falcão afirmava que no texto constitucional de 1946 haveria a opção pelo critério nominalista para a distribuição dos impostos. Explicando o que entendia por tal critério, entretanto, Falcão assim dizia: *Pela menção expressa do respectivo nomen juris, deu-se a cada uma das entidades federadas competência legislativa privativa para instituir certos e determinados impostos, entre si diferenciados pela natureza dos seus fatos geradores.*¹⁴ Evidentemente, a referência à natureza dos fatos geradores revela que ao autor não bastavam, para a discriminação constitucional, apenas os nomes dos impostos. Do mesmo modo, ao referir-se à competência residual, Falcão ali incluiu os "inominados", ou seja, *aqueles que se não podem classificar entre os de competência privativa de qualquer das entidades federadas: se se tratar de impostos cujo fato gerador coincida com o de impostos privativos de outras entidades federadas haverá invasão de competência e conseqüente inconstitucionalidade.*¹⁵ Extrai-se, do somatório dos trechos acima, o entendimento de Falcão para a competência residual: esta se daria a partir da comparação dos fatos geradores dos impostos, tomados não por seu *nomen juris* mas por sua natureza. O autor não explicava, entretanto, o que entendia por "natureza" do fato gerador.

Competência residual e discriminação de competências após a Emenda Constitucional nº 18/65

2.11 A Emenda Constitucional nº 18/65 trouxe as bases do sistema tributário que hoje conhecemos. Contemporânea ao Código Tributário Nacional,¹⁶ tornou-se possível a divisão dos impostos, conforme sua natureza, nas categorias: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação e especiais. Esta classificação, no dizer da Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda, refletiu a primeira premissa básica dos trabalhos desenvolvidos: *a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir.*¹⁷

2.11.1 A crença daquela Comissão no sentido de que a classificação dos impostos em categorias econômicas teria extinguido a possibilidade de criação de novos impostos se extrai do artigo 5º da Emenda Constitucional nº 18/65, que assim dispôs:

¹⁴ Cf. Amílcar de Araújo Falcão, Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 52, 1958, pp. 469-491 (478).

¹⁵ Op. loc. cit. (nota 14).

¹⁶ Lei nº 5.172, de 25.10.1966.

¹⁷ Cf. Luiz Simões Lopes (Presidente da Comissão) et al., *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto)*, Publicação nº 6, Fundação Getúlio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, p. 6.

"Art. 5º. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas".

2.12 O desaparecimento da competência residual foi breve, visto que já em 24 de janeiro de 1967 foi editado novo texto constitucional, mantendo, em grossas linhas, a discriminação anterior mas introduzindo, no artigo 19, § 6º, dispositivo permitindo à União, *desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.* Texto análogo se fez inserir no § 5º do artigo 18 do texto da Emenda Constitucional nº 1/69 que, aliás, em matéria de discriminação de competências pouco mudou em relação a 1967. Curiosamente, o texto de 1969 fez repetir, no § 1º do artigo 21, a possibilidade da competência residual a que se referia aquele § 5º do artigo 18.

2.13 Da análise dos textos acima, verifica-se que o constituinte de 67/69 deixou de vez de empregar o termo "bitributação", optando por explicitar que o limite do exercício da competência residual estava na existência de *base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos na Constituição.* Ao mesmo tempo, a competência tributária residual se reservava, em princípio, à União, mas se permitia que esta, por lei federal, a transferisse, em relação a impostos específicos. Assim, não se permitia a delegação do exercício da competência residual *in abstracto*: apenas para os impostos cuja incidência fosse definida por lei federal e cujos fatos geradores e bases de cálculo não fossem idênticos aos preexistentes é que se concebia a competência residual.

2.14 Novamente, a falta de referência à bitributação não nos parece de-va ser vista como uma nova opção doutrinária do constituinte, mas, antes, uma mera explicitação do que já antes vigia. Em vez da referência aos impostos "idênticos", passou-se a falar em "fatos geradores e bases de cálculo idênticos". Em ambos os textos, temos sempre o conceito de bitributação: *a tributação do mesmo objeto por mais de um poder.*¹⁸ Não se diga que o conceito de bitributação é mais amplo, já que exige, a par da identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes,¹⁹ já que na identidade do fato gerador se compreendem todos os aspectos deste. Se a sujeição passiva reflete um dos aspectos pessoais do fato gerador, a referência ao fato gerador idêntico já compreende a identidade passiva.

2.15 Assim, os textos de 1967/69 apenas explicitaram o mandamento anterior, já que, ao falar em base de cálculo e fatos geradores "idênticos", de nada mais se cogita senão de impostos "idênticos". Num e noutro caso, encon-

¹⁸ Cf. Alcântara Machado, *op. cit.* (nota 10), p. 38.

¹⁹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *op. cit.* (nota 13), p. 357; RE 6.595 (cit. nota 12).

tra-se por trás a idéia de “bitributação”, em seu sentido formalístico: basta que se afaste a identidade de tais elementos, para que se admita a coexistência de impostos, ainda que sobre idêntico substrato econômico.

2.15.1 Aliás, as limitações inerentes ao critério formalístico não passaram despercebidas por Sampaio Dória, que notava que o aparente crescimento numérico de impostos, a partir de 1934, poderia ser bastante reduzido, se tentássemos reunir sob uma única rubrica a dispersão de incidências sobre idêntico fundamento econômico em dois ou mais tipos de impostos nominalmente diferenciados (consumo em geral e consumo de combustíveis, licença e diversões públicas, renda e renda cedular de imóveis rurais e prediais urbanos etc.). Nas palavras do autor, a solução do constituinte de 1934, seguida nas subsequentes partilhas do poder tributário fora formalística *no sentido de que é inviável criarem-se dezessete impostos diferentes sobre dezessete superfícies econômicas essencialmente diversas*.²⁰

Competência residual e discriminação de competências na Constituição em vigor

2.16 A Constituição em vigor seguiu o exemplo das que a antecederam na temática da discriminação de competências, optando por elencos rígidos para cada ente tributante. A mera leitura dos elencos dos artigos 153, 155 e 156 revela que o constituinte pouco inovou, i.e., não procurou novas “fontes” de capacidade contributiva de onde extrair sua participação. Apenas *redistribuiu* impostos preexistentes, fundindo alguns deles e eliminando outros. Parece-nos certo afirmar que a discriminação de competências de 1988 não decorreu de uma análise lógico-racional da realidade econômica, consistindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos. Apenas a título exemplificativo, cita-se o ISS que, já na época, se pretendia fundir ao ICM para a criação do IVA, o que encontrou forte oposição dos municípios, que se consideravam com “direitos históricos” sobre o imposto. Exemplos como esse se multiplicam no texto constitucional.

2.17 No que concerne à competência residual, vemos no artigo 154, I, de um lado, que esta, agora objeto de lei complementar, se tornou privativa da União (sem qualquer delegação, ainda que por lei federal específica) e, por outro, que o constituinte substituiu a expressão “idênticos” do texto anterior pelo termo “próprios”, além de impor a não-cumulatividade dos impostos.²¹

2.18 Ao mesmo tempo, nota-se que o texto de 1988 não resolve a questão da repartição de competência entre as pessoas jurídicas de direito público.

²⁰ Cf. Sampaio Dória, *op. cit.* (nota 2), p. 79.

²¹ *Art. 154. A União poderá instituir:*

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (...)

Os artigos 153, 155 e 156 oferecem elencos de impostos de competência da União, Estados e Distrito Federal e Municípios, respectivamente. É no artigo 154, entretanto, que verificamos que alguns impostos estão, ou não, compreendidos na competência tributária da União (inciso II) e que os impostos "discriminados" na Constituição têm fato gerador e base de cálculo "próprios" (inciso I).

2.19 Extrai-se, daí, que o constituinte elegeu como fatores não só para a competência residual, como até mesmo para a discriminação de competência entre os entes tributantes, os fatos geradores ou bases de cálculo.

2.20 Como inovação, no texto de 1988, temos a substituição do termo "idênticos" por "próprios". A primeira expressão, como se notou, vinha do texto de 1946, que já falava em impostos "idênticos".

2.21 Impõe-se, então, o estudo dos critérios adequados para verificar qual o fato gerador ou a base de cálculo "próprios" de um imposto. Importa examinar se o constituinte de 1988 abandonou a tradição formalística que vinha trihhando, ou se os fatos geradores e bases de cálculo "próprios" nada mais são que os "idênticos", remontando, destarte, ao conceito formalístico de bitributação.

III - Em Busca de um Critério Essencial para a Identificação de Impostos

3.1 Quando se pretendem comparar dois impostos, para se dizer se houve, no caso, invasão de competência, ou, ainda, se é um caso de competência residual, importa estabelecer um ou mais critérios adequados para a semelhança. O fato gerador e a base de cálculo próprios são, em última análise, os critérios que o constituinte elegeu para tal comparação. A compreensão do alcance destes critérios somente se faz possível, entretanto, depois de estudarmos quais os parâmetros possíveis para a comparação.

Critérios irrelevantes

3.2 Num estudo sobre a comparação de impostos na Alemanha, Marianne Czisnik elenca uma série de critérios que, a seu ver, são pacificamente aceitos como irrelevantes na comparação dos impostos.²²

3.2.1 O primeiro dos critérios irrelevantes ali apontados é a denominação dos impostos. Tal assertiva parece-nos perfeitamente aplicável no Brasil, à luz do que dispõe o artigo 4º, I, do Código Tributário Nacional.

3.2.2 A autora ainda aponta como irrelevantes a forma como é exigido ou qualquer outra apresentação exterior do imposto. Neste sentido, como lembra Markull, trata-se de elementos que decorrem, em maior ou menor grau, do arbítrio, não tendo uma correspondência necessária com o fato gerador.²³

²² Cf. Marianne Czisnik, "Die Gleichartigkeit von Steuern im System der Finanzverfassung", in *Die öffentliche Verwaltung*, caderno 24 (dezembro de 1989), pp. 1.065 a 1.072.

²³ Cf. Wilhelm Markull, "Gleichartige Steuern", in *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, ano 4, 1930, pp. 535 a 615 (593).

3.2.3 Do mesmo modo, as razões técnicas, políticas ou econômicas que motivaram a instituição de cada imposto não são relevantes para a sua comparação.²⁴ No direito brasileiro, há que se considerar que a destinação do produto pode ser relevante para distinguir um imposto de uma contribuição social, apesar do que dispunha o inciso II do artigo 4º do Código Tributário Nacional. Tratando-se de comparação entre *impostos*, por outro lado, não há que se cogitar de destinação de seu produto à luz da própria natureza desta espécie tributária.

3.2.4 Tampouco as alíquotas podem ser tidas por relevantes na comparação de impostos, já que elas podem variar e, portanto, nenhum compromisso têm com a natureza de cada espécie de imposto. Como explica Markull, *determinado critério só pode ser tido como essencial a um imposto se qualquer mudança naquele pode implicar uma mudança no imposto em questão*.²⁵

3.2.5 Finalmente, a autora afirma, com base em Markull, que até mesmo o sujeito passivo não pode ser um critério relevante na comparação de impostos. Esta assertiva merece ser melhor examinada já que, como dissemos acima, o aspecto subjetivo se compreende no próprio conceito do fato gerador e ao negar sua relevância na comparação, estaremos admitindo que dois impostos cujos fatos geradores tenham aspectos subjetivos diversos, mas identidade de aspectos objetivos, poderão vigor em nosso ordenamento.

3.2.5.1 Na argumentação de Markull, vemos que o autor sustenta que o sujeito passivo da relação tributária, posto que importante para a própria definição da relação tributária, pouco influi na espécie, na essência do imposto. Assim, o imposto que incide sobre os salários (*Arbeitslohn*) ou ganhos de capital (*Kapitalerträge*) não deixa de ser imposto de renda se passar a ser exigido do beneficiário, em vez da fonte pagadora.²⁶ Em nosso entender, já pelo exemplo citado, vê-se que o que é irrelevante é o sujeito passivo da relação tributária, não o contribuinte, visto que este se define a partir de sua relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.²⁷

3.2.5.2 Ao mesmo tempo, não nos parece errado aceitar que é desnecessária a menção do contribuinte como critério para caracterizar um imposto. Afinal, se é verdade que o contribuinte se extrai a partir do aspecto material do fato gerador, a identidade de aspectos materiais acarretará a identidade de contribuintes.

²⁴ Czisnik, op. cit. (nota 22), p. 1.065; Markull, op. loc. cit. (nota 23).

²⁵ *Dab auch der Höhe einer Abgabe nichts über ihr Wesen zu entnehmen ist, erhellt schon daraus, daß sie beliebig herauf- oder herabgesetzt werden kann, ohne daß an den sonstigen einschlägigen Vorschriften auch nur ein Wort geändert zu werden braucht. Erst damit geht es an den Kern der Frage. Die Art, das Wesen der einzelnen Abgabe muß dort begründet und zu finden sein, wo jede Änderung aus dem Bestehenden ein Neues hervorgehen läßt* (Cf. Markull, op. cit. (nota 23), p. 594).

²⁶ Cf. op. cit. (nota 23), p. 594.

²⁷ Código Tributário Nacional, art. 121, par. único, inciso I.

Base de cálculo

3.3 Nos termos constitucionais, junto com o fato gerador, a circunstância de um imposto ter uma base de cálculo "própria" daqueles discriminados na Constituição implica a inoocorrência do campo residual de atuação da União. Tem fundamento constitucional, pois, a eleição da base de cálculo como um dos critérios válidos para fundamentar a individualização de um imposto.

3.4 A eleição da base de cálculo como um dos critérios para a caracterização de determinado tributo encontra respaldo em Becker. Na verdade, o referido autor sequer julgava necessário outros elementos para a caracterização do gênero de tributo, não hesitando em afirmar que *a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como núcleo: a base de cálculo; como elementos adjetivos: todos os demais elementos que integram sua composição*. Para o autor, a base de cálculo, enquanto núcleo, confere o gênero jurídico ao tributo, enquanto os "elementos adjetivos", i.e., todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência, conferem espécie àquele gênero jurídico de tributo.²⁸

3.4.1 Na leitura arguta de Valdir de Oliveira Rocha, a "base de cálculo" a que se refere Becker *não é o que ordinariamente é considerado como base de cálculo, mas coisa diversa, geralmente conhecida como aspecto material do fato gerador*,²⁹ revelando o emprego da expressão, destarte, mera definição estipulativa, justificada por a obra ter sido escrita antes do Código Tributário Nacional.

3.4.2 Neste sentido, referir-se à base de cálculo como aspecto nuclear do fato gerador nada mais significaria do que uma referência a um dos aspectos - o material - do fato gerador.

3.4.3 Resta examinar se o constituinte de 1988, ao referir-se ao fato gerador e à base de cálculo próprios dos impostos discriminados no texto, usou a expressão no sentido proposto por Becker, conforme Oliveira Rocha o lê ou, ao contrário, pretendeu referir-se ao aspecto quantitativo do fato gerador.

3.4.4 Numa primeira linha argumentativa, poder-se-ia dizer que a mera referência a fato gerador e a base de cálculo, como matérias distintas, já estaria revelando que o constituinte não empregou a última expressão como o aspecto material do fato gerador, já que, doutro modo, estaria sendo redundante. Assim, dir-se-ia que se o constituinte quisesse usar o termo "base de cálculo" no sentido de Becker, não precisaria ter feito referência ao "fato gerador", no mesmo texto.

3.4.5 O argumento é falho e não sobrevive à nota de que o fato gerador compreende, entre seus aspectos, também o quantitativo.³⁰ Assim, se a "base de

²⁸ Cf. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo : Saraiva, 1972, p. 339.

²⁹ Cf. Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do montante do tributo quantificação, fixação e avaliação*, 2ª ed., São Paulo : Dialética, 1995, p. 116.

³⁰ Cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo : Saraiva, 1989, pp. 147 e ss.; Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, 4ª ed., São

cálculo" reflete o aspecto quantitativo do fato gerador, também teremos igual redundância ao encontrarmos no texto constitucional as expressões "fato gerador" e "base de cálculo".

3.5 Cabe investigar, assim, qual o significado da "base de cálculo" usada pelo constituinte: se ela compreende o aspecto quantitativo ou o aspecto material do fato gerador.

3.5.1 Em nosso entender, a resposta à questão pode ser encontrada na única ocasião em que o constituinte repete a referência à "base de cálculo própria de impostos": o § 2º do artigo 145 da Constituição, que se refere às taxas. Naquele ponto, não é difícil ver que o constituinte não usa a expressão "base de cálculo" como o aspecto material do fato gerador, já que a distinção dos aspectos materiais dos fatos geradores dos impostos e das taxas é elucidada pelo inciso II do mesmo artigo 145, que especifica quais os que se admitem para as taxas.¹¹

3.5.2 Concluímos, assim, que a expressão "base de cálculo", empregada pelo constituinte, abrange o aspecto quantitativo do fato gerador.

3.6 Resta ver, ainda neste ponto, se são equivalentes as expressões "base de cálculo própria de impostos" (art. 145, § 2º, CF) e "base de cálculo próprios dos (impostos) discriminados nesta Constituição" (art. 154, I, CF). A resposta nos ajudará a compreender o alcance da competência residual e os casos de conflitos de competência.

3.7 A referência a "base de cálculo própria de impostos" deixa clara a noção de que deve haver bases de cálculo "impróprias" para os impostos e que pelo menos algumas destas são "próprias" para as taxas.

3.7.1 O tema foi bem explorado por Aires Barreto, que ensina que enquanto o critério material do fato gerador se forma por um verbo, seguido de seu complemento, *o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada*. Assim, no exemplo do autor, enquanto "vender mercadorias" representa o aspecto material de um fato gerador, a base de cálculo se extrai a partir da questão "de que valor?". A partir de tais constatações, afirma Barreto que *o arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério dimensível consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essu adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição*.¹²

Paulo de RT, 1990, pp. 107 e ss.; Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, pp. 223 e ss.; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 244 e ss.

¹¹ Em total coerência, nota-se, com os artigos 16 e 77 do Código Tributário Nacional, que já permitem a distinção dos aspectos materiais de ambos os fatos geradores.

¹² Cf. Aires Barreto, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, São Paulo: RT, 1987, pp. 38-39.

3.7.2 A lição de Barreto é lúcida porque, de um lado, revela que o legislador ordinário não está livre para escolher qualquer base de cálculo, devendo ser adequada ao arquétipo constitucional. Ao mesmo tempo, entretanto, Barreto foge da tentação de crer que a base de cálculo já estaria na Constituição, visto que reconhece haver várias possibilidades, cabendo ao legislador ordinário eleger uma delas para o tributo a ser instituído.

3.7.3 No mesmo diapasão, Roque Carrazza defende que a Constituição já estabeleceu, junto com as competências tributárias, as *bases de cálculo in abstracto possíveis*, dos vários tributos.³³

3.7.4 Ora, se a distinção entre impostos e taxas tem matriz constitucional (artigo 145) e se resume, em última análise, na classificação proposta por Ataliba entre os tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal,³⁴ parece pertinente a lição de Becker, para quem *em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa*.³⁵

3.7.5 Já na vigência da atual Constituição a extensão da restrição a que se refere o § 2º de seu artigo 145 foi bem examinado pela doutrina.

3.7.5.1 Neste sentido, Ricardo Lobo Torres esclarece que *como o imposto incide sobre situações que denotam capacidade contributiva, desvinculadas de serviços prestados, conclui-se que a base de cálculo que o expressu não pode ter relação com a das taxas, que é tributo contraprestacional*.³⁶

3.7.5.2 Em extenso parecer, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, depois de distinguir taxas e impostos, sustentavam:

“7.3 Diversamente do que ocorre no caso dos impostos (que são, por essência, tributos não vinculados a qualquer atividade estatal), as taxas visam à remuneração de atos relacionados com a atividade estatal divisível dirigida ao contribuinte.

Conclui-se, destarte, que a base de cálculo das taxas - tributos vinculados que são - há de ser sempre uma ordem de grandeza ínsita à atividade pública que lhe dá ensejo.

7.4 Daí a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade pública (serviço público, ou atividade de polícia) dividido pelos administrados que provocam, usam ou de qualquer forma recebem essa atividade, seus reflexos ou conseqüências, individualmente.

(...)

³³ Cr. Roque Antônio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª ed., revista, ampliada e atualizada pela Constituição Federal de 1988, São Paulo: RT, 1991, p. 253.

³⁴ Geraldo Ataliba, *Hipótese ...*, op. cit. (nota 30), pp. 121 e ss.

³⁵ Cf. op. cit. (nota 28), p. 348.

³⁶ Cf. Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 334.

9.1 A fim de dar cumprimento ao princípio constitucional da capacidade contributiva, o legislador prevê eventos que signifiquem sinais de riqueza, passíveis de serem utilizados para a determinação da base de cálculo de impostos (...)

Trata-se, realmente, de signos presuntivos de riqueza, que devem ser medidos pela base de cálculo dos impostos, porque levam em consideração a capacidade económica do contribuinte (capacidade contributiva).

9.3 Se tais elementos são utilizados para a determinação da base de cálculo de tributo vinculado, a exação é inconstitucional, em face da já mencionada vedação, constante do § 2º do art. 145 da Constituição Federal (até porque, se a base de cálculo é medida do aspecto material da hipótese de incidência, não poderia o valor de uma coisa de esfera jurídica privada ser a dimensão de uma atuação pública)".³⁷

3.7.5.3 Em tese de doutorado apresentada junto à Universidade de São Paulo, Valdir de Oliveira Rocha debruçou-se sobre o tema, concluindo:

"Base de cálculo apropriada é aquela que esteja em conformidade com o âmbito de possibilidades decorrentes da Constituição. Poderá estar em conformidade com a Constituição a base de cálculo de imposto que se constitua em grandeza que se preste a quantificar atividade ou coisa do contribuinte; só estará em conformidade com a Constituição a base de cálculo de taxa que quantifique atividade ou coisa do sujeito ativo; não estará em conformidade com a Constituição base de cálculo de taxa que quantifique atividade ou coisa do contribuinte; não estará em conformidade com a Constituição base de cálculo de imposto que quantifique atividade ou coisa do sujeito ativo. De certo modo, o § 2º do art. 145 da Constituição (que entendo ser mais preciso do que o § 2º do art. 18 da Constituição anterior) é, num certo sentido, norma didática (algo parecido com uma norma geral em matéria de legislação tributária contida na própria Constituição), que ajuda o intérprete a distinguir melhor os contornos das duas espécies tributárias (impostos e taxas), segundo os perfis que lhes são dados".³⁸

3.7.6 Irreparáveis, a nosso ver, as lições acima, que, acompanhando a tendência jurisprudencial!³⁹ apontam para um claro sentido da expressão "base de

³⁷ Cf. Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, Taxa para emissão de Guia de Importação, in *Revista de Direito Tributário*, n° 61, pp. 40 a 51 (44 a 46).

³⁸ Cf. op. cit. (nota 29), p. 114.

³⁹ Cf. José Maurício Conti, *Sistema constitucional tributário interpretado pelos Tribunais*, São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, pp. 28 e ss.; sobre taxa contra incêndio do Estado do Espírito Santo, cuja base de cálculo (valor unitário do metro quadrado) foi julgada coincidente com a do IPTU, v. RE n° 120954-2 (DJU 13.12.96, p. 50.179, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 17 (fevereiro/97), p. 208); sobre a taxa de

cálculo própria de impostos”: é “própria” destes a base de cálculo que reflete a capacidade econômica do contribuinte (“o valor de uma coisa de esfera jurídica privada”); “própria” das taxas é aquela que mede a atuação estatal.

3.8 Da conclusão de que existem bases de cálculo “próprias” de impostos, não se extrai que haja uma base de cálculo “própria” de cada um dos impostos discriminados na Constituição. Com efeito, enquanto da primeira expressão (art. 145, § 2º, CF) já se extrai que se terá uma medida de capacidade contributiva, a segunda, que decorre do artigo 154 da Constituição, impõe que haja medidas de capacidade contributiva “próprias” para um imposto (discriminado na Constituição) e “impróprias” para outro imposto (na competência residual).

3.8.1 A busca de uma base de cálculo “própria” para cada imposto foi efetuada por Roque Antonio Carrazza. Diz o professor da Universidade Católica: *se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v.g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.*⁴⁰

3.8.2 Temos, daí, a “relação de inerência” como pedra-de-toque para se localizar uma ou mais bases de cálculo de cada imposto: é inerente a qualquer tributo qualquer base que meça a materialidade de sua hipótese de incidência.

emissão de guias de importação, com base de cálculo própria de imposto, v. RE 167992-1-PR (pleno-STF), DJU 10.02.95, p. 1.888, in *Repertório IOB de Jurisprudência* 1/8430; idem, RE nº 73.655-ES (DJU 18.12.95, p. 44.550, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6 (março/96), p. 207); idem, RE 73.833-ES (DJU 18.12.95, p. 4.522, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6 (março/96), p. 207); sobre taxa municipal por serviços urbanos cobrada em Salvador, cuja base de cálculo foi julgada inconstitucional, por estar divorciada dos serviços prestados, v. decisão do TRF da 1ª Região, na Apelação Cível nº 89.01.23732-6-BA (DJU 2 de 28.06.96, p. 44.659, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 12 (setembro/96), p. 207.

⁴⁰ Cf. op. loc. cit. (nota 33); sobre a taxa de limpeza urbana e de conservação de vias, cobrada pelo Município de São Paulo, cuja base de cálculo foi julgada não vinculada à atuação estatal, valorizando fatos incapazes de mensurar-lhe o custo, v. RE nº 35.158-SP (DJU 12.08.96, p. 27.464, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 13 (outubro/96), p. 206; por outro lado, no antigo regime constitucional, a taxa de melhoramento dos portos foi julgada constitucional, porque não tinha a mesma base de incidência do imposto de importação - v. RE 157.235-3 (DJU 08.09.95, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2 (novembro/95), p. 207); no mesmo sentido, v. comentário de Regina Helena Costa in *Revista de Direito Tributário*, nº 37, pp. 187 a 191.

3.8.3 A estreita relação entre a base de cálculo e o fato gerador do tributo também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: *A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador.*⁴¹

3.8.4 A lição de Ruy Barbosa Nogueira se corrobora nos ensinamentos de Tipke e Lang, para quem a base de cálculo compreende as normas que quantificam totalmente o objeto de tributação: o caráter numérico dos impostos pressupõe que seja possível expressar em um número aquilo que será tributado. Isto ocorre por meio da base de cálculo.⁴²

3.8.5 Em seu recente *Curso de Direito Tributário*, José Eduardo Soares de Melo também mostra que o fato gerador contém, sempre, insita uma grandeza econômica. Assim exemplifica o autor: *só é possível calcular o IPTU considerando o valor da propriedade imobiliária, por ser sua materialidade. Se este imposto for calculado tomando-se por base o valor do aluguel do imóvel, estará sendo tributada sua renda, com manifesta inadequação da materialidade com a base de cálculo, patenteando-se a inconstitucionalidade.*⁴³

3.8.6 A idéia de se medir ou valorar o próprio fato gerador está presente em Villegas, que se refere às normas que instituem a base de cálculo, como sendo aquelas *cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse o medirse el hecho imponible.*⁴⁴

3.8.7 Também A.D. Giannini via na base de cálculo um critério para se valorarem as situações de fato que constituem o fato gerador, alertando, outrossim, que os critérios de valoração não só são necessariamente diversos para os vários objetos dos impostos (o que, desde logo, permite a conclusão de que cada critério de valoração - base de cálculo - será adequado para um único objeto) mas também alerta que pode haver vários critérios adequados para a mesma espécie, de modo que a indicação legislativa do critério de valoração integra a definição do objeto e, portanto, a estrutura do imposto.⁴⁵

⁴¹ Cf. op. cit. (nota 30), p. 13.

⁴² No original: *Die Steuerbemessungsgrundlage bilden diejenigen Normen, die das Steuerobjekt als Ganzes quantifizieren. Der numerische Charakter der Steuer setzt voraus, daß das, was zu besteuern ist, in einer Zahl ausgedrückt wird. Das geschieht durch die Steuerbemessungsgrundlage (Besteuerungsgrundlage, Steuermabstab, maßgeblicher Wert).* Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, 13ª ed., Colônia : Verlag Dr. Otto Schmidt, 1991, p. 134.

⁴³ Cf. José Eduardo Soares de Melo, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, p. 160.

⁴⁴ Cf. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires : Depalma, 1972, p. 162.

⁴⁵ No original: *49. La base imponible e il tasso d' imposta - Le situazioni di fatto a cui si collegano le singole imposte devono essere valutate in modo che possa giungersi alla determinazione della base imponible (...) I criteri di valutazione non solo sono necessariamente diverse per le varie specie degli oggetti d'imposta, ma possono essere*

3.8.8 Geraldo Ataliba assim se manifestou: *Base impondível é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação, do quantum debeat. (...) O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição. (...) A base é, pois, uma grandeza apreciável, mensurável, do aspecto material da h.i.*⁴⁶

3.8.9 No trabalho de Blumenstein, encontra-se uma distinção entre as bases de cálculo diretas e indiretas. Enquanto para as primeiras o autor via uma verdadeira valorização contábil do objeto do imposto, as últimas seriam indícios exteriores que permitiriam que a autoridade fiscal fixasse a alíquota aplicável, no exercício de seu poder discricionário.⁴⁷ Vê-se, assim, que as bases indiretas não se aplicavam no cálculo do imposto, propriamente dito, mas na fixação de sua alíquota. Na edição mais recente da obra, atualizada por Locher, vê-se que esta fixação indireta somente se considera compatível com o princípio da legalidade se a própria lei der os critérios para a fixação da alíquota.⁴⁸ De todo o modo, no que tange à base de cálculo "direta" (i.e., aquela sobre a qual se aplica a alíquota para a apuração do *quantum debeat*), vê-se a confirmação de Blumenstein de que se trata de uma valorização matematicamente exata do objeto do imposto.⁴⁹

3.8.10 Para Paulo de Barros Carvalho a base de cálculo é *aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralelo, confirmar o critério material da hipótese endonormativa.*⁵⁰ Em trabalho recente, com o qual conquistou a titularidade de Direito Tributário na Universidade de São Paulo, o mesmo autor confirmou tais funções, além de acrescentar outra: *Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o*

anche diversi per la medesima specie, casicché l'indicazione legislativa del criterio di valutazione serve ad integrare la definizione dell'oggetto e quindi la struttura dell'imposta. Cf. A.D.Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5ª ed., atualizada, Milano : Giuffrè, 1951, p. 130.

⁴⁶ Cf. op. cit. (nota 30), pp. 108-109.

⁴⁷ Cf. Ernst Blumenstein, *Sistema di Diritto delle Imposte* (trad. Francesco Forte), Milano : Giuffrè, 1954, pp. 162-163.

⁴⁸ Cf. Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 4ª ed., atualizada por Peter Locher, Zurich : Schulthess Polygraphischer Verlag, 1992, p. 182.

⁴⁹ No original: *Direkte Steuerbemessungsgrundlagen sind solche, die eine rechnerisch genaue Wertung des Steuerobjektes bezwecken.* Cf. op. cit. (nota 48), p. 181.

⁵⁰ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, 2ª ed., São Paulo : RT, 1981, p. 105.

correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.⁵¹ Presente, nas funções “mensuradora” e “comparativa”, encontra-se o inextricável vínculo que liga o “elemento material do antecedente normativo” à “base calculada”.

3.8.10.1 A função comparativa também é reconhecida por Valdir de Oliveira Rocha: *a base de cálculo no máximo confirma a espécie tributária (imposto, taxa ou contribuição de melhoria) que o aspecto material do fato gerador afirma.*⁵² Sua relação com o aspecto material do fato gerador é confirmada pelo autor quando ele, citando as palavras de Carlos da Rocha Guimarães, diz que *a base de cálculo apropriada é aquela que não entra em conflito com o ser do tributo.*⁵³ Noutra passagem, tratando especificamente da competência residual, Valdir confirma tal entendimento: *Mas o que se deve entender como base de cálculo própria de imposto discriminado na Constituição? Bases de cálculo próprias de impostos discriminados na Constituição são aquelas que levam a uma forte aproximação com o aspecto material do fato gerador.*⁵⁴

3.8.10.2 Buscando do mesmo modo as funções da base de cálculo, José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez reconhecem que, *em primer lugar, la base imponible es una magnitud cuantificadora del elemento objetivo o material del hecho imponible (...). Es decir, la base imponible es ante todo y sobre todo un elemento de medición. Sabemos qué es lo que mide: el elemento objetivo o material del presupuesto de hecho.*⁵⁵

3.8.10.3 Os mesmos autores vão além em sua pesquisa, inovando sobre as funções da base de cálculo ao concluir que esta serve para medir a própria capacidade contributiva. Com efeito, argumentam os professores, *de poco serviría una adecuada contemplación de la capacidad económica gravable por parte del hecho imponible, si al definir la base se acoge de forma parcial o inadecuada el elemento objetivo o material del hecho imponible,*⁵⁶ donde acabam por extrair quatro funções para a base de cálculo: (i) constituir elemento de medição ou quantificação do fato gerador; (ii) quantificar a capacidade econômica manifestada no aspecto objetivo do fato gerador; (iii) fixar a quantia da prestação, juntamente com a alíquota; e (iv) fixar a própria alíquota, nos tributos progressivos.⁵⁷

⁵¹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*, tese apresentada ao concurso para professor-titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo, São Paulo : USP, 1996, p. 206.

⁵² Cf. op. cit. (nota 29), p. 107.

⁵³ Cf. op. loc. cit. (nota 52).

⁵⁴ Cf. Valdir de Oliveira Rocha, A competência tributária residual da União e a contribuição ao Finsocial, in *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 21/91 (1ª quinzena de novembro de 1991), pp. 397 a 393 (396).

⁵⁵ Cf. José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributario*, 5ª ed., Madrid : Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, 1989, tomo I, p. 268.

⁵⁶ Cf. op. cit. supra (nota 55), p. 269.

⁵⁷ Cf. op. loc. cit. supra (nota 56).

3.8.11 Tratando igualmente da base de cálculo, Hensel a via como uma medida do aspecto material do fato gerador. Reconhecendo a possibilidade de uma multiplicidade de bases de cálculo possíveis, Hensel oferecia, também com base na capacidade contributiva, um critério para a base de cálculo adequada: quanto mais especificada for a base de cálculo, tanto mais se atenderá o princípio da capacidade contributiva (assim, num dos exemplos do autor, será mais adequada a base de cálculo do imposto de cerveja que diferenciar a base de cálculo conforme a espécie de cerveja).⁵⁸

3.9 Do elenco acima, pode-se afirmar, com respaldo na melhor doutrina, que existe, sim, uma relação entre a base de cálculo e o aspecto material do fato gerador. Esta *relação implica a base de cálculo valorar ou medir o fato gerador*. Ressaltam-se, ademais, confirmações expressas, por parte de Giannini, Barreto e Carrazza, de que *não existe uma relação de unicidade, sendo perfeitamente possível encontrarem-se várias bases de cálculo apropriadas para medir o fato gerador*.

3.9.1 No que tange especificamente ao tema da existência de uma base de cálculo “própria” para cada imposto (o que, portanto, exclui a possibilidade de uma mesma base de cálculo para dois impostos), não é demais repetir a lição de Giannini, acima reproduzida: *I criteri di valutazione (...) sono necessariamente diverse per le varie specie degli oggetti d'imposta*.⁵⁹

3.10 Do que se viu, parece-nos lícito afirmar que a base de cálculo é um elemento que quantifica o fato gerador e, portanto, *se dois fatos geradores são distintos, então também diversos devem ser os critérios que servem para sua medição*. Conquanto seja possível medir-se um mesmo objeto de tributação por vários critérios, *não pode um mesmo critério aplicar-se a mais de uma situação*.

3.10.1 Valendo-nos das lições da lógica da teoria dos conjuntos, poderíamos dizer que se A e B são conjuntos que contêm, respectivamente, as bases de cálculo possíveis para os fatos geradores A' e B', não existe qualquer intersecção entre ambos os conjuntos.

3.11 Da conclusão acima poderia decorrer que o constituinte, ao referir-se a “fato gerador ou base de cálculo próprios” dos impostos discriminados no texto constitucional, teria recaído em redundância: bastaria proibir o emprego do fato gerador próprio de um imposto discriminado na Constituição, já que de fatos geradores diversos decorrem bases de cálculo diversas.

3.11.1 Outro entendimento - a nosso ver mais acertado - mostra na restrição constitucional uma função explicitadora do quanto se viu em doutrina. Neste sentido, ao proibir, na criação de novos impostos, o emprego de base de cálculo própria dos impostos discriminados na Constituição, *confirmou o constituinte a relação de unicidade*, acima referida, que *impede que uma base de*

⁵⁸ Cf. Albert Hensel, *Steuerrecht*, 3ª ed., atualizada, Berlim : Verlag von Julius Springer, 1933 (reimpressão em Berlim : Verlag Neue Wirtschafts-Brief, 1986), p. 58.

⁵⁹ Op. loc. cit. supra (nota 45).

cálculo própria de um imposto já previsto seja empregada para quantificar outro fato gerador:

3.11.2 Note-se, neste ponto, que a conclusão acima implica conseqüência que não pode passar desapercibida: se o constituinte abrigou toda a doutrina nacional e estrangeira que consagra a relação de unicidade entre a base de cálculo e o aspecto material do fato gerador, ter-se-á por inconstitucional todo o imposto que adotar base de cálculo que não guarde a relação de inerência única com o respectivo aspecto material.

3.11.2.1 Noutras palavras: se é verdadeiro que a base de cálculo é elemento que se liga necessariamente a um único fato gerador, então *o emprego de uma base de cálculo “própria” de um fato gerador sem o seu respectivo aspecto material será taxado de inconstitucionalidade não por invasão de competência, mas por ferir a relação de inerência insita ao texto constitucional.*

3.11.2.2 Tal situação será óbvia quando uma idêntica base de cálculo servir a dois impostos; havendo, entretanto, pequenas diferenças, caberá ao aplicador da lei dizer se, naquele caso, ambas as bases de cálculo seriam inerentes a um único aspecto material do fato gerador ou se cada base de cálculo é apta a medir apenas um aspecto material do fato gerador.

3.11.2.3 Esta questão nos remete de volta ao problema que não parece ainda resolvido: já sabemos que cada imposto tem pelo menos uma base de cálculo que lhe é própria e que esta só serve a ele; falta um critério, entretanto, para determinar a que imposto determinada base de cálculo é inerente. Isto nos leva a investigar os outros critérios apontados para a individualização e comparação de impostos, já que somente quando se determinar qual o critério que define a essência de um imposto é que será possível buscar parâmetros para identificar uma base de cálculo como “própria” do imposto individualizado.

Fato gerador

3.12 O texto constitucional de 1988 elege o fato gerador como um dos elementos cuja coincidência implica impostos comparáveis e, portanto, invasão de competências ou competência residual.

3.12.1 Em nossa pesquisa, cumpre investigar, como o fizemos para a base de cálculo, se a expressão “fato gerador” compreende todos os aspectos a ela inerentes ou se limita a um ou alguns de seus aspectos. Neste último caso, qual seria o aspecto definidor da essência de um imposto.

3.12.2 Concluindo ser o fato gerador que define a essência do imposto, encontramos a pesquisa de Markull. Para o autor, no que tange a impostos semelhantes, deve-se tomar apenas a parte objetiva de sua estrutura, que ele diz ser a ocasião (“Anlab”) da tributação, o que podem ser coisas diversas, como uma coisa, um fato ou uma relação jurídica, um negócio ou outra situação a que o credor consiga ligar (“anknüpfen”) sua pretensão. Tais circunstâncias, conforme o autor, nunca faltaram ao Estado, seja, nos casos menos desenvolvidos, o mero fato de se existir (imposto sobre as cabeças - “Kopfsteuer”), seja, mais tarde,

sobre as relações jurídicas que se iam firmando (impostos aduaneiros, imposto sobre selo, imposto sobre a transmissão de propriedade, seja, ainda sobre a propriedade de determinados bens (ouro e prata, escravos, propriedade imobiliária), ou sua produção (imposto sobre vinho, cerveja etc.), sobre as profissões e, finalmente, diante do fato de que alguém possui patrimônio ou renda, também estes passaram a ser tributados. É a esta multiplicidade de circunstâncias que Markull denomina circunstância do imposto (“*Steuergegenstand*”). Segundo Markull, a circunstância do imposto é a parte mais própria do imposto, aquele ponto a partir do qual ele se diferencia do outro. Markull diz que é pela circunstância que o imposto é conhecido, e assim também é chamado pelo povo. Aqui, para o autor, está o risco: nem sempre o nome do imposto revela exatamente a circunstância sobre a qual incide. Exemplificativamente, cita o imposto do “Reich” sobre o selo no licenciamento dos veículos que não tinha por fato gerador o licenciamento, mas o uso de vias públicas pelo carro. Tal discrepância, conforme Markull, só ficou notória quando Bremen tentou criar imposto sobre idêntica circunstância, o que era impedido pela constituição do “Reich”.⁶⁰

3.12.2.1 A “circunstância do imposto” a que se refere Markull poderia ser entendida por o que outros autores denominam “aspecto”, “critério” ou “elemento” “objetivo” do fato gerador”. A sinonímia, na língua alemã, entre a “circunstância do imposto” (*Steuergegenstand*) e o “objeto do imposto” (*Steuerobjekt*) se confirma, exemplificativamente, na obra de Blumenstein, que dedica o seu capítulo III a *Gegenstand der Steuer* mas os três únicos subtítulos ali inseridos (§§ 10 a 12) tratam de *Steuerobjekt*.⁶¹

3.12.2.2 O reconhecimento do “objeto do imposto” como importante para a sua identificação já se deu na doutrina brasileira. Neste sentido, por exemplo, Ruy Barbosa Nogueira afirma ser o elemento objetivo o “cerne” do fato gerador e por uma questão de método, o Código Tributário Nacional entendeu suficiente restringir-se a ele ao definir o fato gerador: *a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal* (art. 114).⁶² Do mesmo modo, Luciano Amaro vê na definição de uma ação ou situação, o “núcleo” ou “materialidade” do fato gerador.⁶³

3.12.3 É Paulo de Barros Carvalho quem anota a dificuldade de se localizar o núcleo da hipótese normativa, não sendo raro que, ao se buscar aquele, acabe-se por contemplar outros aspectos que não constituem “essência” do tributo. Distingue, portanto, o autor o *aspecto “objetivo”* (que corresponde à situação descrita na lei) do *“critério material”*, ensinando que com a descrição objetiva do fato, obtém-se a compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é apenas um de seus elementos, o essencial, ou o núcleo.⁶⁴

⁶⁰ Cf. Markull, op. cit. (nota 23), p. 595.

⁶¹ Cf. op. cit. (nota 48), pp. 126 e ss.

⁶² Cf. op. cit. (nota 30), p. 147.

⁶³ Cf. op. cit. (nota 30), p. 245.

⁶⁴ Cf. op. cit. (nota 30), p. 167; idem, op. cit. (nota 50), pp. 75-79.

3.12.3.1 A distinção parece-nos correta: na descrição da situação que constitui o fato gerador, temos, além do aspecto material (conduta mais objeto), o aspecto temporal (adjunto adverbial de tempo) e o aspecto espacial (adjunto adverbial de lugar).

3.12.3.2 Se a busca é pela essência do imposto, cumpre indagar se uma mudança nos aspectos temporal ou espacial implicam novo imposto, ou não. Não nos parece que se esteja diante de um novo imposto pelo fato de o imposto de renda ser cobrado anualmente, mensalmente ou, mais recentemente, trimestralmente. O aspecto material (auferir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza) não muda. Confirma-se, assim, a lição de Paulo, no sentido de a essência se encontrar não na situação objetiva do fato gerador, mas em uma parte dela: seu aspecto material.

3.12.3.3 Note-se, aqui, que a idéia de ser o aspecto material a essência do fato gerador também está presente no estudo de Geraldo Ataliba: *41.2 É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidências. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a H.I. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere.*⁶⁵

3.13 Da pesquisa doutrinária revelando o aspecto material como o núcleo do tributo, torna-se possível retomarmos a questão do entendimento adequado da expressão "fato gerador", no artigo 154 do texto constitucional.

3.13.1 Entendemos que conquanto o constituinte se tenha referido a "fato gerador", não cogitou ele de todo o objeto do imposto (artigo 114 do Código Tributário Nacional) mas tão-somente de seu aspecto material.

3.13.1.1 Nossa opinião baseia-se, inicialmente, na doutrina acima citada, que já encontrava no aspecto material a essência do imposto.

3.13.1.2 Mais importante, entretanto, é que a conclusão acima decorre de uma interpretação sistemática do próprio texto constitucional. Em nenhum momento, se encontra alguma cogitação, por parte do constituinte, de outros elementos do fato gerador, senão de seu aspecto material.⁶⁶ Especialmente no tema que nos afeta - a discriminação de competências - o constituinte valeu-se do aspecto material⁶⁷ do fato gerador para fazer o *discrímen* dos artigos 153, 155 e 156.

⁶⁵ Cf. op. cit. (nota 30), p. 106.

⁶⁶ Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados e Municípios, das competências tributárias para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. Cf. Roque Antônio Carrazza, *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, São Paulo : RT, 1986, pp. 173-174.

⁶⁷ Mais precisamente: o constituinte apresentou enunciados dos quais se extrai o aspecto material (verbo mais complemento) dos impostos. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit. (nota 51), pp. 23 e ss.

3.14 É oportuno, agora, retomarmos a questão apresentada quando discutimos a base de cálculo “própria” dos impostos. Acreditávamos, naquele ponto, que seria necessário determinar qual o critério que define a essência de um imposto para, a partir daí, buscarmos parâmetros para identificar uma base de cálculo como “própria” do imposto individualizado. Já sabemos, agora, que a essência de um imposto se define a partir de seu aspecto material. Temos condições de afirmar, neste ponto, que *uma base de cálculo será própria do imposto cujo aspecto material ela for hábil para medir*.

3.15 Chegamos, pois, à conclusão de *que é o aspecto material do fato gerador o fator decisivo para a delimitação dos campos de competência de cada ente tributante, bem como para a definição da competência residual*. Dada uma base de cálculo qualquer, ou bem será ela inerente ao elemento material do fato gerador que acompanha (e neste caso será despicienda a sua investigação, já que a ocorrência, ou não, de competência residual já se extrairá da comparação dos aspectos materiais dos fatos geradores), ou bem não servirá ela para medir o respectivo fato gerador (e neste caso será taxada de inconstitucional, por não atender à inerência que é pressuposta pela Constituição).

3.16 Temos, então, que sendo possível identificar os aspectos materiais de incidência de impostos de cada ente tributante (discriminação de competências) e tendo o intérprete ferramenta para localizar o aspecto material do imposto que está examinando, então será mero procedimento lógico elementar (relação de continência) afirmar em que campo de competência o último se insere.

IV - Identificando a Essência (Aspecto Material) de um Imposto

4.1 Quando o aplicador da lei procura, na prática, aplicar as conclusões teóricas acima, vê que ainda lhe falta alguma reflexão que permita sentir-se mais seguro de sua conclusão.

4.1.1 Tomemos dois exemplos de impostos que poderiam ser instituídos pela União, para examinarmos se estaríamos, ou não, no campo da competência residual: (i) imposto sobre produtos agrícolas e (ii) imposto sobre a transmissão, por ato oneroso, de direitos sobre a propriedade intelectual. Em ambos os casos, viria imediatamente à nossa mente a possibilidade de conflito com o imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). Citamos tal conflito a título ilustrativo, já que, teoricamente, os aspectos materiais de todos os impostos discriminados na Constituição deveriam ser confrontados com os novos, a fim de certificar a sua inclusão na competência residual.

4.1.2 A localização abstrata dos aspectos materiais dos novos impostos seria fácil: (i) produzir bens agrícolas; e (ii) transmitir, por ato oneroso, direitos sobre a propriedade intelectual. Já o ICMS encontra, no que nos interessa, o seguinte aspecto material: efetuar operações relativas à circulação de mercadorias.

4.1.3 Quando o aplicador da lei, com base na lição acima, procura testar a competência residual, vê-se diante de novas dúvidas: produzir bens agrícolas está compreendido entre os casos em que se efetuam operações relativas à circulação de mercadorias? Que dizer de transmitir direitos sobre a propriedade intelectual?

4.1.4 Torna-se claro, assim, ser necessário continuar nossa investigação teórica, agora buscando critérios para que um aspecto material se possa dizer contido, ou não, em outro.

Efeito econômico

4.2 Na segunda edição de seu manual do imposto de renda, Albert Hensel sustentou que os impostos extrairiam sua característica predominante a partir de seu efeito econômico (*Wirtschaftliche Wirkung der Steuer*).⁶⁸

4.3 A idéia do efeito econômico influenciou, também, a corte fiscal do Reich alemão (*Reichsfinanzhof*), destacando-se, neste sentido, decisão proferida em 17.11.23, quando a corte se viu diante da necessidade de interpretar dispositivo constitucional de então que vedava aos Estados instituírem impostos semelhantes (*gleichartig*) àqueles federais. A questão que se apresentava - idêntica à que ora enfrentamos - era saber quando um imposto era semelhante aos já existentes, ou quando se tratava de algo novo.

4.3.1 Decidiu a corte que o dispositivo constitucional - seguindo o texto constitucional que o antecederia - visava a garantir uma exclusividade ao Reich sobre os seus impostos. Tal exclusividade implicaria uma consideração econômica: todo imposto visa a sugar de determinada manifestação da vida econômica parte de sua força para o fim de atender às necessidades do Estado. Os Estados e comunidades não podem sugar de onde o Reich já está sugando (*Wo das Reich schöpft, sollen nicht auch die Länder und Gemeinden schöpfen dürfen*).⁶⁹

4.3.2 Este entendimento foi longamente examinado por Markull, que desde logo alerta que não se pode adotá-lo num sentido político financeiro, já que se todos os tributos, em última instância, atingem a mesma fonte (a capacidade econômica do contribuinte, por meio de sua renda ou seu patrimônio), é claro que, em última instância, uma tributação pelos Estados prejudica, sempre, a tributação pela União.⁷⁰ Neste sentido, também, a opinião de Brandão Machado, transcrita em epígrafe a este estudo. Daí porque, como assinala Markull, o efeito econômico não deve ser visto do ponto de vista do sujeito ativo (i.e., se ele é afetado pela criação de outro imposto por um "concorrente") mas do sujeito passivo e, ainda assim, não se considerando toda a sua situação econômica mas tão-somente a área específica que é atingida pelo imposto.⁷¹

4.3.3 Em sua crítica, Markull discorda da conclusão de Hensel, no trabalho acima citado, de que a semelhança entre os impostos se entenderia em seu

⁶⁸ Cf. Albert Hensel, *Steuerrecht*, 2ª ed., 1927, p. 22 apud Czisnik, *op. cit.* (nota 22).

⁶⁹ Apud Markull, *op. cit.* (nota 23), pp. 544-545.

⁷⁰ Cf. Markull, *op. cit.* (nota 23), pp. 603-604.

⁷¹ Cf. Markull, *op. loc. cit. supra* (nota 70).

sentido econômico, de modo que a sua comparação não se basearia apenas nos aspectos jurídicos do fato gerador, mas principalmente em sua finalidade econômica. Sustenta Markull que a comparação entre os impostos deve partir das normas de cada um deles, o que, em essência, implica a consideração da “circunstância” do fato gerador, acima referida. Markull entende que o efeito econômico do imposto tem um papel complementar, somente cabendo sua consideração nos casos em que surjam dúvidas na comparação das “circunstâncias”.

4.3.4 Na edição seguinte de seu livro, Hensel parece concordar com as críticas de Markull, pois passa a afirmar que o cerne na comparação de impostos está na “circunstância” do imposto (que ele denomina “aspecto material”), obtida a partir de uma comparação jurídica (não econômica), podendo-se utilizar, complementarmente, a base de cálculo e o sujeito passivo na comparação. Não sendo possível se chegar a um resultado a partir dos critérios jurídicos formais (o que Hensel alerta que ocorre frequentemente) é que se parte para o exame econômico.⁷²

4.3.5 Em Hensel e em Markull encontramos, assim, o reconhecimento de que a mera comparação formal de aspectos materiais não é suficiente para a solução de problemas de discriminação de competências, fazendo-se necessário recorrer-se, complementarmente, à questão econômica, assim entendida qual a manifestação de capacidade contributiva “sugada” por ambos os impostos.

4.3.5.1 Não obstante, o exame de exemplos dados por Hensel para esta comparação econômica revela que no fundo o efeito econômico acaba sopesando sobre a decisão, malgrado a incoerência de aspectos objetivos coincidentes:⁷³

- o imposto sobre a importação de carvão, instituído em Turinga, foi considerado semelhante ao imposto do *Reich* sobre o carvão porque, posto que apresentando diferenças formais, buscavam atingir o consumo de carvão;
- um imposto sobre solteiros, ainda que cobrado a alíquotas fixas, visava a atingir a capacidade econômica individual do contribuinte e por isso era semelhante ao imposto sobre a renda, já que tem a mesma finalidade.

4.3.5.2 Estes exemplos são suficientes para notar que, não obstante seu reconhecimento explícito da importância dos aspectos formais, Hensel mostra casos de impostos com aspectos materiais formalmente distintos, reconhecidos semelhantes pela jurisprudência em virtude de seu efeito econômico.

4.3.6 O efeito econômico enquanto parâmetro para a comparação de impostos foi retomado, mais recentemente, por Tipke. Diferentemente dos autores acima, entretanto, o professor de Colônia rejeita claramente uma comparação dos elementos técnico-jurídicos do fato gerador, entendendo ser o único critério aceitável o do efeito econômico.⁷⁴

⁷² Cf. Hensel, op. cit. (nota 58), p. 30.

⁷³ Cf. op. loc. cit. supra (nota 72).

⁷⁴ Cf. Klaus Tipke, “Über die Gleichartigkeit von Steuern”, in *Steuer und Wirtschaft*, 3/1975, pp. 242 a 251.

4.3.6.1 Tipke sustenta seu entendimento afirmando que só se pode pensar em um critério para a comparação dos impostos quando se pensa qual a *finalidade* da comparação.

4.3.6.2 No caso da discriminação de competências e, portanto, da delimitação da competência residual, Tipke entende, como os doutrinadores acima citados, que a *proibição da instituição de impostos semelhantes quer evitar que mais de uma pessoa jurídica de direito público sugue recursos de uma mesma manifestação da capacidade contributiva*.

4.3.6.3 A tal *ratio*, entretanto, Tipke acrescenta outra, que ele entende mais importante: proteger o contribuinte, para que ele não acabe sujeito a um *exagero de tributação (Überbesteuerung)*. Este entendimento, a nosso ver, poderia ser estendido ao caso brasileiro, já que se nosso constituinte inseriu entre as garantias do contribuinte a proibição do confisco (art. 150, IV) e a observância de sua capacidade econômica (art. 145, § 1º), além, obviamente, do princípio da igualdade (art. 150, II).

4.3.6.4 Dada a coincidência entre ambos os sistemas jurídicos neste particular, vale a pena anotar a conclusão de Tipke: *se o objetivo da comparação consiste em impedir que vários sujeitos ativos suguem de igual fonte de imposto e, ademais (aliás, não apenas como finalidade acessória), em proteger o sujeito passivo (contribuinte de fato) de uma tributação exagerada, então a comparação não pode se valer de elementos externos do fato gerador, da técnica do imposto, mas sim de qual o componente da capacidade econômica do contribuinte a que se conecta o imposto e de qual forma tal conexão produz efeitos econômicos sobre o contribuinte.*⁷⁵

4.3.6.5 Para a comparação do efeito econômico, Tipke sugere que se comparem os bens tributáveis, i.e., o fato gerador econômico, que nem sempre se extrai do próprio fato gerador. Exemplificativamente, Tipke cita o caso do imposto de consumo, cuja denominação já indica que o efeito econômico está no consumo (coincidência entre fato gerador e efeito econômico), enquanto o imposto sobre a circulação nada diz, em seu nome, sobre seu efeito econômico. Isto posto, afirma Tipke que a delimitação deve se orientar a partir das diversas bases de cálculo de capacidade econômica e contributiva (*Bemessungsgrundlagen wirtschaftlicher und steuerlicher Leistungsfähigkeit*).

4.3.6.6 Finalmente, Tipke esclarece que a base de cálculo da capacidade contributiva não se confunde com a base de cálculo definida pelo legislador,

⁷⁵ No original: *Wenn der Zweck der Vergleichung darin besteht zu verhindern, daß mehrere Steuerberechtigte die gleiche Steuerquelle ausschöpfen, ferner (und zwar nicht nur nebensächlich) darin, die Steuerpflichtigen (Steuerträger) vor übermäßiger Besteuerung zu schützen, kann es für die Vergleichung nicht auf den Steuertechnischen, übseren Tatbestand ankommen, sondern nur darauf, an welche Komponente der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Steuer anknüpft und wie sich diese Anknüpfung beim Steuerpflichtigen wirtschaftlich auswirkt.* Cf. op. cit. (nota 74), p. 245.

já que impostos com bases de cálculo totalmente diversas podem estar visando à mesma manifestação de capacidade contributiva.

4.3.7 A análise da teoria esposada por Tipke parece ser de valia para o estudo da questão a que nos propusemos - a da delimitação do campo de competência residual - já que nos convida a crer que *o constituinte, conquanto elegendo, em seu artigo 154, critérios formais para a definição da competência residual (que se resumem numa comparação dos aspectos materiais dos fatos geradores), teve em mente a finalidade de impedir um exagero na carga tributária, decorrente da pluritributação*. Tal reconhecimento se prende à necessária consideração do efeito econômico do imposto - ou da base de cálculo da capacidade econômica manifestada.

4.3.8 Parece-nos possível concluir, aqui, que posto ser formal o alcance do artigo 154, I, do texto constitucional (aspecto material do fato gerador), nas hipóteses - não infrequentes - em que se encontre dúvida sobre a coincidência, ou não, de tais aspectos, poderá o efeito econômico ser tomado para a solução da questão.

4.3.8.1 Alerta-se, outrossim, que o critério econômico ora proposto deve ser tido por suplementar à análise formal acima sugerida. Noutras palavras, nos raros casos em que se conseguir, de antemão, afirmar a plena coincidência dos aspectos materiais de dois fatos geradores, então despicienda será a investigação dos aspectos econômicos já que, por um lado, deverão muito provavelmente ser coincidentes e, por outro, ainda que venham a ser diferentes (por exemplo, porque um dos impostos se move por razões extrafiscais), obrigatória será, ainda, assim, a observância do artigo 154 do texto constitucional que privilegia o aspecto formal.

4.3.8.2 Importa retomar, aqui, o alerta de Tipke, no sentido de que conquanto seja possível diferenciar algumas bases de cálculo de capacidade contributiva - por exemplo, a renda auferida e a renda consumida - nem sempre é fácil encontrar qual o efeito econômico de um imposto.⁷⁶

O tipo e o conceito enquanto critérios

4.4 A investigação levada a cabo até agora já nos permitiu encontrar no aspecto material do fato gerador o critério para a identificação do campo residual de competência tributária da União. Pôde-se afirmar, ademais, que nos diversos casos em que não se consegue encontrar uma clara distinção entre os aspectos materiais de dois impostos, o seu respectivo efeito econômico - i.e., a manifestação de capacidade contributiva que cada um deles procura atingir - pode servir para elucidar o tema. Viu-se, entretanto, que nenhum dos critérios - o formal ou o econômico - serviu de claro divisor de águas para a problemática da competência tributária residual.

⁷⁶ Cf. op. cit. (nota 74), p. 246.

4.4.1 Dilema semelhante ao acima apontado foi enfrentado, na Alemanha, por Klaus Vogel e Hannfried Walter, em 1971, quando, ao discutirem a então recente reforma fiscal, observaram que os critérios tradicionalmente apontados pela doutrina e pela jurisprudência para a comparação de impostos - fato gerador, "circunstância do imposto", base de cálculo e efeito econômico - não resolviam, de fato, o tema, seja porque se tratava de critérios cujos conteúdos não eram exatos, seja porque a jurisprudência vez por outra privilegiava um ou outro critério, sem qualquer razão clara.⁷⁷

4.4.1.1 Os referidos autores sugerem que a questão que ora enfrentamos - a da comparação de impostos - não é, essencialmente, diferente daquela que se encontra em qualquer ramo do direito, quando se trata de conflito de normas. Assim, por exemplo, quando se quer saber se uma norma do direito interno está em conflito com norma "semelhante" do direito internacional, ou quando se quer saber se é o caso de uma lei posterior, tratando de matéria "semelhante" a lei anterior, ou, no direito penal, nos casos de concorrência ideal (o mesmo ato se enquadra em diversas normas penais), ou real (diversos atos concretizam a mesma norma penal).

4.4.1.2 No direito brasileiro, temos, em especial, as normas dos quatro parágrafos do artigo 24 da Constituição, que tratam de uma competência legislativa "suplementar" dos Estados, no âmbito da "legislação concorrente", sem prejuízo da possibilidade de os Estados exercerem "competência legislativa plena" até "a superveniência de lei federal sobre normas gerais" que "suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário". Parece assistir razão aos dois juristas citados, quando mostram que a problemática que ora enfrentamos não é privilégio dos tributaristas

4.4.1.3 A lição dos tributaristas vai além, quando investigam por que razão o fenômeno parece ser diferente para nossos olhos. Explicam eles que a colisão de normas de comportamento implica uma contradição, fazendo-se mandatória a solução do conflito. De igual modo, se duas normas prevêm sanções diversas para a mesma conduta, não podem ambas conviver no sistema. Já no campo tributário, *nunca* ocorre uma incompatibilidade de normas naquele sentido. *Sempre*, no entender dos juristas citados, é possível atendê-las simultaneamente (a menos, é claro, que se exija mais do que o contribuinte possui). Foi, pois, mera opção do constituinte, impedir a existência desta concorrência normativa.⁷⁸

4.4.1.4 Tratando-se a repartição de competências de mera opção do constituinte, entendem os juristas que aquele não se viu obrigado a seguir uma lógi-

⁷⁷ Cf. Klaus Vogel e Hannfried Walter, in *Kommentar zum Bonner Grundgesetz* (Bonner Kommentar), 2ª revisão do comentário ao art. 105 da Lei Fundamental, p. 47. No mesmo sentido e mais completo, v. Klaus Vogel, "Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz - Über das 'Anzapfen' von 'Steuerquellen'", in *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971, pp. 308 a 316.

⁷⁸ Cf. op. cit. (nota 77), p. 50.

ca, um sistema: simplesmente distribuiu as competências a partir dos nomes dos impostos, sem qualquer coerência, partindo, antes, de uma visão histórica.⁷⁹ A análise da repartição de competências, promovida na primeira parte deste estudo, permite dizer que tampouco em nosso País, a repartição de competências se move por critérios lógico-rationais.

4.4.2 Diante de tal constatação, sugerem os autores que *os impostos discriminados no texto constitucional não constituem conceitos, mas tipos*, e como tal devem ser tratados.

4.4.2.1 A teoria foi aceita por Kruse, em seu manual de direito tributário assim se manifesta: *Para a distribuição dos impostos, são suficientes as características típicas relevantes. A circunstância do imposto não se define, descreve-se. Esta descrição deve referir-se a características concretas de um imposto.*⁸⁰

4.4.3 A idéia de “tipo” apresentada pelos autores é baseada na lição de Strache, que coloca o “tipo” em oposição a “conceito”, sendo interessante, como faz este autor, explicar o primeiro a partir das suas diferenças em relação ao último.⁸¹

4.4.3.1 Para Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir.⁸² Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo um determinado ponto de vista, ou os “típicos”.⁸³ É neste sentido que cabe a lição de Larenz e Canaris, que ensinam que o pensamento por tipos e o por conceitos têm em comum o fato de implicarem uma abstração da realidade: eles tomam algumas propriedades, relações ou proporções comuns e dão um nome ao conjunto. Enquanto, entretanto, o pensamento por conceitos procura sempre uma nova abstração, por meio da eleição de algumas daquelas características antes escolhidas, gerando um conceito ainda mais geral, o pensamento em tipos impõe que as características sejam tomadas sempre como um todo, descabendo novas abstrações.⁸⁴

⁷⁹ Cf. op. loc. cit. supra (nota 78).

⁸⁰ Cf. Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I, parte geral, Munique : Beck, 1991, p. 71.

⁸¹ Cf. Karl-Heinz Strache, *Das Denken in Standards - Zugleich ein Beitrag zur Typologik*, Berlin : Duncker & Humblot, 1968.

⁸² Cf. Strache, op. cit. (nota 81), pp. 32-33.

⁸³ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), p. 36.

⁸⁴ Cf. Karl Larenz e Claus Wilhelm Canaris, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª ed., Berlin : Springer, 1995, p. 291.

4.4.3.2 Ao mesmo tempo, sustenta Strache que não é necessário, na definição de um conceito, apresentar todas as suas características, bastando a menção daquelas que permitam a diferenciação de outros conceitos de que se poderia cogitar; diz-se, assim, que a definição implica uma escolha de algumas das características do tipo.⁸⁵ Tanto o conceito como o tipo têm em comum serem abstratos. Enquanto o tipo exige, em sua descrição, que se consiga reunir o maior número possível de características, o conceito permite, por um lado, que se desprezem algumas delas impondo, outrossim, que se olhe para o lado, i.e., que se examinem outros objetos para compará-los com aquele a ser definido.⁸⁶

4.4.3.3 Por não apresentar limites em sua descrição, entende Strache que o tipo, diferentemente do conceito, permite uma evolução: com o correr do tempo, é possível que algumas características típicas passem a predominar sobre outras, que podem perder sua força ou até desaparecer, sendo substituídas por outras que, naturalmente, também podem se fortalecer a ponto de substituir as primeiras.⁸⁷ A consequência do que se afirma é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, o próprio tipo é modificado, vez que passa a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como “modelo” típico.⁸⁸ Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos “típicos” como um “sistema em movimento”.⁸⁹ Esta mobilidade, por sua vez, implica a possibilidade de se criarem seqüências típicas (*Typenreihen*), já que em virtude da variabilidade de seus elementos, os tipos vão se sucedendo, de modo que uma característica desaparece e outra entra, tornando fluída a passagem de um tipo para outro.⁹⁰

4.4.3.4 Outra conclusão interessante de Strache é que no tipo, fala-se em “inclusão” e “exclusão”, conforme o objeto se enquadre, ou não, no tipo. Diferencia-se, assim, do conceito, onde cabe a subsunção. Tanto a inclusão como a subsunção pressupõem uma comparação entre, de um lado, o objeto e, de outro, o tipo ou o conceito, respectivamente. Entretanto, enquanto no fenômeno da subsunção é possível encontrar uma identidade exata do objeto com o conceito, i.e., o objeto se encontra nos limites do conceito, no tipo conclui-se por uma semelhança do objeto com o modelo “típico”. Assim, inclusão pode ser facilitada quanto maior for o número de modelos “típicos” à disposição, já que por depender de um raciocínio por semelhança, os modelos nada mais são que diretrizes para a conclusão.⁹¹

⁸⁵ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), p. 41.

⁸⁶ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), p. 42.

⁸⁷ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), p. 48.

⁸⁸ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), p. 55.

⁸⁹ Cf. Larenz/Canaris, op. cit. (nota 84), p. 298.

⁹⁰ Cf. Larenz/Canaris, op. cit. (nota 84), p. 299.

⁹¹ Cf. Strache, op. cit. (nota 81), pp. 55-57.

4.4.4 A doutrina brasileira, para quem a teoria dos tipos já não era desconhecida em campos tributários,⁹² deve a Misabel de Abreu Machado Derzi o aprofundamento e divulgação da idéia do “tipo” em nossa literatura especializada. Em trabalho de fôlego, para cuja elaboração ofereceu Brandão Machado textos e livros sobre o tipo, Misabel soube mostrar a confusão terminológica decorrente de vários usos de tipo no direito, uns “próprios”, outros “impróprios”, sendo os primeiros aqueles a que se refere a doutrina germânica “*além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluídas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentais ao tipo, a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade.*”⁹³

4.4.4.1 Misabel soube ver, entre o tipo e o conceito, movimentos em conflito no direito, manifestados na estrutura aparente do ordenamento mas que, na realidade, correspondem a tensões internas mais profundas: Misabel testemunha a coexistência, no direito, do tipo, como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade e dos conceitos, que denotam o objeto por suas notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual vige a relação de exclusão.⁹⁴

4.4.4.2 Quando, entretanto, Misabel se vê diante da questão da existência de um tipo na discriminação constitucional de competências, sua repulsa é imediata. Assim sustenta a autora seu ponto de vista:

“No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.

(...)

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluídas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mo-la mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, inva-

⁹² Neste sentido, cf. o trabalho de Yonne Dolacio de Oliveira, *A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo : Saraiva, 1980; v. tb. da mesma autora, “Princípios da legalidade e da tipicidade”, in *Curso de Direito Tributário*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), 2ª ed., Belém : CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, pp. 141 a 160 (p. 154).

⁹³ Cf. Misabel de Abreu Machado Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, São Paulo : RT, 1988, p. 48.

⁹⁴ Cf. Misabel A.M. Derzi. op. cit. (nota 93), pp. 83-84.

são de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do "mais ou menos"... ou "tanto mais ... quanto menos" inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes "ou ... ou" e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados.⁹⁵

4.4.5 Em nosso entender, os argumentos trazidos por Misabel, conquanto todos pertinentes, não excluem a possibilidade de existência de tipos na discriminação de competências tributárias.

4.4.5.1 Com efeito, tipo e conceito não podem ser entendidos senão como formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade. O objeto visado pela norma é único, mas a norma, por implicar abstração, a ele se referirá usando um tipo ou um conceito.

4.4.5.2 Toda a linha argumentativa de Misabel - com a qual, insista-se, concordamos - leva a entender que a discriminação de competências, visto tratar-se de corolário do federalismo, exige a existência de conceitos, i.e., de limites rígidos.

4.4.5.3 Ocorre que como bem lembrou Misabel, conceitos e tipos convivem, em tensão permanente, no direito. Dizemos mais: *nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito.*

4.4.5.4 Voltando-nos ao texto constitucional de 1988, vemos que o legislador, ao distribuir os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, tinha diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos em nosso sistema tributário. Seu papel foi o de distribuir aqueles impostos entre as três esferas políticas. Daí o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156.

4.4.5.5 Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, vimos como pedra-de-toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte, ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito.

4.4.5.6 Em nosso entender, o constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, *sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração,*⁹⁶ possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.

⁹⁵ Cf. Misabel A.M. Derzi, op. cit. (nota 93), p. 103.

⁹⁶ José Nabantino Ramos, valendo-se do direito de vizinhança, referia-se a "fatos geradores confrontantes", por serem "contíguos uns dos outros, guardando relação espacial ou temporal, de sucessão, paralelismo ou simultaneidade". Cf. *Direito Constitucional Tributário - Fatos geradores confrontantes*, São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, 1975, p. 2.

4.4.5.7 Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*. Tratasse os elencos dos artigos 153, 155 e 156 de conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar.

4.4.6 Nossa conclusão não se afasta, outrossim, do cerne da lição de Misabel. Também nós entendemos que nosso sistema federativo importa uma rígida repartição de competências.

4.4.6.1 É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. *O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para a sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade, que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.*

4.4.6.2 Encontramos, aqui, o *papel da lei complementar*: a solução dos conflitos de competência e a definição dos fatos geradores e bases de cálculo implicam a *criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.*

4.4.7 Noutras palavras, *enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ele ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos.*

4.4.7.1 Tomemos, exemplificativamente, já clássico conflito entre o ISS, de competência municipal, e o ICMS, instituídos pelos Estados.

4.4.7.2 Tratando-se de dois tipos, o constituinte tinha em mente um conjunto de características para cada um dos impostos que lhe permitia divisar duas realidades econômicas que - enquanto tipos - não se confundiam. A prática do imposto revelaria, entretanto, que grande parte das operações relativas à prestação de serviço envolveriam, em maior ou menor grau, uma operação relativa à circulação de mercadorias. O constituinte optou por não definir (impor limites) a questão, deixando tal papel à lei complementar, o que se fez por meio do Decreto-lei nº 406/68, cujo artigo 8º contempla lista taxativa que permite, com clareza, conhecer os limites de cada um dos impostos.

4.4.7.3 Se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então concluiríamos que o papel da lei complementar teria sido, tão-somente, revelar os conceitos que o constituinte já contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido - e seria, neste caso, inócua - ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade.

4.4.7.4 Ocorre que em 1987, foi editada a Lei Complementar nº 56 que trouxe profunda modificação na lista de que tratava o Decreto-lei nº 406/68. Podemos afirmar que, por meio da referida Lei Complementar, modificaram-se

os limites do ISS e do ICM de então ou, o que dá no mesmo, a referida Lei Complementar inovou os conceitos dos dois impostos. Houve inconstitucionalidade?

4.4.7.5 Em nosso entender, descartada a questão formal,⁹⁷ é faculdade do legislador complementar dispor sobre os conflitos de competência e definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos elencados na Constituição. Desta forma, os conceitos do ICMS e do ISS nascem da lei complementar, não da Constituição. Esta contempla, apenas, os tipos de ambos os impostos.

4.4.7.6 Idêntico raciocínio caberá ao se examinar a questão dos tipos “propriedade territorial urbana” e “propriedade territorial rural”, para fins de delimitar as competências dos municípios e da União, respectivamente. Seus limites não se encontram no texto constitucional, mas no Código Tributário Nacional, o qual, enquanto lei complementar, apresenta a localização do imóvel fora ou dentro da zona urbana, como critério de discriminação (arts. 29 e 32). Dada, ainda, a fluidez da expressão “zona urbana”, o legislador complementar se vê forçado a detalhar-lhe as características, apresentando, no § 1º do artigo 32, um conceito para aquela expressão, a partir da presença de pelo menos dois melhoramentos públicos ali indicados. Eventual mudança naquele dispositivo, elencando novos melhoramentos que já serviriam a indicar uma “zona urbana” modificaria, por certo, o conceito anterior; desde que enquadrado no tipo, entretanto, nenhuma inconstitucionalidade decorreria da inovação.

4.4.7.7 Em ambos os casos, verifica-se que enquanto os conceitos nascidos da lei complementar se compreenderem nos tipos constitucionais, não há que se falar em exorbitação, por parte da primeira. Dada a interpenetração própria da fluidez das figuras típicas, nada impede que uma mesma realidade econômica seja compreendida em mais de um tipo e, neste caso, apenas com o nascimento de conceitos é que se terá satisfeita a discriminação de competências exigida pelo sistema federal.

4.4.7.8 A liberdade do legislador complementar terminará, outrossim, quando ficar patente que foi contrariado o objeto do tipo. Note-se, aqui, que a contestação do conceito da lei complementar será a partir da teoria dos tipos. Dir-se-á: este conceito abrange situação que não é típica daquela figura constitucional.

4.4.8 Ao mesmo tempo, nossa conclusão permite afirmar que, em termos constitucionais, a existência do tipo implica a possibilidade de sua evolução: a cada vez que se aceita um imposto como pertencente ao tipo, este pode estar adquirindo novas características e deixando de relevar outras que no passado eram importantes. Caberá ao aplicador da lei, sempre, examinar se o conceito dado pela legislação complementar reflete - no momento da aplicação - o objeto contemplado pelo tipo constitucional, para daí concluir por sua constitucionalidade.

⁹⁷ A referida Lei Complementar é de constitucionalidade bastante duvidosa por seu aspecto formal, visto ter sido aprovada por voto de lideranças.

V - Conclusão

5.1 Constatamos que a matéria de discriminação de competências e de competência residual teve, em nossa história constitucional, uma evolução muito mais empírica que racional. Os impostos se foram incluindo em cada texto constitucional a partir de realidades preexistentes, sendo o elenco que se encontra no texto de 1988 mera distribuição de impostos que já se conheciam.

5.2 A solução da questão da discriminação de competências impõe que se encontre um critério que identifique o imposto de que se trata. O constituinte optou pelos critérios formais do fato gerador e base de cálculo. Tendo em vista que a última apenas reflete, quantitativamente, o aspecto material do fato gerador, identificamos neste o fator formal para o *discrimen*. Instituído duas pessoas jurídicas de direito público impostos cujos aspectos materiais dos fatos geradores coincidem, temos uma invasão de competências. Ao mesmo tempo, dado que muito freqüentemente não é possível afirmar, a partir da mera comparação formal, a coincidência dos aspectos materiais, pode o aplicador da lei valer-se dos respectivos efeitos econômicos, i.e., de qual a base de cálculo de capacidade contributiva eleita pelo legislador.

5.3 Voltando-nos ao texto constitucional, constatamos que ali não se encontram parâmetros definitivos para a conclusão quanto ao aspecto material de cada imposto. As expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente a impostos já existentes. Por isso, afirmamos que o constituinte não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante; apenas nominou-os contemplando um todo. Valendo-nos das lições da teoria geral do direito, concluímos que o constituinte apenas contemplou a realidade a partir de tipos.

5.4 Tendo em vista, outrossim, que nosso sistema federal elegeu uma rígida discriminação de competências, concluímos que é na lei complementar que se encontram os conceitos de cada imposto discriminado constitucionalmente.

5.5 Em conclusão, temos que para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual, encontramos na lei complementar - e não na Constituição - os conceitos de cada imposto. Tendo em vista ser o *discrimen* baseado nos aspectos materiais dos fatos geradores, nosso tema se resolve a partir dos aspectos materiais eleitos em lei complementar.