

IX Congresso Nacional de Estudos Tributários

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

12, 13 e 14 de dezembro de 2012
Hotel Renaissance em São Paulo

IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

necessidade de o prejuízo fiscal da incorporada ser compensado pela incorporadora.

Por evidência, o prejuízo fiscal da incorporada afetará negativamente o seu patrimônio líquido, o que terá reflexos para os sócios na incorporadora, em consonância com as regras da Lei n. 6.404/76. Porém, no tocante ao IRPJ da incorporadora, o prejuízo fiscal da incorporada não implica qualquer direito à compensação, salvo disposição legal nesse sentido, a qual, se existir, terá a clara natureza de benefício fiscal. Assim, é constitucional a vedação contida no art. 33 do Decreto-Lei n. 2.341/87.

A LEI COMPLEMENTAR E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri¹

1. Introdução

É corrente o entendimento de que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. A competência é geralmente vista como matéria exclusivamente constitucional: o constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído de matéria taxativa e imutável parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passariam a exercer esse poder (competência) de modo exclusivo. Diante de tal moldura constitucional, indaga-se qual seria o papel da lei complementar.

Tendo em vista as atribuições que foram conferidas à lei complementar pela Constituição de 1988 em sede de tributos, o presente artigo irá propor, a partir de uma visão tipológica, que é na lei complementar, e não no texto constitucional, que se encontram os conceitos que delimitam e determinam a competência tributária.

1. Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

2. A discriminação constitucional de competências tributárias

A rígida repartição de competências tributárias é fruto da experiência brasileira. Embora não seja exigência de um sistema federal², traz em seu bojo a virtude de impedir que várias pessoas jurídicas de Direito Público se supram, simultaneamente, da mesma fonte de riqueza, prestigiando destarte a observância da capacidade contributiva. Se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não menos correto é afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem, simultaneamente, um mesmo fenômeno, então haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva então manifestada. Protege-se, em síntese, o contribuinte contra o exagero de tributação (*Überbesteuerung*)³. Se a União já tributa, não devem outras pessoas jurídicas de direito público instituir tributos e vice-versa.

Na história constitucional brasileira, o tema da discriminação de competências teve uma evolução marcada por um caráter muito mais empírico do que racional. Os impostos foram se 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, por vezes com pequenas modificações. Em outras palavras, o constituinte de 1988 tinha uma noção (tipológica) da existência de tributos e com eles trabalhou na previsão de recursos financeiros para o Estado.

Tal constatação implica reconhecer que a Constituição brasileira nem sempre se valeu de conceitos rígidos ao distribuir competências tributárias; pelo contrário, o constituinte tinha em vista, na definição das esferas de competência de cada ente federativo, categorias preexistentes no ordenamento, cujos contornos foram traçados com a evolução histórica do sistema tributário brasileiro.

2. Cf. DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo, José Bushatsky, 1972, p. 15.

3. Cf. TIPKE, Klaus. Über die Gleichartigkeit von Steuern. In *Steuer und Wirtschaft*, 3/1975, p. 242-251.

Tratando-se de realidade preexistente (impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos em nosso sistema tributário), o constituinte de 1988, ao distribuir aqueles impostos entre as três esferas políticas no elenco nominativo do artigos 153, 155 e 156, não tinha a ilusão de que o referido elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.

Basta ver, a este respeito, o caso da tributação dos serviços (ISS), de competência municipal, e da circulação de mercadorias (ICMS), cuja competência foi atribuída aos Estados. Como saber, a partir da discriminação constante da Constituição, se o profissional que pinta uma residência fornecendo o material, presta um serviço, sujeito ao ISS, ou vende mercadorias (tintas), sujeitas ao ICMS? Não parece ser possível extrair, da própria Constituição, solução para o conflito.

É certo que, em alguns casos, o constituinte se valeu de conceitos de direito privado, deixando pouquíssimo espaço para questionamentos quanto aos limites da competência de uma pessoa jurídica de direito público. Se o constituinte, na distribuição de uma competência tributária, emprega um conceito de direito privado, então já se conhecem os limites daquela competência, cabendo ao legislador instituir o imposto dentro daquela competência. Não pode ir além. Não pode “redefinir” aquele conceito, sob pena de, com a “redefinição”, acabar por ultrapassar os limites que o próprio constituinte impôs. Acerta, neste passo, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 110 assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Entretanto, o mero fato de uma expressão empregada pelo Constituinte existir no Direito Privado não implica necessariamente que o instituto de Direito Privado que com ela se designa tenha sido acatado pelo constituinte. A Constituição – diga-se desde já – há de ser lida em seu contexto e é neste que se investigará se houve, ou não, a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte, na discriminação de competências.

O maior problema surge, entretanto, porque nem sempre se extrai, do próprio texto constitucional, um conceito. Muitas vezes, o constituinte apenas se referiu aos impostos a partir de uma aproximação tipológica.

Sob tal perspectiva, considera-se que o elenco de competências apenas apresenta figuras típicas. Ou seja: o *típico* Imposto de Renda ficou na competência federal, assim como o *típico* Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ficou para os Municípios. O constituinte – insiste-se – não os descreveu nem tampouco os criou; apenas tomou aquilo que conhecia, em linhas gerais, e distribuiu.

2.1. A utilização de tipos pelo constituinte

A possibilidade de um texto constitucional, na matéria de repartição de competências, valer-se de tipos foi levantada, 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 – hipótese tributária, “circunstância do imposto”, base de cálculo e efeito econômico – não resolviam, de fato, o tema, seja por serem critérios cujos conteúdos não eram exatos, seja porque a jurisprudência vez por outra privilegiava um ou outro critério, sem qualquer razão clara⁴.

4. Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. 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. VOGEL, Klaus. Zur Konkurrenz zwischen Bundes – und Landessteuerrecht nach dem

Os referidos autores sugerem que a repartição de competências tributárias não é, essencialmente, diferente daquela que se encontra em qualquer ramo do direito, quando se encara 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).

A lição dos tributaristas vai além, quando investigam por que razão o fenômeno parece ser diferente. 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 prevêem 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.

Sendo a repartição de competências mera opção do constituinte, entendem os juristas que aquele não se viu obrigado a seguir uma lógica, um sistema: simplesmente distribuiu as competências a partir dos nomes dos impostos, sem qualquer coerência, partindo, antes, de uma visão histórica. A análise da repartição de competências, promovida acima, permite dizer que tampouco no Brasil a repartição de competências se move por critérios lógico-rationais.

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. A teoria foi aceita por Kruse, que, em seu manual de Direito Tributário,

Grundgesetz – Über das ‘Anzapfen’ von ‘Steuerquellen’. In *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971, p. 308-316.

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"⁵.

2.2. Tipos e conceitos

Quando o legislador prevê uma hipótese, ele efetua certa forma de abstração: o fenômeno social é muito complexo e seria impossível o legislador prever todas as suas miudezas. Em vez disso, ele escolhe algumas características e as inclui no texto legal. Ao fazê-lo, ele abstrai da realidade algumas de suas características, positivando-as. A abstração, por sua vez, pode dar-se por meio de tipos ou de conceitos.

Para uma primeira aproximação da teoria dos tipos, diferenciando o tipo do conceito, imagine-se que um professor queira se referir a uma realidade que ele conhece: seus alunos. Ele pode fazê-lo de um modo tipológico ou conceitual. Pela última aproximação, ele dirá: "meus alunos são aqueles que, neste semestre, estão regularmente matriculados na turma X, excluídos aqueles que porventura tenham sido reprovados nas disciplinas que sejam pré-requisito para a minha disciplina". A aproximação tipológica será diferente: "meus alunos são aqueles que já adotaram um conhecimento dos fundamentos da minha disciplina; são jovens de 20 anos que se interessam por tributos em todas as suas feições: jurídica, econômica, política e social". No último caso, o professor terá descrito um aluno "típico", despindo-o do aspecto espacial ou temporal. Tal tipo formou-se em sua mente a partir de uma observação dos diversos alunos que passaram por sua turma ao longo do tempo. Ele apresenta as características essenciais, que costumam - tipicamente - ocorrer. Haverá quem não tenha uma ou outra dessas feições, mas nem por isso deixará de ser seu aluno, do ponto de

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

vista conceitual. Ou seja: uma pessoa é, ou não, aluno daquele professor, conforme encaixe-se ou não no conceito. A aproximação tipológica não exclui a possibilidade de novas características virem a agregar-se ao tipo, uma evolução dinâmica. Basta imaginar que, por conta de reforma do ensino, os jovens tipicamente cheguem àquela disciplina aos 22 anos, não mais aos 20, como era comum antes.

A ideia de "tipo" foi sistematizada por Strache, que coloca o "tipo" em oposição a "conceito"⁶. 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 possuir⁷. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo determinado ponto de vista, ou os "típicos". É neste sentido que cabe a lição de Larenz e Canaris, que ensinam que os pensamentos 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 por 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 abstrações⁸. Retomando o exemplo acima, dir-se-ia que a realidade - a turma de alunos - é a mesma, mas o fenômeno de abstração tipológico e conceitual implicam a

6. Cf. STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards - Zugleich ein Beitrag zur Typologie*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968.

7. Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit., p. 32-33.

8. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995, p. 291.

eleição de critérios diferentes para sua representação. O "típico" aluno de hoje não é igual ao "típico aluno dos anos 50. Conquanto não haja mudança no conceito ("estar matriculado na turma"), o tipo evolui. A cada turma, novos alunos foram admitidos como típicos, trazendo ao "típico aluno" características que no passado não eram percebidas. Se comparado o "típico aluno" dos anos 50 com o atual, qualquer um diria que não há semelhança entre eles; uma análise tipológica mostrará a evolução e se compreenderá pertencerem ao mesmo tipo.

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 características⁹. 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. Por isso é que no exemplo dado o professor conceituou a partir do critério da matrícula (quem não está matriculado não é da turma), sem se preocupar em descrever as características dos alunos.

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 primeiras¹⁰. 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

9. Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit., p. 41.

10. Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit., p. 48.

passa a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como "modelo" típico. Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos "típicos" como um "sistema em movimento"¹¹. Esta mobilidade, por sua vez, implica a possibilidade de se criarem sequências 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 fluida a passagem de um tipo para outro.

Note-se que a evolução tipológica nada teve a ver com as normais imprecisões da linguagem; por conta destas, cogita-se indeterminação dos conceitos, não tipos. Ou seja: embora se volte a um conceito preciso, o legislador pode ainda assim gerar certa vagueza, porque os termos de que se vale são imprecisos. Nesse caso, cabe ao aplicador da lei determinar, em cada caso, o conceito. Este tende, nesse sentido, a solidificar-se pela experiência de sua aplicação constante. No caso dos tipos, sua aplicação não tem a função de estreitamento, mas, ao contrário, amplia o próprio tipo, já que mais uma situação "típica" vem agregar-se às anteriores.

No exemplo do professor, poder-se-ia apontar para uma imprecisão conceitual quando se falou nas disciplinas que seriam pré-requisito para aquela a ser ministrada pelo professor. Pode-se mesmo admitir que novas disciplinas surjam, dando-se a necessidade de se aferir se também elas são, ou não, pré-requisitos. Evidencia-se que se tem um conceito claro, mas as circunstâncias fáticas podem exigir um esforço do aplicador da norma, para definir o caso concreto. De qualquer modo, cada disciplina será, ou não, pré-requisito, não sendo cabível cogitar uma disciplina, ao mesmo tempo, ser ou não ser pré-requisito. Em síntese, exige-se uma definição.

Quando se toma uma aproximação tipológica, por outro lado, o fato de alunos mais velhos passarem a integrar as turmas

11. Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. Op. cit., p. 298.

vai mudando a caracterização do aluno típico. Afinal, cada aluno mais velho que ingressa na aula passa a ser mais um aluno típico. Com os anos, o aluno típico já não mais será o jovem, mas o mais velho, ou, pelo menos, tanto os jovens quanto os velhos serão igualmente típicos, já não servindo a idade como critério para sua identificação, cabendo, então, buscar outras características típicas que possam caracterizar o grupo.

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 conclusão¹².

A doutrina brasileira, para quem a teoria dos tipos já não era desconhecida em campos tributários¹³ deve a Misabel de Abreu Machado Derzi o aprofundamento e divulgação da ideia 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 fluidas, que colhem, através da

12. Cf. STRACHE, Karl-Heinz. Op. cit., p. 55-57.

13. Neste sentido, cf. o trabalho de OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980; ver também, da mesma autora, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios da legalidade e da tipicidade*. In *Curso de Direito Tributário*, 2. ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 141-160 (p. 154).

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 totalidade¹⁴.

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.

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 fluidas 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, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou*

14. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

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 determinados¹⁵.

Os argumentos trazidos por Misabel, conquanto todos pertinentes, não excluem a possibilidade de existência de tipos na discriminação de competências tributárias. 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.

Toda a linha argumentativa de Misabel 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. Ocorre que, como bem lembrou Misabel, conceitos e tipos convivem, em tensão permanente, no direito. Nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito.

3. O papel da lei complementar na conceituação dos campos de competência

A conclusão a respeito da utilização de tipos pelo constituinte se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 da Constituição, ser papel da lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Ora, tratassem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 de conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego de lei complementar. Surge, assim, o relevante papel da lei complementar para trazer os contornos definitivos da competência tributária.

15. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 103.

Tal conclusão não se afasta, outrossim, da lição de Misabel, já que nosso sistema federativo importa, efetivamente, uma rígida repartição de competências. 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. Uma discriminação de competências que se pretenda rígida exige subsunção entre a situação tributável e o conceito, em estrita relação de identidade; para o tipo, entretanto, não há que se falar em subsunção: dois objetos, conquanto distintos, cabem em um mesmo tipo. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade, que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.

Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.

Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs 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.

Esta função da lei complementar se extrai em vários momentos na Constituição Federal.

Começa-se pelo próprio artigo 146, I, da Constituição Federal, cuja redação permite concluir que o constituinte previu a possibilidade de haver conflitos de competência, cabendo à lei complementar resolvê-los. Tivesse o constituinte apresentado conceitos na repartição de competências, então seria inútil este dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos,

não havendo espaço para conflitos. Estes surgem, potencialmente, da fluidez dos tipos.

O mesmo artigo 146, em seu inciso III, “a”, revela o importante papel na matéria da definição dos tipos constitucionais: ao confirmar o papel da lei complementar na *definição* dos “fatos geradores”, bases de cálculo e contribuintes, o constituinte tinha consciência de que ele próprio não definira (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previra¹⁶. À lei complementar é que caberá tal tarefa.

Finalmente, evidenciando o papel da lei complementar nessa definição, vale ver a competência residual, prevista no artigo 154, I, do texto constitucional. Ganha contornos de lógica a decisão do constituinte de exigir lei complementar para que a União exerça sua competência residual. Afinal, esta se dará em campos que não estejam na competência de outras pessoas jurídicas de direito público. Ora, se estas competências se definem por lei complementar, acerta o constituinte ao exigir instrumento equivalente para a competência residual.

Previne o constituinte, por meio desse expediente, eventuais alegações de que a União, no exercício da competência residual, teria invadido competências dos Estados e Municípios. Afinal, estas se definem por lei complementar, observados os tipos constitucionais. A lei complementar que institua um novo imposto na competência residual poderá, assim, modificar os limites antes estabelecidos, desvendando o espaço para

16. O fato de a lei complementar, enquanto “norma geral”, delimitar a competência dos entes federativos ao definir o “fato gerador” e a base de cálculo dos tributos, não afasta o reconhecimento de haver “normas gerais” servindo a outras finalidades. Basta ver o caso das “normas gerais” que buscam assegurar uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. É o que está a indicar, ademais, a própria dicção do atual artigo 146 da Constituição, que, ao contemplar três funções genéricas para a lei complementar, parece ter afastado a teoria dita “dicotômica”, segundo a qual não haveria espaço para a atuação de “normas gerais” que não a delimitação de competências e a regulação das limitações ao poder de tributar.

a competência residual, desde que não desvirtua os tipos constitucionalmente previstos.

Por todos os dispositivos citados, fica a conclusão de que a repartição de competências em matéria de impostos se faz a partir da Constituição. À lei complementar, entretanto, é reservado o papel de definir (estipular os limites) daquelas competências, afastando os conflitos.

Enquanto os conceitos nascidos da lei complementar se compreenderem nos tipos constitucionais (i.e.: os tributos assim definidos forem reconhecidos como “típicos”), 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.

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. Tal foi o caso do ISS sobre locação de bens móveis, quando o Supremo Tribunal Federal entendeu por sua inconstitucionalidade. Nas palavras do Relator, Min. Marco Aurélio, “falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços”¹⁷. Melhor dizendo: tendo em vista o que se conhece como ISS, a tributação da locação de bens móveis não seria um típico caso alcançado pelo ISS.

Ao mesmo tempo, essa conclusão permite afirmar que, em termos constitucionais, a existência do tipo implica a possibilidade de sua evolução: a cada vez que se aceita uma nova lei como pertencente ao tipo (quando, ao examinar o texto legal, se reconhece estar diante de tal ou qual tributo “típico”), este pode

17. Recurso Extraordinário 116.121-3/SP, Plenário, Relator para o Acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, D.J. 25.05.2001.

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.

Compare-se a legislação de um imposto, criado há várias décadas, com a atual. Fossem comparadas ambas as legislações, seria necessário um grande esforço para se afirmar que se trata de um mesmo imposto. Contribuintes, abrangência territorial, base de cálculo e alíquota possivelmente serão diversas. Mesmo a hipótese tributária dificilmente será idêntica ou próxima.

Tivéssemos em mãos, por exemplo, a legislação do imposto de renda, de 1926 e a atual, então provavelmente nada se encontraria de semelhante, senão o nome do imposto. Isso é completamente natural, já que os fenômenos econômicos evoluem, exigindo do legislador novas medidas para alcançá-los. Ora, se há evolução de fenômenos econômicos, por que negar a evolução dos tipos?

Na ideia do tipo, não se tem mais a comparação estática, acima apontada. Ao contrário, tem-se um *continuum*: agregam-se ao imposto preexistente, paulatinamente, novas características, deixando por vezes outras de lado. É possível traçar-se uma linha (Typenreihen) que evidencia a evolução do próprio tipo.

O tipo ganha, assim, característica histórica. O que o constituinte fez foi referir-se aos impostos que ele conhecia, redistribuindo-os ou reagrupando-os, mas sempre partindo de uma realidade preexistente. Não há, aqui, qualquer congelamento, já que os próprios tipos podem evoluir. Reconhecer um tributo é identificar características que lhe são típicas.

3.1. A solução de conflitos verticais de competência

A exemplificar o papel da lei complementar, tome-se o exemplo dos tipos “propriedade territorial urbana” e “propriedade territorial rural”, utilizados 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, arrolando 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.

Outro exemplo é o já clássico conflito entre o ISS, de competência municipal, e o ICMS, instituídos pelos estados. 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 envolveria, 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 da Lei Complementar n. 116, que define serviços sujeitos ao ISS (e, portanto, não contemplados na incidência do ICMS). Se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então 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.

3.2. A solução de conflitos horizontais de competência

Não se deve deixar de lado a possibilidade de o conflito dar-se horizontalmente (conflito entre Estados ou entre Municípios),

quando, mais uma vez, será a lei complementar o instrumento hábil para sua solução.

Exemplo eloquente desse conflito foi o do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos casos em que empresa, estabelecida em um município, prestasse serviço em outro município. O Superior Tribunal de Justiça entendeu que o ISS seria devido ao município onde fosse prestado o serviço, mesmo que a empresa estivesse estabelecida noutro município¹⁸.

Não é o caso de se examinar o acerto dessa decisão. O fato é que, a partir dali, surgiram frequentes dúvidas, da parte dos contribuintes, quanto ao local em que deveria ser recolhido o imposto, já que tanto o município onde estava estabelecida a empresa quanto aquele onde teria sido prestado o serviço julgavam-se competentes para sua instituição. Foi somente com a edição da Lei Complementar n. 116 que o tema se resolveu, já que aquela lei arrolou os casos em que o imposto seria devido no local da efetiva prestação, determinando, nos demais casos, que o imposto fosse recolhido no município onde estivesse situado o estabelecimento prestador, que para todos os efeitos seria considerado local da prestação dos serviços.

Interessante material para a análise do conflito horizontal de competências e sua solução pelo ordenamento, inclusive para a importância da lei complementar, também oferece o tema do imposto sobre heranças e doações, de competência estadual.

Da leitura dos dois primeiros incisos do artigo 155, § 1º, constata-se que o constituinte adotou, no que tange à transmissão de bens imóveis, o critério real, enquanto para os bens móveis, títulos e créditos, vige o critério pessoal. Finalmente o terceiro inciso do mesmo dispositivo constitucional exige lei complementar para regular sua instituição, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

18. Recurso Especial 41.867, 1ª Turma, Relator Min. Demócrito Reinaldo, j. 04.04.1994, D.J. 25.04.1994.

Claro que nem sempre caberá a lei complementar, se os incisos anteriores já resolverem o tema do conflito de competência. Por exemplo, considere-se o caso de uma sucessão envolvendo dois bens – um imóvel, situado em Pernambuco e uma conta bancária, na Suíça. Admita-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde residia o *de cujus*. Será necessária lei complementar? A resposta é negativa, já que as normas dos dois primeiros incisos do § 1º do artigo 155 do texto constitucional já resolvem, por completo, o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior. Diversa seria a situação no exemplo inverso: sucessão envolvendo imóvel na Suíça e conta bancária em Alagoas; *de cujus* residia na Suíça, onde se processou seu inventário. Neste caso, vê-se que as duas primeiras normas não resolvem a competência, fazendo-se *necessária* lei complementar.

A partir de tais exemplos, fica mais fácil ver que, no que tange a bens imóveis, o próprio constituinte optou pela territorialidade real: o Estado onde se situar o bem será competente para a tributação *independentemente* da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento. De igual modo, para bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no Estado ou ali se processe o inventário ou arrolamento, para que este Estado seja competente para a tributação. Havendo bem imóvel no exterior, ou processando-se no exterior o inventário pelo qual se transmitem bens móveis, direitos e créditos, ou ali residindo seu doador, caberá à lei complementar definir a competência para a tributação.

Na verdade, não é esse o único caso em que se faz necessária a lei complementar. Se, de um lado, o critério da localização do bem, quando se trata de imóvel, praticamente não oferece possibilidade de dois Estados-membros pretenderem exercer sua pretensão tributária sobre uma mesma transmissão, dado que, com relação a bens imóveis, parece valer a regra de que não pode estar situado simultaneamente em mais de um lugar, o mesmo não se pode dizer sem maior estudo com relação aos bens móveis, títulos e créditos. Com relação a estes, o Constituinte, tendo em

vista as evidentes dificuldades para se fixar a competência a partir do critério *locus rei sitae*, houve por bem eleger o local onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Nestes casos, pode sobrar margem para a bitributação no âmbito nacional.

No que tange aos inventários, não há espaço para bitributação, dada a impossibilidade de dois inventários se processarem paralelamente (se duas partes legitimamente derem início a inventários, acabar-se-á por verificar a litispendência, implicando, afinal, apenas um processo).

Versando a questão sobre doação de bens móveis, títulos e créditos, a possibilidade de ocorrência de bitributação exigirá que se indague, de princípio, se dois Estados podem alegar que o doador mantinha domicílio em seus territórios. Conquanto o texto constitucional não seja expresso, parece que a regra contempla o domicílio do doador *no momento da transmissão*. Tal entendimento afasta a bitributação que se daria se um Estado pretendesse tributar uma transmissão baseado no argumento de que o doador ali manteve domicílio no passado, ali amealhando o patrimônio ora transmitido.

Com relação às doações feitas por pessoas jurídicas, a regra adotada pelo constituinte não parece oferecer maior dificuldade: posto que para elas se admita a pluralidade de domicílios, o § 1º do artigo 75 do Código Civil estatui que “tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados”, donde se conclui que, para essas pessoas, vale o princípio da unicidade de domicílio, desde que, por óbvio, se possa estabelecer em qual estabelecimento se praticou a doação; não sendo possível tal identificação, valerá a regra do inciso IV do artigo 75 (o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem domicílio especial nos seus estatutos ou atos constitutivos).

Dificuldade diversa se encontra no que tange às doações feitas por pessoas físicas. Diferentemente do sistema francês e

seguindo a linha alemã, nosso legislador civil não adotou o sistema da unicidade do domicílio, contemplando o artigo 71 do Código Civil a possibilidade de pluralidade de domicílios de pessoas físicas, quando essas tiverem diversas residências onde alternativamente vivam, ou vários centros de ocupações habituais¹⁹.

Constatada a pluralidade de domicílios, exsurge o papel da lei complementar, desta vez não com fundamento no inciso III do § 1º do artigo 155, mas no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, dado o claro conflito de competência em matéria tributária.

A falta de lei complementar disciplinando este conflito é suficiente para a invalidade de toda a tributação que ora se presencia nos diversos Estados quando, versando sobre a doação de bens móveis, títulos e créditos, adotam os legisladores estaduais o critério constitucional do domicílio do doador. Tal tributação, por implicar – ainda que potencialmente – conflito de competência, depende de lei complementar. Pelo menos, foi essa a linha já adotada pelo Supremo Tribunal Federal que, versando sobre a exigência do Adicional do Imposto de Renda, cobrado pelos Estados-membros, vislumbrou no conflito de competência razão suficiente para exigir a lei complementar para a questão, nos seguintes termos:

Adicional de Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Instituição. Lei Estadual. Inconstitucionalidade.

O Plenário desta Corte julgou inconstitucional a instituição do referido imposto, ante a inexistência de prévia edição de Lei Complementar, indispensável a dirimência de conflitos de competência ente os Estados (Votação unânime, ADI – 028, RE 136215, DJ de 20-05-94, p. 12266).

No que tange às sucessões, a inexistência de conflito possível dispensa a lei complementar.

19. Cf. DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 48.

Para que se esgote a análise de conflitos, resta considerar aquele possível entre o domicílio civil e o domicílio tributário. Sendo o domicílio, para fins tributários, matéria que se aceita possa ser até mesmo eleito pelo contribuinte (art. 127 do Código Tributário Nacional), poderia ocorrer de o contribuinte eleger, para fins do imposto ora examinado, domicílio fiscal diverso de seu domicílio civil. À primeira vista, poder-se-ia crer ocorrer, aqui, hipótese de bitributação admitida.

É o contexto, entretanto, que dará uma resposta. Afinal, uma solução que levasse à bitributação contrariaria todo o esforço do constituinte em repartir e delimitar competências. Daí por que há de se privilegiar o domicílio civil, não o tributário. Nesse caso, parece aplicável o artigo 110 do Código Tributário Nacional: sendo o domicílio critério utilizado expressamente pelo constituinte para definir a competência tributária dos Estados, não pode aquele ser modificado pela lei tributária. Destarte, se a “legislação aplicável” a que se refere o artigo 127 do Código Tributário Nacional contemplasse regra de eleição de domicílio para o imposto sobre as heranças e doações, haveria clara afronta ao mandamento acima. Não é, pois, o domicílio fiscal, eleito pelo contribuinte, o hábil a fixar a competência tributária. Assim, se no Direito Privado se concluir qual o domicílio, este se estende às raias do Direito Tributário, verificando-se, afinal, a impossibilidade de dois Estados pretenderem tributar a mesma transmissão de bens móveis, direitos e créditos.

4. Considerações finais

A rígida repartição de competências tributárias não é um capricho do constituinte: é, antes, ferramenta fundamental para assegurar que uma mesma capacidade contributiva não seja atingida por duas pessoas jurídicas de direito público.

Em que pese ter repartido os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, a Constituição não se preocupou em definir-lhes limites precisos. Ao contrário, apenas referiu-se a figuras típicas, produtos da evolução histórica, distribuindo-as.

Tendo em vista a fluidez do arranjo constitucional, as denominações constitucionais de competência tributária incluem-se na categoria de tipos, não de conceitos. É, pois, na lei complementar que aquelas mesmas figuras ganham os contornos rígidos de conceitos. À lei complementar cabe definir cada um dos impostos, dispondo sobre sua hipótese, base de cálculo e contribuinte. Fazendo-o, o legislador complementar dispõe sobre conflitos de competência e assegura que duas pessoas jurídicas de direito público não atinjam uma única manifestação de capacidade contributiva.