

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Charles William McNaughton

Hierarquia e sistema tributário

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2008

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Charles William McNaughton

Hierarquia e sistema tributário

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Clarice Von Oertzen de Araújo.

SÃO PAULO

2008

BANCA EXAMINADORA

*Dedico este trabalho às crianças da
Associação Amigos da Inocência.*

AGRADECIMENTOS

O presente estudo toma o direito como o *produto* de um *processo* que passa pela intersubjetividade. Acreditamos no “nós”, na “cooperação”, na “dialogia”, na “democracia”, como instâncias que condicionam esse grande diálogo que é o direito, mas que, também, regem a própria vida. Se assim é, então, também, o trabalho científico mesmo não é um produto isolado: não conseguimos nada sozinhos. E, no processo de enunciação do presente estudo, recebemos mais uma viva confirmação dessa hipótese.

Efetivamente, recebemos apoio dos mais variados tipos. Desde a insistência, teimosa, de Leonardo Loubet para que eu ingressasse como ouvinte no programa de Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; o acolhimento que tivemos, no COGEAE, da Professora Iris Rosa e, no mestrado, da Professora Maria Rita Ferragut; o impulso acadêmico com ajuda generosa das Professoras Fabiana Del Padre Tomé e Rubya Florianni pessoas a quem dedico um agradecimento especial. Muito obrigado!!!

Travamos, ainda, contato com pessoas brilhantes, pessoas que nos fazem pensar: vale a pena estudar! Ainda, em 2003, tivemos a oportunidade de iniciar nossos estudos na COGEAE, a partir das palestras de Eurico Marcos Diniz Santi e Paulo Cesar Conrado. Sofremos um choque: um momento de secundidade. Queríamos aprender, aprender, aprender...

Dois e três anos depois, respectivamente, esse mesmo tipo choque com as aulas de Tácio Lacerda Gama, na assistência da cadeira de Lógica, e de

Clarice Von Oertzen de Araújo, na cadeira de semiótica, *minha orientadora, a quem gostaria exprimir minha eterna gratidão.*

Fizemos, ainda, em virtude do Mestrado, amigos especiais como Eduardo Jobim, Vivian Rodrigues, Samuel Gaudêncio, Jonathan Vita, Aurora Carvalho, Maíra Oltra Braga, Luciano Almeida, Eduardo Jacobson, Felipe Guimarães, Eduardo Pacheco, Philippe Gail, Mestre Frederico Seabra, Daniela Cristina, Napoleão Casado, o “Casal Felipe” e os amigos NOTÁVEIS do COGEAE. Meu abraço!

Agradecemos, ainda, aos Professores Roberto Quiroga Mosquera e Estevão Horvath pelas valiosas indicações em nosso exame de qualificação, bem como a Marcelo Silveira pela revisão do presente trabalho.

Ainda, sem o apoio profissional dos Drs. Alvaro e Marcia Trevisoli, Jeferson Nardi e Melissa Pokorny, não teríamos obtido, sequer, o título de bacharel. Um muito obrigado!

É com muita gratidão que gostaria de agradecer ao PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO. A influência de seu pensamento poderá ser observada por todo o trabalho.

Aos meus pais, por tudo! E, ainda, à Ana Luiza, à Stella e Helena: bem-vindas!!

O Capítulo XVIII do Evangelho segundo São João descreve o julgamento de Jesus. Essa história simples, com suas palavras singelas, é uma das composições mais sublimes da literatura mundial, e, sem pretendê-lo, transforma-se em símbolo do antagonismo entre absolutismo e relativismo.

Foi na época da Páscoa que Jesus, acusado de pretender-se Filho de Deus e Rei dos Judeus, foi levado a Pilatos, o delegado romano. E Pilatos, não vendo nele mais que um pobre diabo, perguntou ironicamente: 'Então tu és o rei dos Judeus?' Mas Jesus tomou a questão com muita seriedade, e no ardor de sua missão divina, respondeu: 'Tu o dizes. Sou rei. Nasci e vim ao mundo para dar testemunho da verdade. Todo o que está do lado da verdade ouve minha voz'. Pilatos perguntou então: 'O que é a verdade?' E porque ele, o cético relativista, não sabia o que era verdade, a verdade absoluta na qual este homem acreditava, procedeu – com muita coerência – de forma democrática, delegando a decisão ao voto popular. Segundo o Evangelho, foi ter novamente com os jurados e disse-lhes: 'Não encontro nele crime algum. Mas é costume que eu, pela Páscoa, vos solte um prisioneiro. Quereis, pois que eu vos solte o rei dos judeus?' Então, gritaram todos novamente dizendo-lhes: 'Não este, mas Barrabás. Acrescenta o evangelho: 'O Barrabás era um ladrão'. Para os que crêem que o Filho de Deus e Rei dos Judeus seja testemunho da verdade absoluta, este plebiscito é sem dúvida um forte argumento contra a democracia. E nós, cientistas políticos, temos de aceitar este argumento. Mas como uma condição apenas: que nós tenhamos tanta certeza de nossa verdade política – a ponto de defendê-la, se necessário, com sangue e lágrimas – quanto tinha, de sua verdade, o Filho de Deus.

Hans Kelsen

RESUMO

Título: Hierarquia e sistema tributário
Autor: Charles William McNaughton

O presente estudo tem como objetivo apontar os critérios que permitem a identificação da posição hierárquica de normas inseridas no sistema tributário nacional, relacionando-os ao regime democrático e ao pacto federativo. A importância do estudo justifica-se pela necessidade de se sistematizarem tais critérios no ordenamento nacional. O trabalho parte do método pragmático de Charles S. Peirce, conciliado com o construtivismo lógico-semântico de Lourival Vilanova e analisa, precipuamente, o direito positivo. Nele, há a conclusão de que a democracia influencia a configuração hierárquica do ordenamento, mormente, ao determinar vínculos de subordinação a partir do procedimento envolvido no ato de produção de normas: normas produzidas mediante processo legislativo têm superioridade hierárquica perante normas constituídas por processos não legislativos; e normas legislativas constituídas por procedimento mais solene subordinam normas legislativas produzidas por procedimento mais célere. O pacto federativo, por sua vez, é vetor decisivo que explica a supremacia hierárquica de normas da ordem total perante atos normativos editados pelas ordens parciais.

Palavras-chave: Direito. Hierarquia. Sistema tributário. Democracia.

ABSTRACT

Title: Hierarchy and tax legal system

Author: Charles William McNaughton

The present study intends to point out the criteria that permit the identification of the hierarchical position of laws within the context of the national tax system by relating them to the democratic regime and the federalist pact. The importance of the study is justified by the necessity of sistemetizing such criteria in national order. The work is based on pragmatist method of Charles S. Peirce, conciliated with the logical-semantic construtivism of Lourival Vilanova and analyses, principally, positive Law. It concludes that democracy influences the hierarchical configuration of the order, namely, by deterring the bonds of subordination starting from the procedures involved in the act of producing laws: laws produced by legislative means have hierarchy over laws produced by non-legislative procedures; and legislative laws produced by solemn procedures have hierarchy over legislative laws produced by more simpler and quicker means. The federalist pact, in turn, is the decisive vector that explains the hierarchy between national laws over administrative norms issued by partial orders.

Key-words: Law. Hierarchy. Tax legal system. Democracy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
------------------	----

CAPÍTULO I – HIERARQUIA E TEORIA DA LINGUAGEM

1.1	Língua do direito e direito enunciado	20
1.2	Língua do direito e hierarquia	
1.2.1	Língua e diálogo	22
1.2.2	Hierarquia: motivação no diálogo pela língua	26
1.3	Hierarquia e semiótica	
1.3.1	Sobre a primeiridade, secundidade e terceiridade	30
1.3.2	Sobre a semiose	32
1.3.3	Sobre os tipos de signos	34
1.3.4	Sobre o interpretante	39
1.3.5	Sobre a semiose normativa	41
1.3.6	Norma e pragmatismo	43
1.4	Língua do direito, direito enunciado e Ciência do Direito	52

CAPÍTULO II – HIERARQUIA E TEORIA GERAL DO DIREITO

2.1	Normas introdutoras e normas introduzidas	60
2.2	Normas e suas relações	
2.2.1	Considerações iniciais	64
2.2.2	Normas <i>lato sensu</i> e normas <i>stricto sensu</i>	66
2.2.3	Norma introdutora e competência	70
2.2.4	Relações sintagmáticas entre normas	72
2.2.5	Relações paradigmáticas entre normas	74
2.3	Validade	
2.3.1	Motivação e ato de vontade	77
2.3.2	Hierarquia e pragmática	79
2.3.3	Dialetos e unidade da língua	83
2.3.4	Contradição na língua do direito	86

2.4	Definição formal (pragmática) de hierarquia	
2.4.1	A hierarquia e competência	93
2.4.2	Competência, procedimento e enunciador	95
2.4.3	Exame formal	97
2.4.4	Observação necessária	102

CAPÍTULO III – DEMOCRACIA, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E HIERARQUIA

3.1	Dos princípios	106
3.2	Regime Democrático, procedimento e hierarquia	108
3.3.	Hierarquia e legalidade	114
3.4	Teste empírico	117
3.5	Legalidade tributária e hierarquia	
3.5.1	Definição de tributo	132
3.5.2	Legalidade no regime tributário	138
3.6	Supremacia de normas não legislativas	180

CAPÍTULO IV – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E PRESUNÇÕES EM DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1	Provas no direito tributário e subordinação hierárquica das normas legislativas perante administrativas	188
4.2	Presunções no direito tributário	198

CAPÍTULO V – HIERARQUIA ENTRE NORMAS LEGISLATIVAS: CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS

5.1	O sentido da hierarquia entre normas legislativas.....	210
5.2	Focos ejetores (agentes enunciadore) e procedimentos	212
5.3	Hierarquia legislativa: cláusulas excepcionais de segurança	214

CAPÍTULO VI – HIERARQUIA: CONSTITUIÇÃO *VERSUS* EMENDAS

6.1.	Considerações iniciais	217
6.2.	Desenvolvimento do problema	219
6.3	Emenda constitucional e pacto federativo	240

CAPÍTULO VII – HIERARQUIA ENTRE NORMAS TRIBUTÁRIAS NACIONAIS E PARCIAIS

7.1	Idéias preliminares	249
7.2	Normas gerais de direito tributário	
7.2.1	Para quem, como e o quê	251
7.2.2	Como reconhecê-las	280
7.3	Das resoluções do Senado	290
7.4	Dos tratados em matéria tributária	
7.4.1	Relação dos tratados com a ordem interna	292
7.4.2	Posição hierárquica dos tratados	294

CAPÍTULO VIII – HIERARQUIA PROCEDIMENTAL

8.1	Hierarquia formal: o critério da solenidade	
8.1.1	Considerações iniciais	305
8.1.2	Observando nosso sistema tributário nacional	310
8.2	Lei Complementar em matéria tributária	
8.2.1	Primeiras palavras	311
8.2.2	Da posição de Geraldo Ataliba	312
8.2.3	Da posição de José Souto Maior Borges	315
8.2.4	Da posição de Michel Temer	320
8.2.5	Da influência da doutrina no Supremo Tribunal Federal	324
8.2.6	A “falácia da lei complementar”	334
8.2.7	A falha lógica na classificação	344
8.2.8	Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária?	348
8.3	Síntese dos critérios hierárquicos	355

SÍNTESE CONCLUSIVA	358
---------------------------------	------------

BIBLIOGRAFIA	366
---------------------------	------------

INTRODUÇÃO

Foi noticiado no corrente ano – 2008 – que os físicos buscam uma nova definição para o termo *quilograma*. A antiga já não satisfaz porque as dezenas de cilindros de platina e irídio que serviam de parâmetro para precisar a extensão do termo sofreram variações de tal ordem, que não existe, atualmente, um padrão rigidamente demarcado para o emprego do vocábulo: ninguém sabe ao certo o que é um quilograma.

Com novos recursos tecnológicos, critérios bem mais confiáveis para o uso do signo – como, por exemplo, as medidas das vibrações dos átomos de césio – passarão a ser empregados e, com isso, diversas medidas – como a força da gravidade, o *ampère* e a constante de *Planck* – serão uniformizadas para que a Ciência possa progredir com maior clareza. Nesse caso, parece-me que o esforço será preponderantemente semântico.

Muito bem. Uma das impressões que tive nesse breve contato que travei com a Ciência do Direito é que as disputas jurídicas que conduzimos passam pelos aspectos semânticos de uma linguagem que todos compartilhamos. Ou seja, a discussão sobre qual o alcance do conceito de *renda*, que é *validade*, que é *direito*, que é *vigência*, que é *prescrição*, que é *dolo eventual*, que é *evasão de divisa*, que é *relação de emprego*, que é *direito adquirido*, que é *isenção*, que é *imunidade*, que é *não-cumulatividade*, não alcança a essência ou a natureza dos termos, mas o modo como são empregados na linguagem do direito.

Assim, o que se discute é em que sentido essas designações são utilizadas pela legislação, pelos tribunais, pela doutrina. Mas, isso se faz de forma crítica, à medida que se expõem problemas de linguagem a serem solucionados, tal como, agora, age a Física para aprimorar o discurso no uso do termo *quilograma*.

Se essa impressão é falível, mas tem uma boa possibilidade de estar certa, como qualquer juízo perceptivo a tem, diríamos que conhecer os institutos do direito é dominar o modo pelo qual os utentes da linguagem jurídica deles se servem, em suas comunicações práticas ou dogmáticas. Não se conhece o direito, sozinho, assim como não se aprende uma língua sem uma vivência de seu uso. Essa vivência pode ser prática ou teórica, cada qual com sua utilidade e efeito.

Um pensador do direito pode contribuir, por essa perspectiva, em termos de pesquisa, explicitando, de forma crítica, como a linguagem do direito é usada por seus utentes científicos ou práticos; em termos criativos, poderá propor alternativas para que essa linguagem seja aprimorada, apontando vícios em outros discursos, descartando aporias, almejando soluções que possam satisfazer essa parte de nosso intelecto que, misticamente, chamamos de espírito.

O presente estudo tem como fio condutor o intuito de se voltar para um campo temático da linguagem jurídica denominado “hierarquia das normas” e sobre ele se deter. Embora seja um elemento de elevada importância para o pensamento do direito, entendemos que há tempos não se faz uma reflexão mais detida, sob o ponto de vista teórico, sobre esse instituto e, daí, grandes são as confusões que sobre ele se vertem. A hierarquia será o nosso “quilograma”.

Com efeito, assim como o “quilograma” gera problemas entre os físicos, tornando-se um termo dotado de uma definição obsoleta, o vocábulo *hierarquia* não tem sido aplicado de uma forma muito, digamos, consciente. Não refletimos adequadamente sobre o sentido que a ele conferimos em nossos discursos. Acomodamo-nos em obras muito preciosas do passado – assim como os cilindros de platina e irídio também foram muito eficientes – e não nos cuidamos de atualizar a linguagem em conformidade com as novas tecnologias à nossa disposição. Sua definição ficou também obsoleta.

Dizemos que uma norma é hierarquicamente inferior a outra quando dela retira fundamento de validade, mas não é comum que se refute a afirmação de que um acórdão reforma uma sentença por ser hierarquicamente superior a ela. Mas, como seria possível assim conceber, se o acórdão, necessariamente, é expedido depois da sentença? Ou seja, se aceitamos “hierarquia” como a relação de “fundamento de validade”, em que sentido podemos dizer, impunemente, que um acórdão que reforma uma sentença assim o faz por uma questão de hierarquia?

Admitimos, também, que uma norma N só é hierarquicamente inferior a uma norma N', quando dela deriva, sem refletirmos que “ser derivada de”, “ter fundamento de validade em”, “ser subordinada a”, “ser hierarquicamente inferior a” são signos que revelam um mesmo tipo de relação; portanto, esclarecer um pelo outro implica fornecer uma explicação circular.

Não são poucos, também, os que refutam a própria existência de hierarquia, ou buscam relativizá-la, invocando a globalização, a complexidade da sociedade, a flexibilidade do ordenamento, ou sustentando que no direito haveria, tão somente, uma distinção de atribuição de competências. Mas, será que o sentido pelo qual tomam o termo *hierarquia* é o mesmo conferido pelos juristas que acatam a noção de sistema hierarquizado?

Discute-se, ainda, se a lei complementar é hierarquicamente superior, ou não, à lei ordinária, mas sem uma preocupação mais detida sobre os fundamentos dessa relação em um plano contextualizado, em que se indiquem os critérios caracterizadores dos vínculos hierárquicos no ordenamento nacional.

O presente estudo tem como escopo a investigação desses critérios, partindo de uma definição formal do conceito de hierarquia. Ele concretiza-se em um diálogo com obras precedentes – e seria impossível que não o fizesse –, mas busca fornecer uma resposta com instrumentos, tal como o uso de categorias da semiótica,

da lingüística e daquelas fornecidas por esse campo amplo e complexo denominado “teoria da linguagem”.

Depois do contato com a corrente do construtivismo lógico-semântico, que tem como maior expoente vivo PAULO DE BARROS CARVALHO, convencemo-nos de que a aplicação na investigação do direito positivo de institutos inseridos em teorias que tomam a linguagem como seu objeto muito pode contribuir para a constituição de um discurso de maior rendimento. A compreensão do modo como os signos se multiplicam, como as comunicações se travam ou como certas estruturas e características da língua são apresentadas é um fator decisivo para que tomemos consciência da maneira como os signos jurídicos se relacionam ou podem se relacionar.

Em verdade, essa linha de pesquisa vem apresentando resistência acentuada dos que assinalam que ela não contribui, de forma relevante, para as respostas que podemos oferecer sobre os problemas atuais do direito positivo. O que nem todos percebem, efetivamente, é que aquilo que as teorias da linguagem podem nos oferecer não se relaciona, simplesmente, com o conteúdo concreto de respostas que deveremos formular, mas, em verdade, antes disso, ao tipo de pergunta que deveremos fazer e ao método de se responder.

Um desses métodos de perguntas e respostas que nos impressionou foi o de PEIRCE, por ele denominado de pragmatismo. O pragmatismo, fundamento da semiótica peirceana, preconiza que o significado de um signo é aquele que o explica a partir de sua interferência na conduta. O significado, por exemplo, de que “uma pedra é dura” é a resistência, acentuada que ela nos oferece quando contra ela nos chocamos. É por esse enfoque que questionaremos o sentido de hierarquia, ou seja, indagaremos: “se há hierarquia, em que medida ela pode alterar o comportamento dos operadores do direito?”, em um verdadeiro diálogo que buscaremos empreender, ao buscar unir os fundamentos do construtivismo lógico-semântico de LOURIVAL VILANOVA e PAULO DE BARROS CARVALHO e seus seguidores de grande expressão, como FABIANA DEL PADRE TOMÉ, EURICO MARCOS DINIZ

DE SANTI, TÁCIO LACERDA GAMA, TÁREK MOUSSALEM, MARIA RITA FERRAGUT, PAULO AYRES BARRETO, entre tantos outros, com o pragmatismo de CHARLES S. PEIRCE, diálogo, aliás, brilhantemente empreendido por CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, a quem muito devemos.

O tema da hierarquia, contudo, será focado para explicitar critérios que alcancem normas que interessem ao fenômeno tributário. Com isso, será concretizado importante corte metodológico, redutor de complexidades. O critério aglutinador desse estudo será o tema “tributo”, ou seja, o alcance serão as normas que regulamentam direta ou indiretamente as relações jurídicas compulsórias, de objeto pecuniário, que tenham como pressuposto um fato lícito e que sejam, abstratamente, previstas em normas gerais e abstratas. As que o fazem diretamente são as que criam tributos. As indiretas são as que delimitam os meandros da competência tributária (envolvendo, aí, nesse contexto, as normas de imunidade e as normas gerais de direito tributário), as que disciplinam procedimentos de aplicação da norma tributária, inclusive, instituindo punições para sua observância e todas as normas que retiram fundamento de validade destas.

O cabimento de se pensar em uma hierarquia especializada no campo do ramo didaticamente autônomo do direito tributário é que há diversos critérios, no sistema jurídico, que permitem identificar hierarquia de normas, mas, dentre esses, escolhemos apenas aqueles mais voltados à esfera tributária – em função de nossa área de concentração. Essa dissertação, portanto, propositadamente, não poderá responder questões como uma possível hierarquia da Lei Complementar nº 95/98 e Emendas Constitucionais, eis que se trata de um problema da dita hierarquia formal; ou da hierarquia entre um contrato e uma ordem de serviço, que a ele se refere, da área do direito privado; entre uma convenção trabalhista, uma lei trabalhista e um enunciado do TST. São questões sobre as quais tivemos curiosidade de refletir, mas não a ponto de registrá-las no presente trabalho. Quem sabe, dogmáticos de outras áreas não se animem a essas reflexões.

Para esse estudo, partiremos do seguinte plano: no capítulo I, estudaremos a maneira como um intérprete qualquer se relaciona, lingüisticamente, com o direito. Pensaremos se sua postura é ativa ou passiva, se é isolada ou coletiva. Nessa toada, tomaremos a hierarquia como uma forma de se empregar o direito para se comunicar, juridicamente, com membros de uma determinada comunidade.

Se o capítulo I tem uma feição mais panorâmica do direito, no capítulo II passaremos a enxergá-lo de dentro. Explicaremos os mecanismos das relações hierárquicas, como eles se operam em uma feição, digamos assim, mais de perto. Com essas explicações, poderemos compreender qual o sentido de se posicionar uma determinada norma na posição hierárquica X, Y ou Z. O foco será a teoria geral do direito.

No capítulo III, passamos ao exame constitucional do direito positivo brasileiro, mormente na área tributária. Como um elemento central desse regime são as leis, pensaremos como elas se relacionam para com as normas administrativas e, em menor escala – por uma questão de corte metodológico –, com as expedidas pelo Poder Judiciário. Trata-se de um exame central para que se compreenda o regime hierárquico de nosso sistema.

No capítulo IV, ilustramos problemas da aplicação das conclusões do capítulo III, principalmente na tônica do lançamento tributário e do processo administrativo. Tocaremos o problema dos fatos jurídicos, das provas e das presunções.

O capítulo V tem função, nitidamente, preparatória. A partir dele buscaremos enfrentar o problema da hierarquia, voltando-nos, tão somente, para as normas legislativas. Há norma legislativa de hierarquia superior em relação a outra? Quais os critérios que podem justificar esses tipos de relações? São as reflexões brevemente traçadas nesse estágio, permitindo-nos avançar com maior lucidez à problemática a ser enfrentada nas páginas que seguem.

No capítulo VI, explicam-se as relações hierárquicas entre as cláusulas pétreas e emendas constitucionais. Até que ponto o sistema tributário pode ser modificado? Há limites para isso? Qual a posição da jurisprudência?

O capítulo VII é de grande relevância para o trabalho. Examinaremos um segundo critério hierárquico entre normas legislativas, que se opera entre normas da ordem total *versus* normas das ordens parciais. Explicaremos essa feição no sistema tributário.

Por fim, no capítulo VIII, estudaremos mais um critério hierárquico entre normas legislativas: o do procedimento. Haverá um diálogo intenso com a doutrina e jurisprudência que se verteu sobre esse ponto, para, em seguida, apresentarmos nossas próprias conclusões, inclusive, com uma síntese dos critérios.

Assentados tais esclarecimentos, esperamos que possamos contribuir, de algum modo, para a reflexão da temática da hierarquia das normas, ao menos no que se refere aos temas envolvidos na seara dos tributos.

CAPÍTULO I – HIERARQUIA E TEORIA DA LINGUAGEM

1.1 Língua do direito e direito enunciado

Sobre o direito, duas perspectivas. Direito enquanto sistema de enunciados¹ prescritivos que regulam, mediante o atributo da coercitividade, as condutas intersubjetivas, é uma. Direito como a língua peculiar exprimida por esses enunciados é outra².

A primeira, mais usual, passaremos a tratá-la como direito enunciado. A segunda será designada por língua do direito.

Se há a língua do direito, a ela se atribui um léxico e uma sintaxe próprios, tal como ilustraremos a seguir.

O símbolo “§”, no ordenamento nacional, deve significar uma relação entre enunciados, tal que um cria uma exceção perante a disposição prevista em outro ou a complementa³. A definição é distinta para a língua portuguesa não jurídica: o sinal “§” significa “pequena seção no discurso”. Eis um exemplo – no campo sintático –

¹ O termo *enunciado* foi empregado, nessa frase, como sinônimo de *proposição*.

² Há diversos sentidos na lingüística para o termo *língua* e suas diferenças perante a palavra *código*. ROMAN JAKOBSON, em *Lingüística e Comunicação* (São Paulo: Editora Cultrix, 24. ed. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes, p. 21), assinala que a dicotomia entre língua-fala, type-token, código-mensagem – termo que o referido pensador prefere – é, simplesmente, a mesma. Juristas como PAULO DE BARROS CARVALHO (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 168) e CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO (*Semiótica Jurídica*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004, p. 168) enunciam que direito positivo é código. Escolhemos o vocábulo *língua*, para evitar ambigüidades com o termo *Código*, muito empregado no direito positivo, (e.g. Código Civil, Código de Ética etc.). Ademais, a palavra *língua*, por designar algo que manipulamos em nosso cotidiano, pode proporcionar aos juristas experiências colaterais que acarretem inferências que não seriam sugestionadas mediante o emprego da expressão *código*.

³ O artigo 11, inciso III, da LC 95/98, prescreve que:

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;”

indicativo de que o modo como se articulam os símbolos no direito nacional é específico em relação ao que não é direito⁴.

O termo *imóvel*, na língua do direito, qualifica o atributo de um “bem”. Tanto *imóvel* quanto *bem* são termos jurídicos que não se confundem com símbolos de mesma grafia, utilizados em contextos não jurídicos. Na língua portuguesa não jurídica, ou que não se refira ao direito – em uma espécie de tradução –, não há cabimento enunciar que “navio é um bem imóvel”⁵.

Ao considerar a existência de uma língua do direito, não pretendemos exprimir mais do que isso: há espécies de relações de ordem sintática, semântica e pragmática, próprias do dado jurídico (nacional), que não se manifestam em discursos distintos.

As relações de ordem sintática são entre os *representamens* – entendamos, por ora, *representamen* como o suporte físico do direito – (ex.: a relação entre *caput*, inciso e parágrafo); entre enunciados, entendidos como o conteúdo expresso pelos *representamens*, (ex.: os enunciados formadores de norma jurídica); e entre diversas normas (relações de coordenação e subordinação).

Os vínculos semântico-jurídicos são os firmados entre termos jurídicos e seus significados⁶.

⁴ Estamos, aqui, não pensando no alcance semântico do termo *parágrafo*, mas em que medida o signo interfere na concatenação dos outros signos. E essa interferência é distinta na língua do direito e em outros campos da linguagem.

⁵ JAKOBSON trata, de forma breve, da diferença entre a tradução literal e da interpretação. A máquina de tradução não compreende e traduz literalmente. Nesse sentido, desde que haja interpretação, impera o princípio da complementação, aquele segundo o qual os pontos de vista se complementam e não se infirmam. Ver em: *A linguagem comum dos lingüistas e dos antropólogos* (In: *Lingüística e Comunicação*. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007, p. 15).

⁶ Um significado de um signo é constituído por um signo mais elaborado que esclarece o seu sentido. JAKOBSON ensina o seguinte: “Para o lingüista, como para o usuário comum das palavras, o significado de um signo lingüístico não é mais que sua tradução por outro signo que lhe pode ser substituído, especialmente um signo que se ache desenvolvido de modo mais completo, como insistentemente afirmou PEIRCE, o mais profundo investigador das ciências dos signos.” (Aspectos

Os liames pragmáticos são registrados no processo de positivação do direito, conforme os diversos órgãos apliquem as normas a que tenham competência.

Por esse prisma, consideramos que não se transita dessa língua para outras sem uma tradução: processo de passagem de um cosmos A para A'.

Daí a expressão, já vulgarizada pelo lugar comum, de que “o direito cria suas próprias realidades”⁷, modo intuitivo de enunciar que o direito enunciado fala uma língua própria. Pois, como ensina FLUSSER, “toda vez que o intelecto troca de língua, troca a realidade”⁸. E cada realidade é um universo, constituído a partir de uma língua.

1.2 Língua do direito e hierarquia

1.2.1 Língua e diálogo

O direito positivo é uno. A idéia de “língua do direito e direito enunciado” surge em um esforço de abstração: um corte.

Lingüísticos da Tradução. In: *Lingüística e Comunicação*. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes São Paulo: Editora Cultrix, 2007, p. 64).

⁷ Realidade também será tida no sentido de VILÉM FLUSSER, para quem: “Se definirmos realidade como ‘conjunto de dados’, podemos dizer que vivemos em realidade dupla: realidade das palavras e na realidade dos ‘dados brutos’ ou ‘imediatos’. Como os dados ‘brutos’ alcançam o intelecto propriamente dito em forma de palavras, podemos ainda dizer que a realidade consiste de palavras e de palavras *in statu nascendi*.” (*Língua e Realidade*. 2. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004, p. 18). Com isso, adotamos o viés de que apreendemos a realidade, ou seja, os dados, por meio de signos. Em digressão sobre a relação entre nossa percepção e a linguagem, ROLAND BARTHES enuncia que: “Por fim, de um modo muito mais geral, parece cada vez mais difícil conceber um sistema de objetos cujos significados possam existir fora da linguagem: perceber o que uma substância significa é recorrer fatalmente ao corte da língua – o único sentido é nomeado, e o mundo dos significados é na verdade o mundo da linguagem.” (*Elementos de Semiologia*. São Paulo: Edições 70, 2001, p. 8). Assim, estudar o direito como língua criando suas realidades é tomá-lo, também, como um sistema que corta a realidade, definindo significados a certos objetos.

⁸ “Para ser, a realidade precisa parecer. Portanto, toda vez que o intelecto troca de língua, a realidade é diferente.” (FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 1. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004, p. 56).

Bem divulgada é a noção de que direito é linguagem⁹. Dizemos: há uma linguagem jurídica. Nesse sentido, a expressão “direito é linguagem” não se reduz ao fato que esse objeto é constituído por palavras e enunciados que comunicam comandos. Ela predica a autonomia desse corpo de linguagem, ou seja, enuncia que “direito” é uma linguagem, uma linguagem determinada. Ela permite que falemos em uma “língua do direito”.

Não há linguagem sem código¹⁰ e não há signo¹¹ sem linguagem.

Para bem compreender a vantagem de se conceber a língua do direito, precisamos ponderar sobre aspectos do enunciado e da língua. Há uma facilidade nessa reflexão: estamos sempre nos *servindo* da língua para *criar* enunciados (seja em pensamentos ou em atos de comunicação).

Enunciados, portanto, *criamos*. A língua *usamos*. *Aplicamos* a língua para *criar* atos de fala, assim como *aplicamos* o direito para *criar* normas.

A aplicação da língua se faz necessária porque *precisamos ser compreendidos*¹². A possibilidade de comunicar reside na semelhança. A necessidade, na diferença.

⁹ “o Direito é linguagem no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita”. (MORCHON, Gregório Robles. *O direito como texto*. Quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Barueri, SP: Manole Editora, 2005, p. 2).

¹⁰ “não é, então, ilusório dizer que a língua é o que faz a unidade da linguagem”. (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 18).

¹¹ Ensina ROTI NIELBA TURIN: “O Signo é a unidade mínima de significação, a unidade discreta dos códigos. Um Signo isolado não tem valor de significação. Só adquire valor quando organizado em mensagem em determinado contexto, segundo modelos, regras ou padrões que orientam os códigos ou sistemas.” (*Introdução ao Estudo das Linguagens*. 1. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 34).

¹² “El emisor de un mensaje que quiera ser comprendido por receptores de una determinada comunidad lingüística debe codificarlo a través de la lengua que esta corresponda.” (GUIBOURG, Ricardo; GIULIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 24).

Essa semelhança é a de uma partilha. Partilhamos um sistema de signos depositado em nosso intelecto, denominado língua¹³. Ao fazer emprego desses signos, a partir das regras que o sistema institui, constituímos uma “codificação” criadora de uma mensagem. Língua é uma instituição social.

Também, *aplicamos* o direito, porque precisamos ser *compreendidos*, e de uma maneira bem peculiar, que é a maneira jurídica. Quando pretendemos exprimir que alguém deve fazer algo, sob pena de sofrer uma sanção, temos de selecionar signos aptos a propagar essa mensagem. Se nosso intuito é que o destinatário tenha claro que esta sanção será aplicada por um órgão do Poder Judiciário, devemos escolher signos que “falem” a língua do direito.

Há no direito, portanto, um conjunto de signos (palavras, frases, normas) repartido por uma comunidade, que permitem a produção de mensagens jurídicas. Esse conjunto perfaz a língua do direito.

Podemos refletir se essa “aplicação”, envolvida no uso da língua para a constituição de enunciados, é uma conduta passiva, ou ativa, tal como BAKHTIN divergiu com SAUSSURE¹⁴, se o uso da língua revelava, ou não, passividade do utente. Essa passividade era justificada, pelo último, em função do caráter de legado que recebemos da língua. Era refutada pelo primeiro, em razão do caráter responsivo – dialogia – envolvida no ato de enunciação. Nós mesmos, quanto ao direito, diríamos: nem só ativa, nem só passiva: interativa.

No direito, o que há é a interação. Interação entre normas, na medida em que o direito é constituído por normas; entre sujeitos de direitos; entre regimes jurídicos;

¹³ Saussure enuncia que “a língua existe na coletividade sob a forma duma soma de sinais depositados em cada cérebro, mais ou menos como um dicionário cujos exemplares, todos idênticos, foram repartidos entre os indivíduos”. (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 18).

¹⁴ SAUSSURE explica que “A língua não constitui, pois uma função do falante: é o produto que o falante registra passivamente”. (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 22).

interação entre textos; entre contextos; entre enunciações; interações entre interações. O uso da língua do direito, assim, só pode ser em um universo em que um interage com o outro; e só há significação jurídica nesse contexto interativo.

O uso interativo pode ser de contraposição, ou aceitação, conforme diferentes acentos avaliativos contextualizem o enunciado constituído¹⁵. Tomemos o caso do direito: enunciado prescritivo, pensado em um ato de revogação, revela um significado específico que é o de ser objeto de revogação; se aplicado em uma decisão judicial, ostenta outro caráter, que é o de ser norma aplicável ao caso. É a pluralidade de acentos que dá vida à palavra jurídica.

Para BAKHTIN, não é o caso de que a língua se transmite, passivamente. Ela dura enquanto usada. Não há, assim, um ato de receber/usufruir, mas de tomar consciência nela, enquanto empregada. É por meio da língua que há um primeiro despertar da consciência¹⁶.

A enunciação, por sua vez, é motivada por suas condições reais, por seu contexto. A palavra, assim, dirige-se a um interlocutor e varia conforme as situações sociais de cada um deles.

O indivíduo está enquadrado, na pronúncia do enunciado, pelas fronteiras de sua classe e época. Isso significa que a palavra, o enunciado, comporta duas faces: serve de expressão de um para o outro e é um território comum entre locutor e interlocutor. No entanto, no direito, o enunciador não é apenas um sujeito social, mas um sujeito de direitos. A classe social, no enxergar jurídico das coisas, é particularizada: torna-se classe jurídica. Uma classe jurídica de sujeitos é constituída em função dos tipos de relações jurídicas que poderá ingressar.

¹⁵ “Toda enunciação monológica, mesmo na forma imobilizada da escrita, é uma resposta a alguma coisa e é construída como tal”. (BAKHTIN, Mikhail. *Marxismo e Filosofia da Linguagem*. 13. ed. São Paulo: Editora Hucitec, 2007, p. 100).

¹⁶ “Na verdade, a língua não se transmite. Ela dura e perdura sob a forma de um processo evolutivo contínuo. Os indivíduos não recebem a língua pronta para ser usada; eles penetram na corrente da comunicação verbal”. (BAKHTIN, Mikhail. *Marxismo e Filosofia da Linguagem*. 13. ed. São Paulo: Editora Hucitec, 2007, p. 111).

Pelo prisma do cientista do direito, a palavra ganha vida em sua língua, em função das situações jurídicas (contexto) em que cada aplicador se encontra. Essas situações são a do presente e a do passado, mas olham para o futuro.

Agora, a interação verbal, realizada por meio de enunciações, é o que constitui a língua. Ela pode ser realizada por diálogos; pelas respostas inerentes a todo texto, confirmando, refutando ou antecipando futuras respostas. Eis a noção, hodiernamente denominada de dialogia ou interdiscursividade.

Nesse contexto, a aplicação da língua do direito torna-se uma conduta ativa, um ato de criação de temas, entendido como o sentido vivo de um signo. O aplicador não é um passivo que recebe a herança da língua, mas alguém que dialoga com ela, por meio de respostas a outros enunciados.

Concebemos a língua do direito, por esse viés, como um diálogo vivo e ininterrupto, em que certos enunciados exigem uma resposta concreta a ser fornecida por outros, em um fluxo denominado “processo de positivação”¹⁷.

1.2.2 Hierarquia: motivação no diálogo pela língua

Se não há cabida para a idéia de legado no direito enquanto passividade, afirmamos que existe enquanto diálogo. O sujeito *aplica* a língua do direito à medida que dialoga, de uma forma muito peculiar que é a jurídica, com outros enunciados que foram expressos nessa língua – o que caracteriza esse tipo de diálogo é um dos objetos dessa dissertação. Sucede que essa resposta, também, travará diálogos com possíveis enunciados do futuro.

¹⁷ Cabe registrar que a língua, para Bakhtin, é composta de unidades não sujeitas a respostas, que se dão no plano dos enunciados. A língua do direito, porém, é artificialmente constituída, de tal forma que a separação entre enunciado e língua é mera questão de perspectiva. Sobre a diferença entre língua e enunciado para Bakhtin, FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Editora Ática, 2006, 1ª edição, p. 22. Sobre a língua jurídica como artificial: SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 30

Por conta desse diálogo que se trava entre o passado e futuro, a língua do direito requer do enunciador um esforço de *motivação*, intrinsecamente ligado à noção de hierarquia¹⁸. Tenhamos por motivação, nesse contexto, o esforço de se responder ao passado, tendo por intuito uma aceitabilidade no futuro.

Esclarecidos esses pontos, acrescentaríamos: quando se aplica a língua do direito, responde-se a certos enunciados do passado para que se obtenha aceitação no futuro¹⁹. Essa aceitação só pode ser aquela que “reconheça”²⁰ um enunciado como jurídico e que admita sua “correção” frente a uma língua do direito – em suma, que reconheça que esse enunciado forneceu a enunciados do passado um determinado tipo de resposta que seria reconhecível como uma “resposta jurídica”.

Assim, poderíamos conceber o seguinte: 1) enunciados jurídicos EJ em um momento M; 2) respostas a esses enunciados, em um momento M', por possíveis EJ'; 3) reconhecimento, por outros enunciados EJ", que EJs' pertencem ao mundo jurídico e/ou foram adequadamente produzidos²¹.

Pela ótica de um observador externo, é possível que haja diversas formas de verificar a juridicidade de um enunciado E'. Uma delas julgamos conhecer. Nela, ele tem de supor a juridicidade de alguns enunciados – suposição essa que denominaremos “Norma Fundamental”; em seguida, deve identificar quais os tipos de resposta que esses enunciados exigem; então, subsume esse enunciado

¹⁸ Note-se que estamos, nesse momento, dando um trato pragmático – no sentido de PEIRCE – para a noção de hierarquia. Estamos assinalando como ela pode influenciar na conduta do operador do direito.

¹⁹ Em visão pragmática do direito, Tércio Sampaio Ferraz Junior ensina o seguinte: “O ser humano age e se comporta também no sentido de que se orienta e reflete. Falando, ele traz para o presente o comportamento passado ou futuro.” (*Teoria da norma jurídica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 14).

²⁰ Esse ato de “reconhecimento” tem natureza icônica, como veremos adiante. CLARICE VON OERTZEN ARAÚJO é quem explica com propriedade: “Então, será este aspecto icônico – a semelhança da forma entre o signo e o objeto que o determina – que irá desencadear a semiose jurídica [...]” (*Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 126).

²¹ Lourival Vilanova aduz que “assim, a posição que uma norma ocupa na escala do sistema é relativa. Pode ser, a um só tempo, uma sobre-norma e norma-objeto.” (*As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses Editora, 2005, p. 155).

concreto como pertencente à classe daqueles que fornecem tal resposta; finalmente, por saber que fala uma língua do direito, conclui que outros enunciados fornecerão respostas a esse enunciado concreto, tal como esse enunciado, em comunhão com os anteriores, exige, ao menos sob a ótica do observador – essa conclusão é a de uma expectativa normativa.

O procedimento que acabamos de descrever revela um tipo de resposta a um enunciado, tal como a Ciência do Direito pode fornecer, para constituir seu objeto que é o direito. A Ciência constitui seu objeto mediante um processo dialógico, fornecendo respostas ao direito e dele obtendo outras. Mas, o dogma do qual se parte para enunciar que a Ciência é possível e, também, de que qualquer processo de posituação é possível, o dogma de que se parte, em suma, para assinalar que o direito enquanto instituição social é possível, é o de que existe uma língua do direito compartilhada por toda uma comunidade e por ela conhecida²².

Esse dogma implica a assertiva de que um enunciador qualquer sabe como deve responder aos enunciados – e a quais fazê-lo – para produzir enunciados jurídicos, assim como qualquer observador externo, que fale a língua do direito, pode reconhecê-los. Ele é frágil, contudo, para que se enuncie que esse aplicador (ou qualquer observador) está apto para concluir quais os tipos de respostas jurídicas seu enunciado pode produzir, a não ser que seja o tipo de conclusão que uma inferência indutiva²³ pode proporcionar – embora essa espécie de inferência já seja suficiente para motivar determinadas escolhas na produção de enunciados. Suficiente, em suma, para proporcionar o desenvolvimento da língua do direito²⁴.

²² O artigo 3º do LICC pode ser interpretado como uma juridicização desse dogma.

²³ O aplicador teve a experiência no sentido de que enunciados que fornecem uma resposta X, Y, Z a outros enunciados são aceitos por outros enunciados jurídicos. Então, conclui que esse enunciado E por ele produzirá o mesmo tipo de resposta do que aquelas produzidas, anteriormente.

²⁴ Exemplificando como isso se opera, Tácio Lacerda Gama ilustra: “Num exemplo em que uma norma N1 institui a regra-matriz de incidência tributária do ISS no Município de Belmonte, é possível perceber diálogos entre: N1 e a norma que lhe fundamenta a validade; N1 e a norma anterior que regulava o ISS; N1 e a norma posterior, inferior, que positiva os comandos gerais e abstratos ao caso concreto; N1 e as normas que positivam de forma irregular a cobrança do ISS; além de N1 e os textos doutrinários que com ela dialogam produzindo sentidos, meramente descritivos. A esses diálogos muitos outros poderiam ser relacionados, seja entre os elementos do sistema, seja entre elementos do sistema jurídico com outros sistemas lingüísticos sociais.”

Uma dessas respostas é aquela que reconhece ou refuta a correção do enunciado da língua do direito. Ela dependerá, como qualquer resposta, do contexto em que o enunciado responsivo E', no futuro, será construído pela comunidade jurídica. Poderíamos dizer, por exemplo, que há uma resposta, normativa, fixa, para a "validade", em sentido de adequação, da norma que permite o ingresso de negros em universidade, mediante cotas? Poderíamos prever uma possível influência da sociedade, ou de juristas, que, ao se posicionar de uma ou de outra maneira, influenciarão na produção dessa "resposta" do Poder Judiciário? Essa resposta é fixa e única?

De qualquer sorte, tenhamos que a qualificação de uma entidade como língua do direito ou como enunciado jurídico torna-se uma questão de ponto de vista: quando usada para *motivar* uma aplicação, é língua; quando fruto da aplicação, é enunciado; enquanto vir a ser respondido, é língua; enquanto resposta concreta é enunciado; enquanto passado a ser considerado no presente, é língua; enquanto presente que se compara com o passado para uma resposta no futuro, enunciado.

Com a categoria de língua do direito, o dogmático ganha um novo instrumental de investigação. Quem sabe questões influentes no século XX, como "qual é o direito?", "que é validade?", "quando uma norma é válida?", "há interpretação certa e errada?", não poderão ser substituídas por outras, como "quando, no contexto atual, dizemos que um enunciado exprime uma língua do direito?" e "que critérios devemos aplicar para considerar que um enunciado que exprime uma língua do direito o faz corretamente?"²⁵

Por esse viés, a linguagem "competente" é a que exprime uma língua do direito; exprime, corretamente, quando recebe uma resposta positiva de alguns

(*Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. – Tese de doutorado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 323)

²⁵ Sobre as dificuldades de definições ontológicas do direito, ver Tércio Sampaio Ferraz Júnior (*Direito, retórica e comunicação*: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 58).

outros enunciados habilitados para julgá-lo; incorretamente, quando for refutado por esses mesmos enunciados.

O papel da Ciência do Direito passa, nesse sentido, a ser o de evidenciar quais os critérios estão sendo empregados para que se predique a correção de um enunciado jurídico perante a língua do direito ou que se o reconheça como jurídico; ou, então, o de submeter esses mesmos critérios a uma reflexão, levando-se em conta outros dados internos à língua do direito.

Assim, com a idéia da língua do direito, propomos que a Dogmática Jurídica seja vista não apenas como um corpo teórico que descreve “como é o direito”, mas, também, como um extrato de linguagem que visa a escancarar, de forma crítica²⁶, como a língua do direito vem sendo empregada em determinado contexto.

1.3 Hierarquia e semiótica

1.3.1 Sobre a primeiridade, secundidade, terceiridade

Com relação a esse mundo de signos que é o direito (tanto o direito enunciado, como a língua do direito), a semiótica pode nos ajudar a compreendê-lo de uma forma mais lógica. A semiótica é uma lógica mais genérica do que a própria lógica convencional e instrumento poderoso para um exame em todo campo do saber humano²⁷. Ao permitir uma análise educada sobre o processo de propagação dos signos, ela nos proporciona um exame mais educado sobre o caminhar dialógico do direito.

²⁶ A crítica é no sentido de expor um quadro atual da língua do direito e propor medidas para que essa língua seja mais bem falada, sempre de acordo com outros critérios identificados no próprio direito positivo.

²⁷ “A lógica, em sentido geral, é, como entendo haver demonstrado, apenas uma denominação da semiótica, a quase necessária ou formal doutrina dos signos”. (PEIRCE, Charles S..Classificação dos Signos. In: _____. *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 93).

A semiótica de PEIRCE parte de uma idéia simples, oriunda de sua fenomenologia, a de que há três categorias que se revelam nos fenômenos²⁸: uma primeiridade, uma secundidade e uma terceiridade²⁹.

A primeiridade está relacionada a diversas idéias. Algumas delas são a possibilidade, potencialidade, indeterminação, originalidade, qualidade, imediaticidade. Imaginemos uma idéia, enquanto idéia, independente de um real e teremos a primeiridade. O azul. A beleza. Os sentimentos. Os valores. No direito, por que não, a validade, a juridicidade, a incidência, enquanto idéias; enquanto instâncias que podem ser, independente de sua aplicação em qualquer objeto reagente.

Um segundo é a existência, o conflito, a resistência, o concreto, a força bruta. O segundo está no passado, na concretude, na reação. Quem sabe, o plano da facticidade não seja exemplo mais eloqüente da idéia de secundidade no direito.

O terceiro, por sua vez, é a generalidade, continuidade, mediação, representação, o racional³⁰. O terceiro é a síntese mediada pela razão. É o que coloca “um primeiro em relação a um segundo.”³¹.

Tomar consciência dessas categorias é tarefa absolutamente simples, porque lidamos com elas a todo o momento. Vejamos um exemplo no direito positivo. Dissemos que “validade” é uma qualidade, sendo, portanto, elemento de primeiridade. Se assim é, pode ser identificada em um elemento qualquer, como

²⁸ Fenômeno é tudo aquilo que percebemos por atos de consciência. Ele não é a coisa em si, mas aquilo que dela percebemos. Lúcia Santaella assim define: “Entendendo-se por fenômeno qualquer coisa que esteja em algum modo e em qualquer lugar presente a uma mente, isto é, para qualquer coisa que apareça, seja ela externa (uma batida na porta, um raio de luz, um cheiro de jasmim) seja ela interna ou visceral [...]” (*O que é semiótica*. São Paulo: Editora Brasiliense, 2007, p. 33)

²⁹ SILVEIRA, Lauro Barbosa. *Curso de Semiótica Geral*. São Paulo: Editora Quartie Latin, 2007, p. 41.

³⁰ SANTAELLA, Lucia. *A Teoria Geral dos Signos*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000, p. 8.

³¹ “Um terceiro é algo que põe um primeiro em relação a um segundo”. (*Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 142).

uma norma, a partir de uma inferência que é um terceiro. Ora, é isso, por exemplo, o que EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI predica: “Validade, por conseqüência, é a qualidade outorgada à norma em decorrência do fato, é a qualidade concedida ao produto (norma) em decorrência do processo (fato jurídico).”³²

Que tal isto: se pensarmos a estrutura normativa “Se A deve ser B”, a síntese do dever é a própria terceiridade, ao relacionar A e B.” Desenvolveremos mais esses pontos, no presente trabalho.

Muito bem. PEIRCE estabelece, a partir de sua fenomenologia, diversas tríades, a ponto de OCTANNY SILVEIRA DA MOTA e LEONIDAS HEGENBERG, no prefácio da obra SEMIÓTICA E FILOSOFIA, terem se admirado com a “curiosa insistência no três”³³. Explicaremos, a seguir, rapidamente, algumas delas. O leitor atento notará o seu fio condutor: a primeiridade, relacionada com a idéia de qualidade, possibilidade etc.; a secundidade, exprimindo relação de existência, de reação, ou fato; a terceiridade, como lei, pensamento. Adiantamos, ainda, que cada tricotomia pode ser dividida em diversas, como adiante se verá.

1.3.2 Sobre a semiose

Uma primeira tricotomia é aquela envolvida na idéia do signo. Antes de explicar a tríade, por que não indicar uma idéia intuitiva de signo? Palavras são signos; figuras, também; fumaça é signo do fogo; enfim, tenhamos isso: tudo o que representa algo para alguém é um signo.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Norma, incidência e segurança jurídica. In: _____ (org.). *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 510.

³³ Octanny Silveira da Mota e Leônidas Hegenberg, na Introdução do livro *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce (9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 36).

De um modo mais formal, contudo, o signo se manifesta em uma relação entre três elementos. Um primeiro, o *signo* (I), ou *representamen*, é algo que *pode* representar alguma coisa, seu *objeto* (II), para alguém – entendido alguém, ou intérprete, que é o *locus* do signo, no seu sentido mais genérico possível, ou seja, não apenas como um ser humano, mas, também, uma máquina, um ser divino etc. –, criando, no espírito desse alguém, um “pensamento” denominado *interpretante* (III).

Há, portanto, o signo, o objeto e o interpretante. Em termos muito semelhantes, PAULO DE BARROS CARVALHO trata de “suporte físico, significado, significação”³⁴. Agora, o *representamen* envolve a idéia de primeiridade, pela possibilidade de representar; o objeto é aquilo representado, ou seja, a secundidade; o interpretante é o pensamento, a razão, que coloca o primeiro com o segundo, envolvendo, portanto, a terceiridade.

O signo coloca-se no lugar do objeto não em todos os seus aspectos, mas a partir de um fundamento, uma *idéia* (daí entendemos seu caráter de primeiridade), compreendido o termo como algo muito próximo à concepção cotidiana que se tem por idéia. Segundo LAURO FREDERICO BARBOSA, é o aspecto ou modo do *representamen* que lhe permite ficar no lugar do objeto³⁵.

Acrescentamos, ainda, que esse processo em que um signo gera um interpretante denominado “semiose” é infinito. Semiose é um processo que fazemos a todo instante. É o próprio ato de pensar. Vejo uma placa de trânsito e penso que devo virar à esquerda: concretizei uma semiose. O leitor lê a frase antecedente e pensa: “Ah! Agora, entendi!”; eis, outra semiose.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 9.

³⁵ SILVEIRA, Lauro Barbosa. *Curso de Semiótica Geral*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 31.

Assim, um interpretante pode gerar um novo interpretante, em uma cadeia potencialmente infinita, tal como um pensamento, ou uma idéia, é suscetível de gerar novas idéias, que acarretam outras e, assim, sucessivamente. Nesse panorama, se idéia 1 gera idéia 2, diríamos que essa segunda é interpretante da primeira, ao passo que a primeira deve ter sido interpretante de outro signo.

1.3.3 Sobre os tipos de signos

Como discorrido signo é uma relação trinária. Há diversas tríades (ou seja, diversas relações entre três) envolvidas na semiótica e gostaríamos, nesse momento, de apresentar, nada menos, do que três delas. Para isso, vale ressaltar um padrão de interpretação, para facilitar a compreensão de quem lê: são três relações – explicaremos uma a uma, por vez – de três elementos, cada; portanto, relação trinária, envolvendo a idéia de possibilidade (no primeiro elemento), a existência (no segundo) e o padrão (no terceiro).

De fato, o signo pode ser classificado em três tricotomias. Uma, definida a partir da relação do signo consigo mesmo (note-se a relação de primeiridade, na medida em que é uma relação de um primeiro, consigo mesmo); outra, do signo com seu objeto (ou seja, do signo com aquilo que ele representa); e a última que se refere à relação entre o signo com seu interpretante³⁶.

Na primeira tricotomia, o signo pode ser um qualissigno – uma qualidade que é um signo³⁷ –, um sinsigno – que carrega, consigo, a noção de existência, de um signo corporificado, ou que existe³⁸ – e um legissigno – que é uma lei que é um

³⁶ PEIRCE, Charles Sanders. Classificação dos signos. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 100.

³⁷ PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 53.

³⁸ *Ibidem*, p. 53.

signo³⁹, um tipo geral, que se manifesta, concretamente, mediante sinsigno, denominados réplicas.

Pensemos, então, em um qualissigno no direito. Quem sabe não seja um deles o do significado do termo *justiça*. A justiça é uma idéia que perseguimos, uma qualidade. Conseguimos representá-la, por ícones, por palavras. Intuímos, contudo, por sentimentos não muito nítidos que surgem em nosso espírito, sensações de injustiça, ou seja, de não-justiça. Essas sensações são instâncias reagentes, são secundidade, mas a identificamos como signos, como representantes de um objeto, por uma qualidade a elas inerente. Essa qualidade é o elemento de primeiridade que é um qualissigno.

Um sinsigno, por sua vez, é aquele cujo *representamen* é materializado. A tinta no papel que transmite uma idéia de representação, aquela que verificamos, concretamente, seja de um desenho, seja de uma palavra, é um sinsigno. Eis o signo de existência, de materialidade. No direito, os Diários Oficiais estão embutidos de sinsignos; assim como os demais suportes físicos⁴⁰. Temos contato com os sinsignos no instante em que surpreendemos elementos concretos e a eles atribuímos o caráter de signos.

O legissigno é um signo de lei. O fato de que enxergamos a palavra “D – I – R – E – I – T – O” e a ela associarmos o atributo de ser um signo da língua portuguesa ou, dependendo do caso, da própria língua do direito é decorrente da lei ou do hábito que a torna signo. A palavra *direito* – não essa materialização, física, que se lê, ao lado, mas, a imagem acústica que surge para quem domina uma língua portuguesa – é um legissigno. Sua manifestação concreta, sinsigno.

³⁹ Ibidem, p. 53.

⁴⁰ Equiparamos em um momento anterior o termo *representamen* com “suporte físico”. Nesse trecho, contudo, estamos empregando o termo *suporte físico* para designar uma espécie bem determinada de *representamen*, que é aquele próprio aos sinsignos.

Vale repetir: a primeira tríade procede, a partir da relação do signo consigo mesmo. A segunda tricotomia, por sua vez, é a mais importante e por muitos conhecida, em que o signo é classificado de acordo com sua relação perante o objeto. Essa relação pode se dar em razão de uma qualidade que o signo apresente em comum com seu objeto, em que haverá um ícone; há um ícone de tipo especial, realmente afetado ou modificado por seu objeto, denominado índice ou indicador; e um signo que se refere a um objeto em função de uma lei, geralmente, por uma associação de idéias que leva o signo a ser interpretado como se referindo àquele objeto⁴¹.

Voltemos ao exemplo da justiça. A idéia da estátua que simboliza a justiça é um ícone, pois o faz por uma suposta semelhança com a idéia de justiça que é a da imparcialidade. Se nos depararmos com uma estátua concreta, temos um sinsigno que é um ícone.

Um índice no direito é, por exemplo, uma prova. O índice aponta para seu objeto. Esse “apontamento” depende de um possível interpretante que faça a síntese entre o signo e a relação de existência com seu objeto, mas, se essa possibilidade existe, estamos tratando de um índice. Quando notamos a assinatura de um contribuinte em uma notificação de lançamento, “sabemos” que teve ciência desse documento, porque a assinatura é, preponderantemente, índice dessa ciência. As marcas da enunciação são indiciárias.

O símbolo, por sua vez, é um signo que representa seu objeto por uma lei. Será, necessariamente, um legissigno porque adquire uma forma determinada, que é a forma de lei; mas, será um legissigno simbólico, porque representa seu objeto em função de uma convenção. Agora, o símbolo significa objetos de natureza geral, ou seja, classes⁴².

⁴¹ PEIRCE, Charles Sanders. Classificação dos signos. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 103.

⁴² PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 52.

Em nossa acepção, o próprio direito é um universo simbólico. Alguns símbolos apresentam uma característica indiciária muito forte, principalmente em proposições concretas; outros, icônicas. Mas, se compreendermos que o direito é fruto de convenções, identificaremos, nele, sua força simbólica.

A terceira tricotomia dos signos refere-se à relação entre os signos e seu interpretante.

Uma rema é um signo que, para seu interpretante, é uma possibilidade qualitativa, ou seja, representa tal e tal espécie de objeto possível⁴³. Ele o representa por suas características (note-se a idéia de qualidade e de primeiridade).

No subitem anterior, dissemos que um enunciado jurídico gera expectativas de respostas a serem fornecidas por outros enunciados. Pois bem, essa expectativa nada mais é senão remas na mente de quem interpreta.

Um signo dicente é, para seu interpretante, de existência concreta, ou seja, tem como uma referência a uma existência concreta (o concreto, a relação de existência revela o caráter de secundidade)⁴⁴. O típico signo dicente é a proposição.

No direito, os fatos jurídicos são signos dicentes, na medida em que apontam para um acontecimento.

Por fim, um argumento, para seu interpretante, é um signo de lei. Ele é dotado de uma premissa e uma conclusão e tem um caráter de generalidade, representando o signo enquanto lei. (daí já se vê a terceiridade)⁴⁵.

⁴³ PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 52.

⁴⁴ PEIRCE, Charles Sanders. Classificação dos signos. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 104.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 104.

De qualquer modo, segue uma síntese; quem sabe não seja esclarecedora: um pensamento (interpretante) entende que algo é um signo, quando o vê representando um objeto. Em razão das diversas relações que esse signo pode travar consigo mesmo (i), com seu objeto (ii) ou com esse pensamento (iii), surgem, pelo menos, três classificações a ele aplicáveis, cada uma, dotada de três termos. Com esse diagrama – que é preponderantemente, um ícone – essas classificações ficarão simples:

Categoria fenomenológica	Relação do <i>representamen</i> consigo mesmo (primeiridade)	Relação do signo com seu objeto. (secundidade)	Relação do signo com seu interpretante (terceiridade)
Primeiridade: possibilidade, qualidade	Qualissigno: <i>representamen</i> é uma possibilidade	Ícone: Representa o objeto por uma qualidade.	Rema: para seu interpretante é uma possibilidade ou qualidade
Secundidade: existência, real	sinsigno: <i>representamen</i> é existente	Índice: indica existência do objeto.	Dicente: para seu interpretante, indica uma realidade
Terceiridade: lei, hábito	Legissigno: <i>representamen</i> é lei	Símbolo: Representa o objeto por uma convenção.	Argumento: Para seu interpretante é uma lei

Intuitivo seria pensar em combinações de elementos da coluna 1, coluna 2 e coluna 3. E, de fato, isso, segundo a semiótica, seria possível. Agora, há uma sintaxe de combinação de signos, representada pelas seguintes regras: 1) todo qualissigno é um ícone e rema; 2) todo argumento é símbolo e todo símbolo é legissigno; 3) se, nas três colunas, houver signos de categorias fenomenológicas distintas (primeiridade, secundidade e terceiridade), a coluna do meio apresentará, sempre, um índice. A partir disso, há dez combinações possíveis, em que temos: (i) signo remático, icônico, qualissigno; (ii) remático, icônico, sinsigno; (iii) remático, indicial, sinsigno; (iv) dicente, indicial sinsigno; (v) remático, icônico, legissigno; (vi) remático, indicial, legissigno; (vii) dicente, indicial, legissigno; (viii) remático,

simbólico, legissigno; (ix) dicente, símbolo legissigno; (x) argumento, simbólico, legissigno⁴⁶.

No campo do direito tributário, podemos fornecer os seguintes exemplos, respectivamente: (i) a lei ainda não existente que poderá instituir o imposto sobre grandes fortunas; (ii) o projeto de lei que cria o referido tributo; (iii) o signo que permitirá uma presunção *hominis* para a constituição do fato jurídico tributário; (iv) a prova que embasa o fato jurídico tributário; (v) aquilo permitido pela norma que possibilita a presunção legal no direito tributário; (vi) a aplicação, concreta, da norma mencionada em (v); (vii) fato jurídico contido no antecedente da norma do lançamento tributário; (viii) hipótese de incidência tributária; (ix) base de cálculo na função de afirmar, infirmar ou confirmar o fato jurídico tributário; (x) uma norma *stricto sensu*.

1.3.4 Sobre o interpretante

Além dessas três tricotomias com relação ao signo, há outras três, envolvendo o interpretante. Falaremos, apenas, sobre a segunda delas.

Não nos olvidemos que interpretantes são os signos gerados a uma mente qualquer – pode ser um ser humano, uma máquina, um ser imaginário etc. – em uma relação com mais dois elementos. Ser interpretante, nesse sentido, é ocupar uma posição determinada em uma relação triádica, com um objeto e um signo. Ele não se confunde com o intérprete, que é um *locus* em que se efetiva a ação do interpretante.

A classificação que focaremos, nesse momento, baseia-se nas categorias fenomenológicas que já explicamos, a saber, a primeiridade – interpretante imediato –, secundidade – interpretante dinâmico – e terceiridade – interpretante

⁴⁶ PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 58.

final. Ela descreve, nesse sentido, um processo de geração de um interpretante que passa de um interpretante possível a um interpretante final.

O interpretante imediato revela a potencialidade do signo de ser interpretado por qualquer um. É, portanto, uma qualidade que o signo está apto a produzir, independente de qualquer reação de fato. É nos termos de LÚCIA SANTAELLA:

uma possibilidade de sentido ainda não atualizada, mas que está contida no próprio signo, pois este deve ter sua interpretabilidade peculiar, antes de atingir um intérprete, vindo daí o poder do signo para produzir um determinado efeito na mente interpretadora.⁴⁷

O caráter de interpretabilidade do signo é algo a ele interno, em função de sua condição de signo. Com efeito, não há como se pensar em um signo sem a ele adjudicar a possibilidade de representar algo para alguém. O interpretante imediato pode ser visto como o significado do signo, ou seja, como aquilo que o signo poderia gerar em uma mente. Daí seu caráter de primeiridade.

O interpretante dinâmico, por sua vez, enquanto segundo, só pode ser o de um contato efetivo com o signo. É, nesse sentido, o efeito produzido na mente pelo signo, aquilo que é evidenciado na interpretação. Ele se revela na ação.

Ainda, se houvesse uma interpretação perfeita do signo, ela levaria a um interpretante final. É um limite ideal, mas intangível, no qual os interpretantes dinâmicos tenderiam ao longo de seu percurso.

Em nossa acepção, mais do que uma verdade absoluta para qual o signo tenderia, já que PEIRCE reconhece a falibilidade humana ao enunciar que o único elogio que recebeu de seus críticos foi o que lhe atribuiu a característica de não ser “inteiramente seguro de suas próprias conclusões”⁴⁸, entendemos que o

⁴⁷ SANTAELLA, Lucia. *A Teoria Geral dos Signos*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000, p. 72.

⁴⁸ PEIRCE, Charles Sanders. A propósito do autor, In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 46. Lauro Frederico Barbosa da Silveira também lembra que Peirce reconhece a semiótica o atributo de efetivar afirmações “eminentemente falíveis”. (op. cit. p. 20).

interpretante final é “uma regra padrão para o entendimento do signo”⁴⁹. Um termo limite, mas, ainda assim, ideal – ou seja, nunca alcançável – para a interpretação.

Com essas reflexões, nosso objetivo nesse momento é o de escancarar uma possível ambigüidade na idéia de língua do direito e de fornecer instrumentos lógicos que possam nos auxiliar em encontrar resposta para as questões “como um enunciado pode ser visto como falando uma língua do direito?” e “quais os critérios para, no contexto de hoje, identificar sua possível correção?”.

1.3.5 Sobre a semiose normativa

Entendamos norma como uma semiose, na qual, observando-se certos *representamens*, a eles predicamos um interpretante do tipo “Deve ser que, se A, então B”. Aqui, criaremos uma ambigüidade, mas que entendemos saudável – desde que, devidamente, elucidada –, semelhante à que PEIRCE tolera para a palavra *signo*: o signo é o *representamen*, mas é o interpretante e é a própria relação triádica e, também, semiose. Empregaremos o termo *norma* para representar o processo de semiose, os *representamens* e o interpretante por eles gerados. Estes últimos, denominaremos “norma *stricto sensu*”, sempre que se revelar na forma hipotético-condicional.

Para compreendermos, agora, como se dá a semiose normativa, temos, ainda, de levar em conta alguns fatores. O primeiro deles é que as normas – agora, como *representamen* – são signos que se relacionam com seus objetos mediante palavras e, portanto, mediante símbolos. Na semiótica de PEIRCE, todo símbolo é um legissigno⁵⁰ que se manifesta, por sua vez, por réplicas que são *sinsignos*.

⁴⁹ SANTAELLA, Lucia. *A Teoria Geral dos Signos*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000, p. 76

⁵⁰ Ver Charles S. Peirce (*Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 58).

Nesse sentido, os *representamens* dos símbolos, enquanto signos, não são a tinta no papel de um exemplar do diário oficial, ou do contrato, ou daquilo que travamos contato – estes são *representamens dos sinsignos* que corporificam os símbolos –, mas são aqueles elementos genéricos, aquelas idéias que se têm de palavras (a idéia mental, por exemplo, da palavra C-A-S-A), consolidadas enquanto lei⁵¹. Tenhamos, nesse momento, o seguinte: os *representamens* no direito são as palavras e frases, que foram corporificadas, por rélicas, em documentos tidos como jurídicos, ou delas inferidas – o que define a juridicidade de um documento verificaremos depois. Mas aceitemos, por ora, que há certos espaços físicos específicos em que rélicas se manifestam para ingressar no direito e, quando isso se sucede, diz-se que os signos que elas corporificam – assim, os signos delas inferidas –, ingressam no universo jurídico.

A existência de réplica, embutida em certos suportes físicos jurídicos (diário oficial, contrato etc.), marca o início da semiose normativa. Esse legissigno que ela materializa, contudo, é compreendido em um contexto jurídico, ou seja, como uma resposta a outros textos jurídicos. Seu caráter simbólico representa o objeto, nos termos do contexto em que a língua do direito é empregada. A lei do símbolo jurídico pode ser, e geralmente é, distinta da lei do símbolo não jurídico, ainda que o legissigno, em sua feição gráfica, seja o mesmo. É por isso que há cabimento em enunciar a existência de uma linguagem jurídica, ou seja, de uma língua do direito.

Muito bem, a norma, em sua estrutura completa, enquanto signo, se põe no lugar de um algo que é seu objeto. Um desses objetos é um ato de vontade, expresso por um enunciador. A norma representa aquilo que uma autoridade quer; ou melhor, ela representa uma decisão de um órgão aplicador do direito.

Em seu interpretante, a norma é um argumento (terceiridade), não um argumento meramente cognitivo, do tipo de uma inferência necessária, porém prescritivo. O dever ser diz que uma conseqüência deve ser inferida de um

⁵¹ PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 71.

antecedente, conferindo o caráter conativo ao direito. Ela, portanto, considerada como um signo complexo, é um legissigno, um símbolo e um argumento, por ser uma lei para seu interpretante.

1.3.6 Norma e pragmatismo

Na teoria de PEIRCE, os significados são postos a partir de uma perspectiva efectual: definem-se os tipos de conduta que um signo pode implicar. Por exemplo, o significado de que “uma gaveta está trancada” é compreendido quando se observa que, para se retirar um objeto que nela se encontra, será necessário abri-la, seja por meio de uma chave ou por qualquer outra maneira. Essa forma de interpretar os significados dos signos pode ser denominada de “pragmatismo”⁵².

Assim, poderíamos refletir sobre o significado do signo “norma jurídica” e, quem sabe, se nos questionarmos sobre os diversos efeitos que ela pode gerar em nossas condutas, não teremos uma idéia clara sobre seu alcance.

Com a idéia de língua do direito, concebemos o sistema jurídico como um material lingüístico, instituído em discursos, apto a ser empregado em novos discursos e assim sucessivamente. O tom de juridicidade desse conjunto é de sua potencialidade de organizar a sociedade mediante a força⁵³, eis seu alcance do ponto de vista de um pragmatismo.

Definido o conjunto direito, norma jurídica é o signo passível de ser aplicado para a construção de um discurso apto a ser reconhecido como parte integrante desse sistema. Esse é um enfoque pragmático do signo norma, porque é uma

⁵² “aparentemente, portanto, a regra para alcançar o terceiro grau de clareza de apreensão é a seguinte: Considerar que efeitos – imaginavelmente possíveis de alcance prático – concebemos que possa ter o objeto de nossa concepção. A concepção desses efeitos corresponderá ao todo da percepção que tenhamos do objeto.” (Charles Sanders Peirce. *Como tornar claras nossas idéias*. In: _____. *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 58).

⁵³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, p. 70.

relação do signo para com seu interpretante⁵⁴. E, de certa forma, não deixou de ser aplicado por KELSEN, o que demonstra que o problema da validade é uma questão que não foge do pragmatismo. Vejamos o seguinte trecho:

quando um indivíduo compulsoriamente tira a vida de um outro, provocando a sua própria morte por enforcamento, e então se pergunta por que é que este ato é ato jurídico, a execução de uma pena e não de um homicídio. Um tal ato apenas pode ser interpretado como ato jurídico, como execução de uma pena, e não como homicídio, quando é estatuído por uma norma jurídica, a saber, uma norma jurídica individual, ou seja quando é posto como devido (devendo-ser) por uma norma que se apresenta sob a forma de sentença judicial. Levanta-se, assim, a questão de saber sob que pressupostos é possível uma tal interpretação, por que é que no caso presente se trata de uma sentença judicial, por que é que vale a norma individual por ela estabelecida, por que é uma norma jurídica válida e, portanto, deve ser aplicada. A resposta a esta questão é: porque esta norma individual foi posta em aplicação da lei penal, que contém uma força da qual, sob os pressupostos que no caso se apresentam, deve ser aplicada a pena de morte. Se se pergunta pelo fundamento de validade desta lei penal, tem-se como resposta: a lei penal vale porque foi editada pela corporação legislativa e esta recebe de uma norma da Constituição estadual o poder de fixar normas gerais.⁵⁵

Costuma-se analisar passagens como essa, salientando-se a feição sintática do sistema que ela descreve, mas quem sabe um grande mérito da obra Kelseniana não tenha sido o de empregar a estrutura hierárquica como uma ilustração pragmática do ordenamento à medida que explica a relação de uma prescrição normativa com os interpretantes produzidos por uma comunidade que a qualificam como jurídica. Ora, isso é levado às últimas conseqüências pela recondução que se faz à norma fundamental: é o interpretante que atribui o caráter de juridicidade a uma Constituição da República.

O que estamos pretendendo assinalar, com isso, é que a Constituição é definida, na teoria kelseniana, a partir de seus efeitos, ou seja, dos interpretantes

⁵⁴ Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, "Peirce denomina o ramo da semiótica que estuda a relação entre 'representamen' e 'interpretante' de retórica pura". (*Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. XI). Tenhamos retórica pura como um paralelo à concepção pragmática da linguagem.

⁵⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 212.

que ela gera, no direito: se reconhecemos que um signo é a “Constituição” é porque dizemos que o uso desse signo será interpretado, por uma comunidade, como critério de reconhecimento da juridicidade de outros signos, que, por sua vez, embasarão outros e assim sucessivamente, até que uma conduta seja *justificada* pela aplicação desses mesmos signos. Nesse sentido, dizer que uma norma pertence ao sistema é assinalar que ela pode *motivar* (esse é seu efeito), desde que satisfeitos certos requisitos, a constituição de novos signos e que sua produção é justificável em função de outros – de tal forma que essa justificação é o efeito que outros signos causaram sobre essa mesma norma.

Mas, acrescentando esse aspecto jurídico-pragmático do significado de normas, haveremos de enquadrar essa atuação com os diferentes fenômenos da primeiridade, secundidade e terceiridade, colhendo-se os seguintes aspectos, que revelarão uma leitura semiótica daquele processo dialógico que já explicamos: 1) dada uma norma geral e abstrata N, ela poderá gerar, como sua interpretante – não nos olvidemos que um interpretante pode, sempre, gerar, novos interpretantes – signos remáticos – ou seja, signos de possibilidade, que se remetem a idéias, imagens – que constituirão a imagem da faixa de competência, material, subjetiva ou procedimental, que, potencialmente, poderá ser aproveitada na constituição de normas que dela retiram seu fundamento de validade⁵⁶; 2) à medida que interpretações concretas sobre esse mesmo campo de competência surjam em atos de aplicação, são produzidos interpretantes dinâmicos sobre seu alcance, objetivados por novos sinsignos⁵⁷ – há, assim, a idéia de resposta dialógica que um enunciado concreto fornece a outros; 3) os atos reiterados de aplicação, ou seja, de uso da língua do direito, geram legissignos que darão uma significação mais definida à norma e serão individualizados em réplicas conforme atos individuais que os passam a aplicar.

⁵⁶ O que estamos pretendendo exprimir com isso é uma idéia simples: vejo uma norma e imagino como devem ser constituídas as normas que dela derivam. Imagino isso mesmo sem ter um contato concreto com essas normas.

⁵⁷ Um possível conceito de ruído no direito surge quando, do ponto de vista de um intérprete, a impressão veiculada pelo primeiro recebe resistência na concretude do segundo. Outro surge no conflito de um segundo com um terceiro.

Note-se que 1), 2) e 3) são *perspectivas* semióticas sobre o direito, de primeiridade, secundidade e de terceiridade, de modo que não podem ser vistas como estágios absolutos, mas como pontos de vista. Ao mesmo tempo, o que denominamos de 1) e 3) é o direito visto pelo ângulo de sua língua. Evidenciamos, aqui, a ambigüidade do vocábulo: retrata tanto uma possibilidade de aplicação de uma norma, bem como as leis e hábitos gerados pelas convenções jurídicas.

Os fenômenos que se operam em secundidade evidenciam a perspectiva de um direito enunciado, ou seja, da resposta dialógica concreta aos enunciados do passado, generalizados em 3), revelando uma mutabilidade contínua que caracteriza a língua do direito.

Se pensarmos, agora, a idéia de positivação, tomando como parâmetro as normas legislativas, diríamos que o Poder Legislativo cria normas, visando a influenciar, em maior ou menor grau, a amplitude do interpretante imediato dos signos por ele empregados⁵⁸. Esse interpretante imediato fornece a idéia de faixa de competência, destinada aos demais Entes nos atos de aplicação (enunciação). O corpo legislativo, assim, influencia a língua do direito, marcadamente, no campo do interpretante imediato.

O Poder Administrativo edita normas que devem estar motivadas, a partir das primeiras. Devem ser compreendidas – pelos enunciados que a ele responderão no futuro – como respostas dialógicas de aceitação, concordância, com a “Lei”. O signo da legalidade coloca esse Poder numa relação muito próxima a de um interpretante dinâmico perante as leis⁵⁹.

⁵⁸ CLARICE VON OERTZEN ARAÚJO, com seu brilhantismo de sempre, assinala que “norma geral e abstrata é aquilo que a interpretação das leis está apta a produzir, se e quando a interpretação ocorrer”. (*Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 113) Diríamos que esse é o aspecto de primeiridade da norma geral e abstrata, é o aspecto que pode ser influenciado pelo Poder Legislativo. Por outro ângulo, quem sabe não poderíamos pensar em norma geral e abstrata enquanto interpretante dinâmico à medida que é aplicada por outras normas jurídicas.

⁵⁹ CLARICE VON OERTZEN ARAÚJO lembra que a linguagem da facticidade jurídica é o campo dos interpretantes dinâmicos. Vejamos: “Se a linguagem do direito positivo produz interpretantes imediatos, possíveis, a Linguagem da Facticidade Jurídica produzirá interpretantes efetivos, uma linguagem normativa que trata das condutas efetivamente ocorridas e que corresponde à

O Poder Judiciário situa-se, perante as leis, em uma relação também íntima com o interpretante dinâmico, pela interpretação. Mas, sua relevância no direito é concretizada pela aproximação que esse Poder guarda de dizer qual *deve ser* a tendência mais próxima a um interpretante final. Se fosse possível o limite ideal de um interpretante final, ele surgiria em uma norma Judicial. Mas, primeiridade, secundidade e terceiridade, no direito, são sempre de um dever ser. O Judiciário pretende se constituir num papel de terceiro, ao prescrever em qual sentido esse terceiro deve ser⁶⁰.

A divisão, acima, não é absoluta, não revela relações exclusivas entre as normas constituídas por cada um dos Poderes e os diversos interpretantes. Todas as normas são geradas a partir de signos, sendo possível, para cada uma delas, pensar nos três tipos de interpretantes. Mas, o que pretendemos revelar é um aspecto de preponderância, tomando como base o papel que cada autoridade exerce em um processo de positivação.

De fato, se pensarmos no subsistema das normas legislativas, há aquelas que, em razão de sua função e posição hierárquica, aproximam-se mais a interpretantes dinâmicos ou finais do que outras.

Nas leis ordinárias, o traço de um interpretante dinâmico no processo de positivação é feito intersubjetivo, conforme a feição da norma demonstre determinada aplicação da Constituição de uma e não de outra maneira – ou seja, a uma resposta dialógica perante essa própria Constituição. Agora, se pensarmos que a Constituição Originária não tem fundamento de validade em nenhuma norma positiva, veremos que ela é uma resposta dialógica política, mas não jurídica;

emanação das normas individuais e concretas.” (*Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 1193).

⁶⁰ CLARICE VON OERTZEN ARAÚJO ensina que “o instituto jurídico da coisa julgada material opera na condição pragmática de interpretante que Peirce denominou de interpretante final [...]”. (*Semiótica do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 135).

notaremos que ela não é interpretante dinâmico de nenhuma outra norma, pelo simples fato de que é a primeira.

Quando se edita lei complementar que estabelece normas gerais de direito tributário para evitar os conflitos de competência, há uma tentativa – claro que impossível – de se consolidar um interpretante final sobre certos aspectos da Constituição da República. Busca-se tornar o interpretante dinâmico produzido pelo legislador nacional, como um padrão de referência para interpretação daquelas normas⁶¹. O mesmo sucede na norma interpretativa – daí porque se diz que esta última invade a competência do Poder Judiciário.

No campo das normas administrativas, normas gerais e abstratas, como Decretos, produzem interpretantes imediatos de relevância mais acentuada, pelo ponto de vista jurídico, do que os de normas individuais e concretas. Pensamos essa relevância no sentido de que norma com tal natureza, por sua generalidade, gera efeitos muito mais amplos na esfera da língua do direito – será aplicada muito mais vezes, de modo que o aspecto de “possibilidade”, “potência” é mais marcante do que outras normas que se esgotam com o adimplemento de uma única conduta.

Por sua vez, Atos Declaratórios Interpretativos visam a uma aproximação maior a um interpretante final, na tentativa, também impossível, de estabelecer padrões e hábitos de aplicações finais.

Por fim, no Poder Judiciário, as normas – tomadas como normas *stricto sensu* – que mais se aproximam ao interpretante final para a feição da língua do direito são os precedentes ou paradigmas. Decisões, digamos assim, menos influentes são interpretantes dinâmicos com relação às normas que aplicam para a

⁶¹ “As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções de certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: _____. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 328).

comunidade jurídica, embora possam lograr êxito de se aproximar, muito, de um interpretante final para as partes envolvidas.

Pensar em uma língua do direito, por esse enfoque, é tomar consciência (i) do interpretante imediato da semiose normativa, ou seja, daquele aspecto que é entendido como uma possibilidade, como uma idéia que é a de uma faixa de competência passível de motivar uma cadeia de positivação concreta, bem como (ii) dos padrões e hábitos estabelecidos por uma comunidade jurídica, que postulam tender para um interpretante final.

É por meio delas – as categorias de um terceiro – que vislumbramos e enxergamos esse cosmos que é o direito: não temos como nos esquivar delas para perceber o objeto de nossas investigações e, se o tentássemos, em uma tentativa ingênua e impossível, sobraria um nada: o que não se pode dizer⁶².

Todavia, embora não possamos abandonar, de forma integral, nossas crenças e nossa herança cultural, podemos submeter a um juízo crítico parte das convenções que recebemos. Não houvesse isso, inexistiria evolução na Ciência, ou no conhecimento. Aliás, PEIRCE, criticando, em fina ironia, o que enuncia ser o método da autoridade, afirma que: “Para a massa da humanidade não haverá, talvez, e por esse motivo, melhor método. Se o mais intenso impulso que experimentam os leva a ser escravos intelectuais, escravos devem continuar.”⁶³

⁶² PEIRCE enuncia que “Certos filósofos imaginaram que, para começo de uma investigação, bastaria colocar, por escrito, ou oralmente, uma indagação e chegaram a recomendar que iniciássemos nossos estudos questionando tudo. Entretanto, o simples colocar uma proposição em uma forma interrogativa não estimula o espírito a correr empós da crença. Deve existir uma dúvida viva e real, sem o que toda discussão estará vazia”. (A fixação das crenças. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993), p. 78. Por sua vez, VILÉM FLUSSER lembra que adotar a fenomenologia de HUSSERL, colocando-se entre parênteses todos os conhecimentos adquiridos ao longo da história, exigiria uma disciplina mental violenta que dificilmente poderia ser mantida por muito tempo. (*Língua e Realidade*. 1a. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004. p. 36).

⁶³ A fixação das crenças. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 82.

Nesse contexto, acepções que tratam de centralização dos focos passíveis de fundamentar a compreensão do direito, como as que enunciam “direito é o que o Supremo diz que é”, revelam dois aspectos distintos: (1) o que o Supremo diz prevalece em uma cadeia de posituação; (2) as decisões do Supremo Tribunal Federal têm o condão de criar hábitos, ou seja, de interferir, de forma decisiva, nesse acervo geral que é a língua do direito – não há como se falar em uma linguagem jurídica, de forma adequada, sem uma resposta de aceitabilidade ou refutação ao que o Supremo diz.

Agora, podemos criticar esses hábitos, a partir de veiculações do direito enunciado ou pela invocação de outras crenças que aceitamos. VILLEM FLUSSER explica o seguinte: “[...] é a frase uma organização de palavras, e ela é certa quando obedece às regras da língua a qual as palavras pertencem, e errada quando não obedecem.”⁶⁴

É possível postular a prova de uma regra da língua do direito, pela evocação de enunciados jurídicos; e podemos reforçar a prova por signos que se revelem tendentes a produção de um interpretante final, como precedentes judiciais etc.

O método é indutivo, porque os interpretantes imediatos dos enunciados jurídicos podem ser infinitos, de acordo com as possíveis relações que os signos travam entre si. Assim, um interpretante dinâmico pode revelar algumas dessas relações possíveis, mas, potencialmente, pode ser infirmado por outra linguagem que demonstra uma maior amplitude de relações que não apenas infirmem àquela anteriormente exposta – ou seja, a torna inexplicável perante um problema levantado –, como proponha outra mais explicativa sobre o ordenamento jurídico – de forma mais ampla, ou mais próxima ao direito enunciado ou que, por qualquer outra razão, pareça, a alguém, como mais recomendável. Em suma: que possa ser mais convincente em um determinado contexto.

⁶⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 1. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004, p. 44

E é indutivo, também, o reforço da prova, porque a tendência interpretativa de uma comunidade jurídica sobre certa norma pode não ser uniforme ou pode se alterar com o tempo, eis que a língua, com vimos, é um mudar ininterrupto. Logo, os signos que, concretamente, postulam um caminho a um interpretante final são sempre uns, dentro de uma classe potencialmente infinita, o que revela a falibilidade do conhecimento humano⁶⁵.

De qualquer sorte, esse método indutivo que visa a atingir uma verdade provável, antes de pregar um acatamento da noção de verdade por correspondência, é um imperativo próprio do jogo da linguagem da Ciência. Ao contestar certas “leis”, por se revelarem inconsistentes com elementos a todos acessíveis de forma intersubjetiva, permite-se a refutação, ou seja, um dialogismo próprio do mundo científico. DARDO SCARVINO é quem explica:

un enunciado no es ‘científico’ porque diga algo verdadero acerca de un estado de cosas. Lo es porque respeta ciertas reglas de juego, entre las que se halla, claro está, el hecho de pretender decir algo verdadero acerca de ese estado de cosas. Pero su ‘verdad’ solo será aceptada como válida hasta que alguien pueda refutarla. Justamente, una de las reglas del juego científico es que las pueblas aportadas pueden deben ser pasibles de refutación (si hablo acerca de algo que nadie más que yo puedo observar, esos enunciados no será considerados válidos).⁶⁶

A Ciência, assim como a norma que aplica o direito, comunica-se de forma motivada para que possa receber uma resposta de acatamento no futuro. Há uma correção, também, na Ciência, mas que não se trata de uma relação de correspondência entre ela seu objeto, mas uma relação de concordância entre ela e outros enunciados futuros que a tomam em um dialogismo.

⁶⁵ Lourival Vilanova sustenta que “A experiência indutiva é, logicamente, infinita, e por maior que seja o número de casos dados, não se alcança o plano do apodíctico.” (VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de direito*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004, p. 69).

⁶⁶ SCARVINO, Dardo. *La filosofía actual*. Pensar sin Certezas. Buenos Aires: Paidós, 2007, p. 71. Em uma tradução livre: “um enunciado não é ‘científico’ porque diga algo verdadeiro acerca de um estado de cosas. É porque respeita certas regras de jogo, entre as que se encontra, claro está, o fato de pretender dizer algo verdadeiro acerca desse estado de coisas. Mas, sua ‘verdade’ só será aceita como válida desde que alguém possa refutá-la. Justamente, uma das regras do jogo científico é que as provas apontadas podem devem ser passíveis de refutação (se falo acerca de algo que ninguém mais além de mim pode observar, esse enunciado não será considerado válido).”

Nessa toada, o que chamamos de “prova” é a invocação responsiva de enunciados do passado para que se justifique uma posição perante enunciados do futuro. A “correção” de uma norma (ou de um ato de fala que exprime, adequadamente, a língua do direito) ou de uma posição científica depende da força de sua motivação – ou seja, de sua comprovação – que se torna uma condição para que sua correção seja aceita, ou refutada, em enunciados dialógicos do futuro.

Portanto, assim como a linguagem competente do direito é a linguagem das provas, a linguagem competente da ciência é a linguagem das provas.

1.4 Língua do direito, direito enunciado e a Ciência do Direito

Língua do direito, enquanto primeiridade ou terceiridade, é dever-ser-do-direito. Direito enunciado é direito-realizado – um segundo – um dever ser enquanto aplicado a um caso concreto.

À medida que enunciados são constituídos, significações incorporadas numa comunidade jurídica formam a língua do direito em um terceiro.

Retoricamente, diríamos: não há como se confundir a língua do direito com o direito enunciado. A primeira é o material significativo do qual o operador do direito se serve para constituir o segundo, que é o resultado de atos de fala.

Uma norma, um instituto, uma espécie de relação entre normas, um jeito de ser de um regime jurídico, compreendido, assim, por uma comunidade jurídica, são componentes da língua do direito. O uso deles, para a positivação do direito, é direito enunciado.

Quando a doutrina convencional enuncia que as fontes do direito são as leis, os costumes, sentenças, princípios, própria doutrina etc. está se referindo ao conjunto de enunciados aptos a motivar uma determinada aplicação do direito – terceiridade – ou seja, a elementos da língua do direito⁶⁷. Problema diferente é o de se conceber as fontes do direito enunciado e, daí, só há sentido em se indicar aos órgãos em atividade de enunciação, como o faz PAULO DE BARROS CARVALHO,⁶⁸ ou à própria enunciação, como ensina TÁREK⁶⁹.

Por outro lado, uma norma pode ser vislumbrada como direito enunciado, se pensada que é fruto de procedimento levado a cabo pelo respectivo órgão competente. Mas, pode ser tida como língua do direito, quando vista como material significativo que permitirá a constituição de novas normas. Tudo difere do ângulo e propósito de investigação.

Um enunciado que cria prescrição já presente no sistema, ou desnecessário, para os fins a que se propõe – por conter, por exemplo, hipótese de incidência impossível de se concretizar – pouco agrega à língua do direito.

Uma inferência, originalmente, empreendida pela doutrina, mas que se institucionalize como parte do tesouro compartilhado pelos operadores jurídicos, torna-se parte da língua do direito, sem se confundir com qualquer enunciado jurídico. Não há um único enunciado prescritivo que condicione a prestação de serviços à obrigação de fazer. Mesmo assim, a construção foi acatada pelo Supremo Tribunal Federal, apontando efeitos relevantes no direito positivo⁷⁰.

⁶⁷ Sobre a relação da Ciência com o Direito, Tácio Lacerda Gama explica: “Os textos de direito positivo e da Ciência do Direito estão sempre em constante relação. Os sentidos produzidos pela Ciência influenciam decisões no direito positivo. Assim como as disposições do direito positivo constituem o próprio objeto das considerações da Ciência Jurídica. Dialogicamente, textos da Ciência e do direito positivo se condicionam mutuamente. E mais, cada um deles, individualmente, se relaciona com várias outras espécies de texto que dão forma ao contexto.” (*Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 324)

⁶⁸ *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007., p. 47.

⁶⁹ MOUSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 138

⁷⁰ “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE

Mas, não é qualquer enunciado doutrinário que modifica a língua, não é, sequer, o próprio enunciado prescritivo que a modifica: ele é mesmo fonte histórica do início dessa mudança, mas requer a aceitação dos demais utentes da linguagem.

Diríamos que quando SAUSSURE⁷¹, ao tratar da lingüística interna, rejeita qualquer aspecto da língua que não é lingüístico, não está impedindo ou negando a possibilidade desse estudo, está segmentando, cortando seu objeto de investigações. Tal como KELSEN, por exemplo, fez com o direito⁷². A língua do direito, assim, pode ser vista por um aspecto lingüístico, mas, também, por um prisma jurídico, sociológico, antropológico etc. Cada um corresponde ao corte de uma língua científica.

A Ciência do Direito, sem consciência disso ou, ao menos, sem dar muita ênfase a essa consciência, toma como objeto o direito – linguagem – ora estudando propriedades jurídicas da língua do direito, ora do direito enunciado.

Ao distinguir que certo caráter não é inerente a um enunciado já determinado, mas a todos aqueles que se subsumam uma classe de enunciados (ou seja, um tipo, um TYPE, um legissigno) ou mesmo a qualquer enunciado, está-se focando um aspecto potencial do direito, um elemento tangente, pelo prisma jurídico, à língua falada por esse direito, que é o de suas condições jurídicas de uso. Ou seja, postula-se como essa língua pode ser usada, de tal forma que se produzam enunciados que componham um direito enunciado.

SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

⁷¹ *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 29.

⁷² Note-se que SAUSSURE separa o objeto da lingüística de qualquer influência histórica, psicológica, biológica, tal como KELSEN fez com o direito.

A Teoria Geral do Direito, por sua vez, fornece subsídios para uma sistematização jurídica do direito enunciado, mas, para isso, criando conceitos que se dirigem a um enunciado qualquer. Ao investigar institutos como “relação”, “sistema”, “norma”, “direito subjetivo”, “prestação”, “vigência”, “validade” etc. volta-se a uma generalização, da mesma forma que os gramáticos, com ou sem razão, dizem que há substantivos, verbos etc. e, ao assim proceder, criam palavras que se agregam à língua e condicionam o modo pelo qual enxergamos nossa própria língua.

Quando LOURIVAL VILANOVA enuncia que “Sem o agente legislativo, o juiz seria o legislador, o que lhe daria descomedido poder. Ou julgaria sem norma, o que lhe proporcionaria descomedido arbítrio”⁷³, não está tratando de norma legislativa ou judicial específica. O universo por ele referido só pode ser o de língua do direito, porque são conceitos já institucionalizados e pensados, idealmente. Não têm nada de acidental.

No campo do direito positivo, ou melhor, da língua do direito, que, para o jurista hoje vige, poderemos ilustrar como PAULO DE BARROS CARVALHO trata de um aspecto jurídico da língua do direito nacional, que é o da possibilidade de se veicular determinadas prescrições⁷⁴:

Pode o legislador complementar, invocando a disposição do artigo 146, III, “a” definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente, sim, no pressuposto desde que o faça para dispor conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Iguamente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

No segmento acima, o ilustre Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo exprime conclusão voltada ao tema das normas gerais de direito tributário, articulada com base no artigo 146, da Constituição da República e outros

⁷³ VILANOVA, Lourival. O poder de julgar e a norma. In: _____. Escritos Jurídicos e filosóficos. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004, p. 357.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 23, 233.

princípios, como da autonomia dos Municípios, da isonomia dos Entes Políticos. Está, portanto, tratando do direito enunciado.

Mas, sua análise não se limita ao que já foi falado, em termos de direito enunciado. Trata, também, de uma circunstância referente a um dado potencial, ou seja, das condições mediante as quais uma situação hipotética (a produção de uma norma com determinado conteúdo) pode ser concretizada de forma válida no direito.

No caso, as normas gerais de direito tributário já existem na língua do direito (legissignos), já são um conceito à disposição do enunciador, independente de sua edição no direito enunciado (réplicas). É por isso que é possível falar sobre elas, assim como é possível falar sobre um Imposto Sobre as Grandes Fortunas, entidade que pertence à língua do direito.

A investigação, nesse caso, não se esgota no que é, mas antecipa uma característica de um poder-ser, uma idéia inerente a um primeiro. Há algo, aqui, de um direito enunciado futuro, sem que se perca o caráter sincrônico da Ciência do Direito, justamente porque se foca em uma potencialidade atual, ou seja, investiga-se uma possibilidade de uso jurídico da língua-direito.

Em um enfoque preponderante do direito enunciado EURICO DE SANTI⁷⁵ atesta que

O dever de o contribuinte constituir o crédito sem prévio ato de lançamento, realizando o 'pagamento antecipado' assim denominado pelo simples fato de anteceder cronologicamente à qualquer atuação do Fisco, está previsto no caput do artigo 150 do CTN.

O insigne jurista, nesse caso, está se referindo a um enunciado já positivado, não está explicando, como, segundo o direito, ele pode ser criado. Mas,

⁷⁵ *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 121.

indiretamente, acaba descrevendo uma condição de uso da língua, que é o da possibilidade da emissão de um ato de fala com os requisitos do auto-lançamento.

Uma terceira forma aproximativa da língua do direito é o do estudo de institutos jurídicos, de conceitos. Muitas vezes, o foco temático é a significação de um conceito, são estudos como “a natureza jurídica do instituto X”, que, em verdade, é a busca de uma convenção institucionalizada na língua do direito – um terceiro. DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO A. GUIBOURG explicam esse aspecto com mestria:

Y en este juego de inventar debates estériles hay verdaderos campeones: los hombres de leyes, dedicados desde hace mucho siglos a inventar clasificaciones y a trazar sutiles (y siempre convenientes) distinciones, escriben extensos argumentos sobre la naturaleza jurídica del matrimonio, del préstamo a la gruesa o de las asignaciones familiares. Todos estos problemas son insolubles si se los plantea de esa manera, porque su solución no depende de la realidad ni de la naturaleza sino de ciertas decisiones clasificatorias e lingüísticas.⁷⁶

Assim, quando se questiona se o artigo 3º da Lei 9.718/98 utilizou “corretamente” o conceito de faturamento, está-se questionando se aceitaremos a motivação feita pelo legislador, ao criar o tributo (motivação entendida, aqui, como os signos que buscam indicar o fundamento de validade da norma do tributo em uma norma constitucional), estamos questionando se a resposta dialógica ao padrão que a língua do direito tinha como faturamento – elemento da terceiridade – convence-nos a ponto de predicá-la o atributo de “correção”.

Note-se que esse estudo não se limita ao direito enunciado, como ele está expresso, mas estende-se ao que os próprios pensadores do direito denominam por “faturamento”, perquirindo-se, portanto, por uma convenção da comunidade jurídica. Habilmente, denominamos isso “como um elemento subjacente ao texto”, que é um

⁷⁶ Metodología del conocimiento científico. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 1985, p. 41. Em tradução livre e aproximada: “E com este jogo de inventar debates estéreis há verdadeiros campeões: os homens das leis, dedicados há muitos séculos a inventar classificações e trazer sutis (e sempre convenientes) distinções, escrevem extensos argumentos sobre a natureza jurídica do patrimônio, do seguro marítimo ou um programa de prestação familiares. Todos os problemas são insolúveis se plantados dessa maneira, porque sua solução não depende da realidade das coisas senão de certas decisões classificatórias e lingüísticas”.

modo inconsciente de se falar “uma convenção da língua do direito”. Agora, quando se enuncia que na Constituição não há um conceito de *renda*, esquece-se que ela fala uma língua do direito e se ela empregou um signo pertencente a esse código, ele tem significação, ele gera interpretantes.

A preponderância do enfoque enunciativo revela o que houve de contingente na positivação do direito positivo, contingência, partir de uma escolha; o enfoque jurídico-lingüístico, digamos assim, preocupa-se com o que existe de previsível ou do dever-ser-previsível. Por esse panorama, a admissão de um direito natural – previsibilidade material de certas frases de qualquer direito – busca uma iteratividade semântica necessária, portanto existiria na língua do direito: como se fora um aspecto universal de todas as línguas.

No que se refere a nosso problema, que é o da hierarquia das normas, a identificação da distinção entre língua do direito e direito enunciado assume proporções decisivas.

Há um estudo de teoria geral do direito que é o de pensar o que significa assinalar que uma norma é hierarquicamente superior a outra e em que sentido a hierarquia influencia o uso da língua direito. Foi o empreendido por KELSEN. Mas, ele não trata de nenhuma língua do direito específica, seria, digamos assim, um trato genérico sobre o direito.

Outra postura é especializar o foco para um direito peculiar, identificado. É clara a diferença entre estudar o significado de uma estrutura hierarquizada no direito e o de buscar conhecê-la em um caso concreto, assim como é inadequado o estudo de um enunciado sem um contexto. São matizes inconfundíveis, são interesses distintos. O segundo necessita do primeiro. Ao primeiro, o segundo é indiferente. Mas, há de se conhecer as duas quando se intenta investigar um aspecto do uso de determinada língua do direito.

O erro que se pode fazer é passar da gramática jurídica genérica (Kelseniana) e aplicá-la ao caso concreto (gramática aplicada), pensando, daí, obter um resultado adequado pelo prisma da gramática específica. E, pensamos, em alguns casos, nós, operadores do direito brasileiro, cometemos esse equívoco.

De qualquer sorte, expostos esses fatores, passaremos a seguir o seguinte plano: (i) identificar condições formais para que um enunciado possa ser tido como exprimindo uma língua do direito, corretamente; (ii) refletir, de maneira crítica, no contexto atual do cenário tributário, como a língua do direito vem sendo empregada para atribuir a qualidade de correção – “validade” – aos enunciados jurídico-tributários, propondo critérios que julgamos úteis, para que essa língua seja mais bem falada.

CAPÍTULO II – HIERARQUIA E TEORIA GERAL DO DIREITO

2.1 Normas introdutoras e normas introduzidas

Na concepção fenomenológica de PEIRCE, tenhamos o terceiro como algo que “põe um primeiro em relação com um segundo”⁷⁷. Já tivemos alguma idéia, pelo capítulo anterior, de como isso se efetiva. Poderíamos, de uma forma bem simplificada, dizer o seguinte: é o pensamento que coloca uma qualidade a um objeto. Reflitamos, agora, como isso pode influenciar no fenômeno da “juridicidade”.

Ensina PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁸ que as normas andam aos pares. Há as normas introdutoras e as normas introduzidas. As últimas não ingressam no direito, sem as primeiras. A norma introdutora – também chamada de veículo introdutor – apresenta uma estrutura hipotético-condicional deôntica (deve ser que, se A, então B) que exprime, em seu antecedente (A), o fato da consecução de um procedimento e, em seu conseqüente (B), o dever de se observarem as normas por ela introduzidas, tais como as leis, os contratos, as sentenças, decretos etc. São essas entidades que inserem normas no sistema e são elas mesmas normas.

Antes de fornecermos uma interpretação semiótica dessa idéia, gostaríamos de tecer uma explicação um pouco mais intuitiva. Imagine-se uma “lei” – Lei do Tóxico, Leis dos Crimes Hediondos, Código Civil etc. Essa Lei pensada é uma “norma introdutora”, pois determina a observância de seu conteúdo, materializado em artigos, parágrafos, incisos, etc. Esse conteúdo revelará, como seu interpretante, aquilo que denominamos “normas introduzidas”.

⁷⁷ *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993, p. 143.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 48.

PAULO DE BARROS CARVALHO explicitou essa diferença, mas ela está implícita no pensamento de diversos juristas. Vejamos, em KELSEN, por exemplo, o seguinte trecho:

Levanta-se, assim, a questão de saber sob que pressupostos é possível uma tal interpretação, por que é que no caso presente se trata de uma interpretação, por que é que no caso presente se trata de uma sentença judicial, *por que é que vale a norma individual por ela estabelecida* [...] e a resposta a esta questão é: porque esta norma individual foi posta em aplicação *de lei penal que contém uma norma geral* [...] ⁷⁹

Dele se nota que a sentença *estabeleceu uma norma individual*, enquanto a lei penal *contém uma norma geral*, ou seja, lida-se com a noção de um ato que *contém* ou *estabelece* normas. Esse ato é que passaremos a denominar “norma introdutora”.

Pois bem, já expusemos que norma assume a forma de um argumento prescritivo, tal que, no universo da língua do direito, associa-se que dado um antecedente deve ser inferido um conseqüente. A norma introdutora qualifica-se, portanto, como um argumento prescritivo, determinando que, em razão do procedimento por ele mencionado, deve ser a observância das normas inseridas. Esse interpretante é uma lei porque exige – prescritivamente – que do antecedente se conclua o conseqüente. Em termos semióticos, todo argumento é uma proposição que é uma lei para seu interpretante. Aqui, tem-se uma “Lei” no sentido jurídico. A semelhança de nomes é bem sugestiva.

O interpretante de um veículo introdutor, portanto, é um argumento-síntese de um signo complexo, porque referente a, pelos menos, três objetos distintos, que são: (i) o ato de vontade de uma determinada autoridade, cujo conteúdo é a conduta esperada por essa vontade, que é o da observância das normas introduzidas⁸⁰; (ii) a

⁷⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 212.

⁸⁰ “O dever-se – a norma – é o sentido de um querer, de um ato de vontade – é o sentido de um ato dirigido à conduta de outrem, de um ato cujo sentido é que um outro (ou outros) deve (ou devem)

interpretação (interpretante dinâmico) que essa autoridade efetivou do conteúdo das normas que deram fundamento de validade a esse veículo introdutor, ou seja, as normas que compõem o segmento da língua do direito aplicada na construção do direito enunciado⁸¹; (iii) o evento do procedimento realizado para a produção do veículo introdutor, que é objeto do antecedente da norma introdutora⁸².

O *representamen* desse veículo é o conjunto de palavras por ele empregadas. Há o *representamen*, enquanto legissigno, que nada mais é senão aquele que pode surgir na mente de qualquer um, enquanto acervo compartilhado por toda uma comunidade. Todos sabemos repetir, após uma consulta, o conteúdo do *caput* do artigo 5º da Constituição da República, e é isso, *repetido*, que é o *representamen* daquele artigo. Mas, há *representamens* dos sinsignos que corporificam esse legissigno, que são as réplicas deles – como ocorre com um exemplar de um diário oficial.

Os sinsignos que corporificam os legissignos jurídicos podem ser, eles mesmos, jurídicos ou não. Uma citação de um artigo de lei em um livro da Ciência do Direito é um sinsigno não jurídico de um legissigno jurídico. O sinsigno é jurídico quando emitido em um *locus* reconhecidamente jurídico pela língua do direito, que é, por exemplo, o diário oficial, o papel assinado pelo juiz denominado “sentença”, o documento que materializa um contrato etc.

Os legissignos ingressam no direito, ou porque corporificados por sinsignos em um *locus* jurídico – e passam a ter existência independente desse *corpus* – ou porque inferidos – mediante signos que, para seu interpretante são argumentos – de outros legissignos jurídicos, ou ainda, porque representariam idéias possíveis relacionadas a interpretantes produzidos de legissignos, e essas idéias se tornam

conduzir-se de determinado modo”. (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 3).

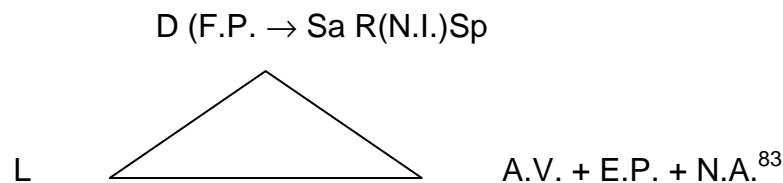
⁸¹ “a criação jurídica deve ser concebida como aplicação do direito” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 253).

⁸² “A indicação do título designativo da espécie normativa é um indício de que aquele veículo introdutor foi presumivelmente confeccionado de acordo com o procedimento previsto para sua criação”. (MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 130).

hábitos aceitos por enunciados jurídicos, ou seja, passam pela prova do dialogismo do direito.

O termo *instrumento introdutor* é dotado de ambigüidade, porque significa tanto (i) o documento, ou seja, o conjunto de sinais jurídicos que corporificam legissignos; (ii) como, também, os próprios legissignos em si mesmos; (iii) e, ainda, os interpretantes por ele gerados. Assim, olhamos para o diário oficial e dizemos: “eis a Lei X em seu suporte físico”, que é o sentido (i). Mas, se esse diário oficial, específico, for queimado, ainda assim a lei existirá, enquanto legissigno, tal como predica o sentido (ii). Ao mesmo tempo, aquilo que ela está propensa a gerar em uma mente qualquer, que é o seu interpretante imediato (iiia) – um argumento prescritivo, nos termos já explicados – também, é, em si mesmo, “lei”, como será “lei” a interpretação que surge em um interpretante dinâmico, em um ato de aplicação (iiib).

Assim, temos:



O interpretante dinâmico do veículo introdutor pode focar determinados pontos de seu objeto. Por exemplo, em um ato de aplicação de N.I., os legissignos do V.I. serão vistos, precipuamente, pelo aplicador, como signos que revelam, como objeto, o ato de vontade A.V. da autoridade ponente da norma aplicada; no ato de controle (correção) de adequação de V.I., buscar-se-á compreender o veículo introdutor a partir das normas que a ele deram fundamento de validade, ou seja, o veículo passa a ser o signo (interpretante) da norma aplicada N.A.

⁸³ L = Legissigno; A.V. = Ato de Vontade; E.P. = Evento Procedimento; N.A. = norma aplicada; D = functor interproposicional; F.P. = fato procedimento; Sa R(N.I) Sp = relação jurídica de observância de N.I.; N.I. = norma introduzida. Sa = sujeito ativo. = sujeito ativo; Sp = sujeito passivo. O vértice esquerdo é o *representamen*, o vértice superior é o interpretante e o vértice direito é o objeto.

O que mais nos interessa, para fins do presente estudo, é veículo introdutor enquanto interpretante, ou seja, como norma jurídica *stricto sensu*, nos termos já explicados e seus respectivos objetos.

Agora, bem, a funcionalidade do argumento prescritivo denominado “norma introdutora” apenas é concebível, porque sua validade foi presumida pelo intérprete – norma fundamental⁸⁴ – ou porque a constituição desse argumento foi prevista por outras normas, em um tipo de diálogo que é a interdiscursividade do direito – e isso se revela quando se nota que as normas que lhe serviram de fundamento de validade é um dos objetos por ele significados⁸⁵. Para compreender esse diálogo é preciso que se estudem as relações entre normas, tal como faremos a seguir.

2.2 Normas e suas relações

2.2.1 Considerações iniciais

Enunciar que existe uma norma introdutora é assumir que houve o uso da língua do direito, de tal forma que foi produzido um determinado número de enunciados que exprimem essa língua. A idéia de veículo sugere o caráter

⁸⁴ Kelsen, tratando da aceitação da validade da Constituição, enuncia: “apenas pode ser que a validade desta Constituição, a aceitação de que ela constitui uma norma vinculante, tem de ser *pressuposta* para que seja possível interpretar os atos postos em conformidade com ela como criação ou aplicação de normas jurídicas válidas.” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 213).

⁸⁵ “Se se pergunta pelo fundamento de validade desta lei penal, tem-se como resposta: a lei penal vale porque foi ditada pela corporação legislativa e esta recebe de uma norma da Constituição Estadual o poder de fixar normas gerais”. (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 212).

normativo desse uso⁸⁶. Daí por que concordamos com a idéia de TÁREK, para quem “Aplicar é ato locucionário de dizer algo no jogo do direito positivo.”⁸⁷

Dissemos, no capítulo anterior, que observamos um enunciado qualquer e temos a capacidade de assinalar se emprega, ou não, uma língua do direito. A partir do subitem precedente, poderemos acrescentar que aceitar um enunciado como falante da língua do direito é admitir que foi inserto por uma norma introdutora. E essa norma, por sua vez, será assim reconhecida quando a relação que ela constitui entre procedimento e normas introduzidas, posta por um dever ser, for reconhecida pelo aplicador/observador como uma relação juridicamente possível: tal como previsto por outras normas jurídicas.

É esse tipo de conformação que é uma resposta dialógica do ato de construção de uma norma a enunciados do passado, assim como o reconhecimento de sua adequação é uma resposta de outros enunciados desse mesmo ato.

A atribuição desse caráter de juridicidade a esse argumento que denominamos veículo introdutor depende da interpretação de enunciados do passado, e isso se dá a partir do uso de certos padrões interpretativos (terceiros), que compõem a língua do direito. Eis o elemento de terceiridade que coloca uma qualidade, a de ser jurídico, a um conjunto de enunciados.

Mas, se há a língua do direito, podemos tomar emprestadas da lingüística algumas categorias, como a de associações paradigmáticas e sintagmáticas, e quem sabe não teremos poderoso instrumental para compreender como se travam as relações de coordenação e subordinação entre normas.

⁸⁶ Eurico Marcos Diniz de Santi assim enuncia: “O veículo introdutor de lei outorga validade *juris tantum* aos atos de aplicação do direito, i.e., porque veiculada por *fonte formal* compatível com o ordenamento jurídico, que assim impõe a validade da regra como premissa de seu funcionamento.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 127).

⁸⁷ MOUSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 152.

As associações sintagmáticas são aquelas constituídas no eixo da combinação. Elas transparecem, por exemplo, em frases e são constituídas na presença⁸⁸: cada palavra em um enunciado, ou frase, relaciona-se com as demais, em relações sintagmáticas.

Se pensarmos, no direito, o processo de positivação como o de construção de frases complexas, veremos que enunciados – ou normas – se associam, uns aos outros, em relações sintagmáticas. Na lingüística, a relação sintagmática é vista de forma horizontal. No direito, esse escrever tem sido visto, por muitos juristas, na verticalidade, o que são apenas ícones distintos para representar uma idéia.

Por sua vez, as relações paradigmáticas fundam-se na associação de palavras, por qualquer semelhança, ou oposição, que surja entre elas. Operações paradigmáticas concretizam-se no plano da seleção (de palavras). É pelo paradigma que se tem a idéia de incidência, subsunção etc.⁸⁹.

Nesse contexto, os signos, componentes de uma língua, são pensados sempre em relações paradigmáticas ou sintagmáticas. Ora, se adotamos o viés de uma língua do direito, temos de assumir que a norma não existe sozinha: é fruto de relações com outras normas⁹⁰.

2.2.2 Normas *lato sensu* e normas *stricto sensu*

Pelo enfoque jurídico da língua do direito, os enunciados – legissignos – que compõem as normas *lato sensu* são suas unidades sintagmáticas. Elas se agrupam,

⁸⁸ Saussure enuncia que “O sintagma se compõe sempre de duas ou mais unidades consecutivas, por exemplo: re-ler, contra todos, a vida humana, Deus é bom, se fizer bom tempo sairemos, etc.). Colocado num sintagma um termo só adquire seu valor porque se opõe ao que o precede ou que o segue, ou a ambos”. (*Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 142).

⁸⁹ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 28.

⁹⁰ “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em contexto de normas com relações particulares entre si.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, p. 19).

formando unidades sintagmáticas complexas, e, ao receber valores determinados, formam normas *stricto sensu*, que, por sua vez, podem ser combinadas em sintagmas, ainda mais complexos, como se opera, por exemplo, em certas relações de normas, tal como a relação entre a norma geral e abstrata que institui um empréstimo compulsório e a norma que determina sua restituição; a norma que cria uma contribuição à seguridade social e aquela que prevê a destinação sua arrecadação; entre outros exemplos.

Agora, normas são componentes da língua, no sentido de que serão entidades compartilhadas, aptas a ensejar uma possível aplicação (enquanto primeiridade ou terceiridade); e de que geram uma potência de regular novas linguagens (norma como primeiridade).

Em um viés técnico-jurídico, o termo *norma* pode ser tido em diversas acepções. Em sentido lato, como já assinalamos, é um conjunto de *representamens*. Todos os enunciados prescritivos no interior do ordenamento são normas (*lato sensu*). O tom da prescritividade já é revelado, pelo simples estar no interior do sistema.

Muito bem. Esses enunciados regulam comportamentos em situações intersubjetivas. Para isso, combinam-se pela forma sintática hipotético-condicional: “Deve ser que, Se a, então b”. Eis um signo que, para seu interpretante, é um argumento, mas do tipo prescritivo.

Nesse esquema que revela a compostura lógica das normas, a proposição “a” é a hipótese, ou seja, a condição suficiente do “então b”. Note-se que ser hipótese é ocupar uma posição sintagmática fixa em relação a um conseqüente, ou seja, é conceito relacional.

O “dever ser”, sintaticamente, é um conectivo que garante a implicação – inexistente no mundo ser – denominado “functor deôntico interproposicional” – ou

seja, garante o caráter de “lei” ao argumento⁹¹. E o “b”, por sua vez, é o enunciado em que se prescreve uma relação jurídica.

A proposição “b” há de apontar dois sujeitos de direito “Sa” e “Sb” – um será sujeito ativo e o outro sujeito passivo⁹². Ambos são vinculados por uma relação jurídica, em que Sa está permitido, obrigado ou proibido a praticar conduta em face de Sb. Agora, os categoremias “permitido”, “obrigado” ou “proibido” são a modalização de um “dever ser”, denominada “modal deôntico”. Trata-se de um “dever ser intraproposicional”: seu lugar sintático é no interior da proposição conseqüente.

Tenhamos por norma *stricto sensu* as proposições moleculares que enunciam que a ocorrência de certas condições (hipótese) deva ser suficiente para que se irradie determinada relação jurídica (conseqüente). As normas *lato sensu* são todas as proposições atômicas que, organizadas a partir de um esforço interpretativo do operador do direito, estruturaram-se naquelas primeiras. Mas, apenas o operador alfabetizado em uma língua do direito é apto a desenvolver essa atividade com um mínimo de segurança, por isso que instituições de ensino jurídico são tão relevantes: ensinam como a língua pode ser usada.

Não se pode olvidar, ainda, que o direito lida com valor. Há valor no ato de se apontar determinada hipótese, com características X, Y e Z, e não T, U, V⁹³. Há valor no ato de vinculá-la, deonticamente, a um determinado conseqüente e não a

⁹¹ “Mas, o *nexus* entre antecedente e no conseqüente está constituído pela implicação que não é (factualmente) mas deve ser”. (VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever ser*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004, p. 83).

⁹² “Mas, se na hipótese fática, como enunciado, poder ou não de estrutura relacional, a conseqüência é sempre uma relação: um sujeito (ou vários) em face de outro sujeito (ou vários). Sempre “S’ r S””. (VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever ser*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004, p. 84).

⁹³ “Então concluímos: a hipótese que é proposição descritiva de situação objetiva possível é construção valorativamente tecida com dados de fatos, *incidente na realidade e não coincidente na realidade*. Falta-lhe, pois, estado semântico, de enunciado vegetativo.” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses Editora, 2005, p. 86).

outro⁹⁴. E há valor em se proibir, permitir ou obrigar a conduta inserta no prescritor normativo.

Se o direito obrigasse, ou permitisse, condutas necessárias, essa tônica valorativa perderia força. A conduta não seria tomada, em si, como preferida por uma determinada sociedade, eis que não existiria comportamento contrário, ou contraditório, possível de ser praticado. O ordenamento perderia sua função de implementar valores.

Muito bem. Como o direito interfere no campo das condutas possíveis, infere-se que a violação a suas normas é um dado contingente. Daí por que existem proposições normativas que criam sanções, ou seja, imputam ao Poder Judiciário a prerrogativa de aplicar, coativamente, a regra violada, ou, caso não seja viável, determinar a imposição de conduta alternativa. Eis as normas secundárias.

Nesse timbre, normas secundárias são aquelas que estabelecem o dever de o Judiciário impor, coativamente, certas conseqüências, sempre que verificada a violação de outras normas. As primárias, por seu turno, são as demais normas do sistema e se dividem em dispositivas, quando tiverem por antecedente uma circunstância não vedada pelo direito, ou sancionatórias, quando instituïrem penas que ora substituem o comportamento inicialmente previsto em normas dispositivas, ora se acumulam com eles. Eis o caráter das multas, juros, da pena privativa de liberdade etc.⁹⁵.

Fixemos, nesse ponto, a seguinte classificação de normas: (a) *lato sensu* amplo (unidade sintagmática) e (b) *stricto sensu* (sintagmas moleculares). As normas *stricto sensu* dividem-se em (a.1) norma *stricto sensu* primária e (a.2) norma *stricto sensu* secundária. As primeiras, por sua vez, reparte-se em (a.1.1) norma em

⁹⁴ Ibidem, p. 92.

⁹⁵ KELSEN assim a elas se refere: "Suponha-se, porém, – como isto geralmente acontece – que normas jurídicas sejam, até mesmo em primeiro lugar, mandamentos dirigidos aos sujeitos de direito e só em segundo lugar aos *órgãos judiciais* [...]". (*Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 69).

sentido estrito primária dispositiva e (a.1.2) norma em sentido estrito primária sancionatória⁹⁶.

2.2.3 Norma introdutora e competência

O caráter de juridicidade do veículo introdutor – e das normas por ele introduzidas – é determinado quando se trava contato com enunciado que fala a língua do direito, tomada como referência.

Essa fala (objeto inerente a secundidade) é identificada quando nela se reconhece, a partir de um elemento da terceiridade (por exemplo, um padrão interpretativo), a presença de qualidades (primeiridade), tal como a qualidade de ser competente⁹⁷.

Nesse timbre, tenhamos competência como um tipo de relação, a relação de possibilidade de constituição de uma norma, e um agente. Se o agente é competente para a constituição da norma é porque, segundo o direito, ele pode produzi-la. Empregamos o termo *norma*, aqui, em seu sentido mais genérico, tanto de procedimento – e cada ato nele envolvido – como o de normas introduzidas.

Competência material⁹⁸, assim, é aquela que identifica essa possibilidade, sempre que um determinado campo das relações intersubjetivas *puder* ser objeto de regulação por normas produzidas por um agente qualquer. Competência procedimental identifica a aptidão de órgãos de produzir determinados procedimentos, ou melhor, de constituir certos veículos introdutores, e, a partir do

⁹⁶ Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi (*Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2001, p. 44).

⁹⁷ Paulo de Barros Carvalho, tratando, especificamente, da competência legislativa, enuncia que “competência legislativa é a aptidão que é dotada as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 235).

⁹⁸ Kelsen enuncia que “a norma superior pode não só fixar o órgão pelo qual e o processo na qual a norma inferior é produzida, mas também determinar o conteúdo dessa norma.” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 253).

cálculo de relações, identifica-se que o exercício de uma competência procedimental associada a uma competência material permite a veiculação de normas que se dirijam a alguns enunciadores do direito. *Um algo* dito a *alguém*.

Essa relação é um poder-ser, é uma possibilidade e, como todo primeiro, é mutável. Nele, há semelhança, jamais identidade. O exercício da competência (segundo) é equiparado à competência (primeiro), a partir de um interpretante que atribui a qualidade de ser jurídico a determinado corpo normativo⁹⁹.

Firmes nessas premissas, diríamos que pelo exame da norma de competência se observa *quem* pode dizer *o quê*, *para quem* e *como*.

Muito bem. Uma vez praticado o procedimento adequado pela autoridade competente para um *algo*¹⁰⁰, nasce a obrigação jurídica de que os agentes destinatários (os “alguéns”) passem a aplicar esses enunciados prescritivos, conforme sua própria competência (função a eles cabida). Note-se que há um antecedente: o uso da competência mediante o procedimento; e há uma conseqüência: o nascimento de uma obrigação jurídica de que as normas sejam aplicadas. A vinculação dessas duas proposições – antecedente e conseqüente – há de ser posta por um dever ser – o functor deôntico interproposicional.

Há, aí, norma jurídica: aquela que introduz outras (o algo dito) no sistema. Eis uma representação normativa, daquele terceiro que denominamos por veículo introdutor.

⁹⁹ Segundo John Searle, é isso o que se passa em qualquer ato institucional que possua um *status*. Reconhece-se que “X equivale a Y, em um contexto C” (SEARLE, John R. *Mente, linguagem e sociedade. Filosofia do mundo real*. Trad. F. Ranger. Rio de Janeiro: Ciência Atual Rocio, 2000, p. 116), ou seja, que um *algo* tem um *status* em determinado *contexto*. Esse modelo é o mesmo de PEIRCE: a partir de um terceiro – contexto – adjudica-se uma qualidade – primeiro – a um segundo.

¹⁰⁰ Note-se que esse algo praticado, não é o objeto mencionado pela norma de competência. Aquele objeto é, repita-se, um algo ideal. Esse “algo” praticado, em verdade, é representado por um signo que possui fundamento comum a outro signo, ou seja, se refere a uma idéia referida pelo outro signo. Daí a idéia de subsunção, pela noção de que a mesma idéia esteja contida em ambos os signos.

2.2.4 Relações sintagmáticas entre normas

O veículo introdutor é um signo que, para seu interpretante, é um argumento que vincula um procedimento ao dever de se observarem normas introduzidas; um de seus objetos é o ato de vontade instituído por aquela autoridade, cujo conteúdo é relacional: A tem o dever de observar normas introduzidas por A'; o legissigno é o conjunto de palavras nele empregadas, tanto as que revelam o procedimento – denominada de enunciação enunciada – como as que revelam a matéria – enunciado enunciado¹⁰¹.

O diálogo que o veículo introdutor guarda, com normas que ele aplica, exige, para que seja jurídico, ao menos respostas a estas três questões: o da adequação daquele procedimento, como jurídico, que é uma questão sobre o antecedente do signo-argumento e, portanto, do signo com ele mesmo (primeiridade) – pergunta relativa à adequação das normas aplicadas ao objeto-procedimento; o da possibilidade daquelas matérias tratadas pelas normas introduzidas, que é uma relação entre os signos das normas introduzidas para com seus objetos, sendo, portanto, uma relação de secundidade – pergunta de adequação entre as normas aplicadas e as normas introduzidas; o da possibilidade da síntese, ou seja, do vínculo de implicação que o veículo coloca entre o procedimento por ele mencionado e as normas introduzidas por ele veiculadas, que é um questionamento, sobre o argumento, ou seja, sobre a terceiridade – interpretante que coloca o signo de adequação nas normas.

A primeira questão, que refere ao “como”, poderia ser desdobrada em outras três, a saber, se há a possibilidade de produção de um determinado tipo de veículo introdutor – como o decreto lei – que é uma pergunta de possibilidade, portanto envolvida a primeiridade; sendo respondida de forma positiva, questiona-se se aquele veículo introdutor foi produzido, efetivamente, tal como o signo que o qualifica – exemplo, se foi, efetivamente, votada aquela lei no Congresso Nacional,

¹⁰¹ FIORIN ensina que “o primeiro sentido de enunciação é o de ato produtor do enunciado.” (*As astúcias da enunciação*. 2. ed. São Paulo: Editora Ática, 1999, p. 31).

ou se foi um erro de impressão no Diário Oficial – que é um problema de secundidade; por fim, questiona-se se o procedimento foi produzido tal como determinado por outras normas, ou seja, se corporifica, adequadamente, um legissigno de um procedimento previsto pelo direito, que é uma questão de terceiridade.

No tocante à matéria, que são as reflexões sobre o “o quê”, indaga-se: (i) se nos ditames prevalecentes por uma língua do direito, as normas introduzidas regulam uma matéria possível, que é um problema de primeiridade; (ii) qual o conteúdo efetivo das normas, que é um elemento da secundidade; (iii) por fim qual o escopo de relações que ela trava com normas de superior hierarquia, ou seja, se elas refletem uma competência instituída em normas superiores, que é um problema da ordem de terceiridade.

Por fim, no tocante ao argumento, verifica-se se há a possibilidade jurídica de um veículo introdutor de tratar determinadas matérias e se dirigir a quem se dirige, no trato dessas matérias, ou seja, examinar qual a competência abstrata que esse veículo pode exercitar; no plano da secundidade, a verificação de qual veículo regulamentou qual matéria e vinculou quais pessoas; no plano da terceiridade, se a competência abstrata foi seguida no caso concreto.

A primeira ordem de pergunta, que é do procedimento é um problema do “como/de quem”, ou seja, do *representamen*. A segunda, que envolve o conteúdo das normas introduzidas é o problema do “o quê”, ou melhor, o objeto regulado. O terceiro, que é um problema do argumento, envolve uma relação intersubjetiva entre o “de quem” e “para quem”, sendo, portanto, um problema de como o argumento, provavelmente, será recebido por seus destinatários – interpretante. Esse terceiro enfoque é o mais amplo, em termos de profundidade, implicando uma prévia análise dos dois anteriores. Em uma analogia, diríamos que: (i) o primeiro enfoque é de cunho, predominantemente, sintático; (ii) o segundo, precipuamente, semântico; (iii) o terceiro é uma análise lógica da pragmática do direito, ou retórica pura, que é o próprio estudo da norma de competência.

Tenhamos, portanto, o seguinte: estudar competência é analisar os modos em que certos enunciadores se relacionam entre si, em um tipo de diálogo que é o diálogo jurídico. Torna-se útil, nesse sentido, tomar consciência de que o exame da competência é uma análise formal do dialogismo do direito e, ao mesmo, tempo, é uma análise, própria, do pragmatismo, eis que aproxima a estrutura do sistema à própria conduta-diálogo nele envolvida, perquirindo-se pelos efeitos que as normas produzem, no direito.

É pluri-plurívoca a relação entre “o que” e o “como”. Com efeito, há diversos procedimentos viáveis para a introdução dos mais variados conteúdos normativos, dirigidos às diversas autoridades (e.g. A norma que trata de Medidas Provisórias permite que regule matérias destinadas à Lei Ordinária).

Mas, por vezes, é uni-plurívoco o liame, concomitante, entre o “como”, o “o quê”, o “de quem/para quem” (há certas matérias que, se ditas para certas pessoas, só podem ser produzidas por um único procedimento), como se infere do princípio da estrita legalidade, no direito tributário.

Registremos, de qualquer maneira, que o feixe de competência normativa está relacionado ao campo de possibilidade procedimental, material e intersubjetiva, dirigida a uma determinada autoridade.

2.2.5 Relações paradigmáticas entre normas

Relações paradigmáticas de normas representam eixos de coordenação semântica, sem uma forma sintática de combinação previamente constituída pelo sistema. Elas não constituem sintagmas – por isso são vistas como relações de ausência – e nem relações de derivação. São os diálogos das normas, entre si, também, em um tipo jurídico de diálogo, que nada tem que ver com o sintagmático.

As relações paradigmáticas decorrem de um segundo tipo de interação jurídica, oriunda do veículo introdutor, a que predica que determinadas autoridades deverão levar em conta certas disposições para exercer suas próprias competências, embora seja um tipo de vínculo distinto da hierarquia. Compreendamos como isso se opera.

Levemos em conta, por exemplo, a Consolidação das Leis Trabalhistas, veículo que justifica sua validade em normas distintas daquelas das quais se fundam as normas tributárias. Isso significa que uma positivação trabalhista opera uma relação na língua do direito em ausência, se contraposta a uma positivação tributária: elas são frases distintas, mas que travam dialogia entre si. Imaginemos o seguinte:

“Ele temia o tigre”.

“Ela se apavorava com o Leopardo”.

Nos sintagmas, acima, as frases são distintas, ou seja, não foram combinadas em uma mesma estrutura lingüística e há um paralelismo, tal que “ela” poderia ser substituída por “ele” e “temia” poderia ser substituída por “se apavorava” e “com o tigre” poderia ser alterada por “o Leopardo”¹⁰². No campo do direito positivo, poderíamos comparar frases distintas com positivações diversas, tais que, por exemplo, a norma trabalhista (1)’ que retira fundamento de validade da norma constitucional trabalhista (2)’ e dá fundamento de validade à norma individual e concreta trabalhista (3)’ é uma positivação paradigmática em relação à norma tributária (1)”, que retira seu fundamento de validade da norma constitucional tributária (2)” e fornece fundamento de validade da norma individual e concreta tributária (3)”.

¹⁰² Segundo Roman Jakobson trata-se da esfera da seleção ou substituição: “A seleção. Uma seleção entre termos alternativos implica a possibilidade de substituir um pelo outro, equivalente ao primeiro num aspecto e diferente do outro. De fato, seleção e substituição são as duas faces de uma mesma operação.” (JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007, p. 40).

Agora, bem, a norma tributária e a norma trabalhista estão em relação dialógica – de coordenação – tal que a norma tributária acaba por interferir no conteúdo da norma trabalhista, que acaba por influenciar o sentido semântico da norma tributária.

De fato, o aspecto de que a norma trabalhista define tais e quais requisitos, para o reconhecimento de vínculo empregatício, interfere na definição da hipótese de incidência tributária que tenha, como pressuposto, a relação de emprego. Além disso, o fato de que a norma tributária institui um gravame que incide sobre a relação trabalhista pode influenciar o modo como a norma que regula o vínculo laboral será interpretada por autoridades aplicadoras – por exemplo, o princípio da solidariedade de custeio à Seguridade Social coloca, no Juiz Trabalhista, a responsabilidade de julgar um caso que implicará, não apenas, a relação entre as partes, como o próprio custeio de um sistema de que depende toda a sociedade.

Outro exemplo são as relações que se firmam entre direito privado e norma padrão de incidência – vide artigo 110 do Código Tributário Nacional –, direito tributário e penal etc.

Há, contudo, certas diferenças entre a relação “o quê/o quê”, “de quem/para quem” jurídico-sintagmática e “o quê/o quê” e “de quem para quem” jurídico-paradigmática. Essas diferenças são: (i) na relação sintagmática, há uma terceira norma – posta ou pressuposta – definindo uma classe de órgão “que emite” e outro “que recebe” determinada comunicação, portanto trata-se do tipo de relação que é fundamentada por uma lei, no plano da terceiridade; a relação jurídico-paradigmática é acidental, ou seja, existe hoje, em razão de um desenvolvimento histórico da língua do direito, independente de uma regra de sintaxe, ou combinação de normas; (ii) as relações sintagmáticas interferem, diretamente, no exercício de competência da produção normativa, enquanto, as paradigmáticas, apenas assim o fazem de forma mediata; (iii) as relações sintagmáticas influenciarão nas condições mediante as quais uma norma poderá ser reconhecida como representando determinado

objeto; as paradigmáticas influenciam no presente, ou seja, como, hoje, uma determinada relação de signos faz com que eles, efetivamente, representem determinados objetos.

Assim, a tomada de consciência da existência de duas ordens de relações pode revelar um aprimoramento na descrição da língua do direito, que pode muito beneficiar a criação de um discurso mais bem fundamentado sobre essa língua. Uma das contribuições que um estudioso que reflete sobre a hierarquia das normas pode efetivar é o de explicitar elementos que indiquem como as relações sintagmáticas de normas se diferenciam de outras paradigmáticas.

2.3 Validade

2.3.1 Motivação e ato de vontade

Veículo normativo cria relação entre normas. Norma (3) que se refere à norma (1) para constituir norma (2). Há uma relação triádica entre norma introduzida, norma introdutora e normas que a elas outorga fundamento de validade, denominada "aplicação", que nada mais é senão o uso da língua do direito que permite um caminhar vertical do ordenamento, também denominado "processo de positivação". Tenhamos, assim, que norma introdutora é um signo, cuja norma objeto é a norma aplicada e a norma interpretante é a norma introduzida, em um tipo de semiose que deve ser ressaltada, quando pretendemos efetivar um estudo da hierarquia das normas¹⁰³.

O processo de positivação, nesse sentido, é uma semiose, pelo ângulo da semiótica, mas pode ser compreendido como um texto, uma frase elaborada, por outros sintagmas da língua do direito, que são os termos que materializam as normas. A relação de positivação é sintagmática e isso nos revela que as normas,

¹⁰³ Essa semiose é uma simplificação da semiose relatada em item anterior, sendo, portanto, um diagrama deduzido a partir dela.

nela contidas, têm de ser compreendidas de acordo com o todo representado – da mesma forma que os termos só podem ser compreendidos no interior de frases.

Sucedem que, no direito, essas frases desenvolvem-se, crescem, à medida que o tempo passa. Mas, a precedência de um termo em relação a outro não é, necessariamente, de forma cronológica. Do ponto de vista que nos interessa, essa precedência é gramatical – embora o tempo possa influenciar isso. Há um conceito de origem do sintagma e o seu desenvolver. Explicaremos.

SAUSSURE desenvolve um conceito arbitrário de signos, até mesmo, porque, ao lidar com o idioma, foca os signos convencionais. Sucedem que alguns signos arbitrários são, relativamente, motivados a partir de outros, que são totalmente arbitrários. Assim, “dezenove”, uma junção de (dez + nove) é menos arbitrário do que “dez” e “nove”¹⁰⁴.

Muito bem, os elementos iniciais – do ponto de vista gramatical e, porque não, pragmático – do processo de posituação – ou seja, do sintagma jurídico visto em uma unidade mais elaborada – são, relativamente, mais arbitrários do que aqueles que os sucedem. A cada sucessão de sintagma, há um nível de motivação crescente.

Metaforicamente, direito é máquina de criação de competência, ou seja, de “quem/como”, “quem/o que” e “quem/para quem”. Os parâmetros em que certa norma deverá interferir na delimitação de competência ou procedimento de outra já estão previamente estabelecidos por uma terceira.

Assim, o signo – a não ser em uma norma original do sistema – será sempre composto pelo exercício da competência do tipo (quem/como), (quem/para quem) e (quem/o quê), anteriormente, previsto, agregado do ato vontade, que é o nível de

¹⁰⁴ SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 153.

arbitrariade permitido. É como se ocorresse isso: A; AB; ABC; ABCD etc., em que o nível de motivação são os sintagmas repetidos e o aspecto arbitrário, os adicionados. Note-se que cada letra repetida pode ser denominada de fundamento dos legissignos, cujos objetos são as normas aplicadas no processo de positivação; cada letra nova representa o objeto que é o exercício do fato de vontade por uma determinada autoridade.

2.3.2 Hierarquia e pragmática

Essas relações sintagmáticas são estruturas da língua que formam as condições de reconhecimento do caráter jurídico-normativo de uma prescrição.

É preciso, aqui, tomar algum cuidado. SAUSSURE explica que as relações sintagmáticas são componentes da língua, embora as frases pertençam à fala – apesar, de reconhecer, ainda, que no sintagma, não há limites precisos entre a língua e fala. Ele tenta justificar isso com alguns argumentos, como a existência de frases prontas, mas o decisivo é o próprio aspecto convencional da língua. Vejamos:

cumpre atribuir à língua e não à fala todos os tipos de sintagmas construídos sobre formas regulares. Com efeito, como não existe nada de abstrato na língua, esses tipos só existem quando a língua registrou um número suficiente de grande espécimes.¹⁰⁵

Isso significa que as relações sintagmáticas verticais que posicionam o material normativo que irá compor as normas *stricto sensu* são construídas pelo uso da língua do direito em situações reiteradas – inferidas pela Ciência do Direito por um método que só pode ser o indutivo – que condicionam o que diz a Constituição, o que diz uma lei, o que diz um Decreto. O que pretendemos assinalar com isso é que, se estruturalmente, há um A, AB, ABC, apenas o desenvolvimento da língua do direito – ou seja, com a ocorrência de comunicações cuja análise proporcionará uma

¹⁰⁵ SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971, p. 145

inferência indutiva – poderá consolidar o sentido de A, de AB, de ABC, no que denominamos por “terceiridade”, aproveitando-se da terminologia de PEIRCE.

Essa forma de construção, daí poderíamos pensar em BAKHTIN, é permeada de ideologia, de escolhas, de contextos.

Historicamente, portanto, normas de “escalão mais baixo,” como decisões judiciais, além dos enunciados exteriores ao direito enunciado como a Ciência do Direito, podem assumir uma contribuição tão importante para a formação da língua do direito, em relação ao próprio sentido do texto constitucional, do que o próprio material legislativo apto a produzir interpretantes imediatos – embora não o façam isoladamente. Isso porque essas normas, como vimos, são signos das normas aplicadas, de tal forma que podem mediar nossos acessos a elas. Ou seja, podemos, para estudar o conteúdo de uma Constituição, tanto empreender um exame do próprio Texto Constitucional, como decisões de Tribunais que as aplicam.

Agora, essas normas-signos representam normas aplicadas e, portanto, são motivadas por instâncias diferentes delas, assim como o signo é algo diferente de seu objeto. Isso, por um lado, garante aquela idéia formal de hierarquia, aquela que predica que determinadas normas devem ser signos de outras e, por outro, explica o aspecto pragmático do direito, ou seja, seu caráter dialógico.

O papel do órgão criador de normas de alto escalão, contudo – aquelas que serão normas-objeto de normas-signos e normas-interpretantes –, não é de mera formalidade. O direito não é, digamos assim, apenas, o Juiz: é um diálogo. E não há enunciação isolada, não há enunciação sem um contexto cultural. O juiz, em seu ato de enunciar, de interpretar, assim o faz, coletivamente¹⁰⁶, junto com a sociedade e partir de um material sígnico a ele já dado: o juiz faz multiplicar esses signos, mas

¹⁰⁶ Paulo de Barros Carvalho, assim assinala: “a aplicação do direito é promovida por alguém que pertence ao contexto social por ele regulado e emprega os signos jurídicos em conformidade com pautas axiológicas comuns à sociedade”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 102).

não parte do nada. Discordamos, em certo ponto, por exemplo, de pensamentos como o assentado por EROS GRAU, a seguir citado:

O momento é propício para a afirmação de que, em verdade, a Constituição nada diz; ela diz o que esta Corte, seu último intérprete, diz o que ela diz. E assim é porque as *normas* que resultam da interpretação e ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é um conjunto de normas; o conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas um ordenamento potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. Por isso MICHEL TROPPER sustenta – e nisso estamos de acordo – que a norma Constitucional é criada pela autoridade que a aplica, no momento em que se aplica mediante a prática da interpretação. As palavras escritas no texto normativo nada dizem; somente passam a dizer quando convertidas em normas (isto é – quando através e mediante a interpretação – são transformadas em normas. Por isso que as normas resultam da interpretação e podemos dizer que elas, enquanto disposições, não dizem nada – elas, como dizem ALÍCIA RUIZ e CARLOS CÁRCOVA, elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.¹⁰⁷

Concepções como essa, descontextualizam o Poder Judiciário como um autor falante da língua do direito, colocam-no em uma situação isolada e monológica, sobre as bases do direito. Mas, a terceiridade existe de forma *intersubjetiva*, ela é de uma comunidade que fala uma língua do direito¹⁰⁸.

Bem certo é que normas de maior hierarquia, enquanto legissignos, são, de fato, elementos potência. Elementos da língua do direito para quem aplica. Mas, o diálogo jurídico é uma troca. Ele não é constituído sozinho. Os signos interpretantes proferidos pela autoridade aplicadora respondem aos signos *representamen* da norma aplicada. Sem *representamen*, não há interpretante. E sem um contexto cultural, que envolve toda a sociedade, toda a comunidade da língua do direito, não

¹⁰⁷ Voto proferido no RE nº 346084/PR, publicado no DJ 01/09/2006, fls. 1321.

¹⁰⁸ “Peirce considera a comunicação e, em geral, a interpretação de sinais, como o nervo central das *performances* lingüísticas – Humboldt já pensara isso acerca do diálogo. E, ao tomar esse modelo da prática do entendimento, ele conseguiu explicar não somente o momento da formação dos conceitos, que funda a generalidade, mas também o momento da formação dos juízos verdadeiros, que superam o tempo. No lugar do conceito bipolar de um mundo representado lingüisticamente, surge em Peirce o conceito tri polar da representação lingüística de algo para um possível intérprete. O mundo como síntese de possíveis fatos só se constitui para uma comunidade de interpretação, cujos membros se entendem entre si sobre algo do mundo, no interior de vida compartilhado intersubjetivamente”. (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. 2 v. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 32).

há interpretação por parte do Juiz. Os Juízes, nem mesmo o Supremo, não são, digamos assim, “donos do direito”. São participantes da mais alta importância, assim como é o Povo, o Congresso, o Poder Executivo, cada qual em sua atribuição de competência que lhe garante a oportunidade de construir os elementos de terceira ordem, conforme os usos que solidificam as regras do que é habitual no direito¹⁰⁹.

De qualquer sorte, poderíamos pensar em uma hierarquia entrelaçada, como o faz MARCELO NEVES¹¹⁰, podemos cogitar em uma circularidade do direito, podemos refletir na importância da pragmática, na sua influência sobre a linguagem do direito, o que implica, apenas, outro ponto de vista e uma denominação diferente do vocábulo hierarquia, daquela ora exposta. Mas, seria uma interpretação que privilegia aspectos distintos da língua do direito, do que aquela ora efetivada.

O fato, porém, é o seguinte: 1) se uma língua do direito se estrutura de forma hierárquica, para qualquer dialeto falado, concretamente, há a utilização de signos motivados em outros mais arbitrários, ou seja, de hierarquia mais preeminente, ou, em termos semióticos, há normas que são normas-signos de normas objetos, que geram normas interpretantes daquelas; 2) a comprovação da existência de dialetos, ou mesmo, de certa liberdade interpretativa, não infirmam a hierarquia gramatical – a não ser que esta mesma seja questionada no dialeto – mas, apenas, indicam que não há uma língua do direito absolutamente uniforme, que não há consenso. 3) dialetos à medida que são falados, travam disputas dialógicas sobre o modo como a língua deve ser adotada, ou seja, não são isolados, mas concebidos, sempre, um

¹⁰⁹ Wittgenstein, tratando do aprendizado de uma língua, enuncia: “Quando se aprende a falar, a criança emprega tais formas primitivas de linguagem. Ensinar a linguagem aqui não é explicar, mas treinar. Poderíamos imaginar que a linguagem no parágrafo 2 é toda linguagem A e B; e até toda a linguagem de um povo. As crianças são educadas para executar essas atividades, para usar essas palavras e para reagir dessas maneiras às palavras dos outros”. (*Investigações filosóficas*. Trad. Ernesto Carneiro Leão. Bragança Paulista; Petrópolis: Editora Universitária São Francisco; Vozes: 2005, p. 17). Com isso se vê que o Judiciário, para exprimir a língua direito, foi *treinado* para reagir de determinada maneira aos impulsos emitidos pelo legislador. É isso o que permite uma comunicação jurídica. Sônia Maria Broglia Mendes nos lembra que as “regras utilizadas na linguagem são comuns a todos que se utilizam dessa linguagem, o que faz com que seja garantida a eficácia da comunicação.” (MENDES, Sônia Maria Broglia. *Validade Jurídica Pré e Pós Giro Lingüístico*. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 63).

¹¹⁰ NEVES, Marcelo. *Entre Themis e Leviathã*. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007, p. 153.

em resposta aos outros; 4) dialetos representam diferenças de uso da língua do direito.

2.3.3 Dialetos e unidade da língua

Apesar da presença de dialetos, pode ser concebida a existência de unidade na língua do direito, pelo recurso da Norma Fundamental.

A Norma Fundamental é uma norma pensada. É atingida em nível de Meta-Ciência do direito, quando se observa que o Cientista ou operador admite a validade de uma Constituição positivada, sem se preocupar o que levou àquele cientista ou operador a assim proceder¹¹¹. É a designação que se dá, em nível de meta-teoria, ao recurso mental empregado em nível de teoria.

Nesse sentido, pensamos que KELSEN, preponderantemente, não prescreve o uso da NORMA FUNDAMENTAL, não se trata de uma teoria prescritiva do direito: ele a percebe, ou melhor, ele a inventa para simbolizar, juridicamente, a aceitação que se faz de uma Constituição da República¹¹².

Não haveria cabida, portanto, na assertiva do jurista que atesta “Adoto a Constituição sem questionar sua origem, mas não adoto a NORMA FUNDAMENTAL.” O jurista que assim o faz, utiliza, inconscientemente, o recurso da

¹¹¹ KELSEN diz: “Se se leva em consideração apenas a ordem jurídica do Estado – e não também o direito internacional – e se se pergunta pelo fundamento de validade de uma Constituição do Estado anterior, então a resposta – se renunciamos a reconduzir a validade da Constituição do Estado e a validade das normas criadas em conformidade com ela a uma norma posta por uma autoridade metajurídica como Deus ou a natureza – apenas pode ser que a validade desta Constituição, a aceitação de que ela constitui uma norma vinculante, tem de ser pressuposta para que seja possível interpretar os atos postos em conformidade com ela como criação ou aplicação de normas jurídicas gerais válidas, e os atos postos em aplicação destas normas jurídicas como criação ou aplicação de normas jurídicas individuais válidas”. (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 213).

¹¹² “Com a sua teoria da norma fundamental a Teoria Pura do Direito de forma alguma inaugura um novo método de conhecimento jurídico. Ela apenas consciencializa aquilo que todos os juristas fazem – quase sempre inconscientemente – quando não concebem os eventos acima referidos como fatos causalmente determinados [...]” (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 219).

Norma Fundamental em nível teórico e incorre em erro em nível de Meta-Teoria, ao menos se conceber a Norma Fundamental, tal como o faz KELSEN¹¹³.

Com a noção de língua do direito, poderíamos refletir os fundamentos, não da conduta do cientista do direito que adota o recurso intelectual da NORMA FUNDAMENTAL – ou seja, que não se interessa de tornar consciente o motivo pelo qual adota uma Norma Fundamental, mas dos motivos que o levam a isso, ou melhor, do contexto histórico-social que se torna condição para se adotar o mecanismo teórico da norma fundamental.

Assim, não concordamos, inteiramente, com a crítica de BOBBIO, para quem

De fato, se fazemos a indagação: no que se funda a norma fundamental? Ou respondemos fazendo referência a outra norma, agora estaríamos de um *recurso ad infinitum*; ou respondemos que tal norma existe juridicamente enquanto for de fato observada, e recaímos na solução que se desejava evitar com a teoria da norma fundamental, isto é, fazemos depender o direito do fato.¹¹⁴

Há, aí, uma questão de planos de linguagem. Sendo a norma fundamental a designação de uma premissa, ou seja, aquela que enuncia que uma Constituição C, e não C', embasa o ordenamento jurídico, trata-se de uma designação de Meta-Teoria. Indagar pelo fundamento da norma fundamental é indagar pelo fundamento da premissa, o que é uma contradição *per se*, eis que a premissa deixaria de ser pensada, enquanto tal. É desfazer a premissa.

A Norma Fundamental é o nome que se dá a um dogma, fictício, ou não. A partir do momento em que se questiona, de forma cônica, os fundamentos da validade da Constituição, abandona-se a Norma Fundamental. Como designação de

¹¹³ Lourival Vilanova assim dela trata: “Se o jurista especializado toma a constituição positiva como essa fonte, uma *Teoria da Ciência do Direito* revela a necessidade de uma Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, o pressuposto gnoseológico da norma fundamental.” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses Editora, 2005, p. 155).

¹¹⁴ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo jurídico*. São Paulo: Editora Ícone, 2006, p. 202.

uma premissa – e, de algo que só faz sentido como premissa – a indagação “no que se funda a norma fundamental?” é um contra-sentido.

Por outro lado, em termos de Meta-Teoria, poderíamos indagar: por que o jurista adota a Norma Fundamental? A indagação não implicaria, de modo algum, invalidar a premissa no plano da teoria. Trata-se de uma reflexão sobre o fundamento da teoria, em uma linguagem, portanto, fora dela.

Nossa proposta em termos de META-TEORIA é a seguinte: o jurista que utiliza o recurso da NORMA FUNDAMENTAL, consciente ou não, ou, em outros termos, o jurista que, sem questionar, conscientemente adota uma Constituição Positiva como válida sem perquirir pelo seu fundamento de validade, assim o faz porque a percebe como um sintagma gramatical de uma língua do direito, porque a percebe – sem um aprofundamento teórico dessa percepção – como corpo de linguagem arbitrário do qual partem os falantes de uma língua-viva para motivar a constituição de outros signos, relativamente, menos arbitrários. É uma percepção, precipuamente, pragmática, tal como explicamos no capítulo I.

Ao retroceder esse passo, que poderia ser retrocedido por outro etc., lembramos que a semiose é, potencialmente, infinita e tomamos consciência de que a NORMA FUNDAMENTAL não é uma intuição de um conhecimento evidente *per se* – o que se poderia pensar em uma visão cartesiana do conhecimento jurídico –, mas a conclusão de uma inferência, cujas premissas não são objeto de estudo pela Ciência do Direito.

Haja esse reconhecimento da vigência de uma norma constitucional determinada, e haverá possibilidade de se adotar – em termos epistemológicos – um objeto de estudos como a língua do direito, mesmo se reconhecendo a presença de dialetos no interior dessa língua.

2.3.4 Contradição na língua do direito

Uma norma (secundidade) possui adequação (primeiridade) quando nela se identifica (terceiridade) uma similaridade dela com o campo de competência previsto na língua do direito, ou seja, quando se infere, dedutivamente, após uma análise abstrata da norma de competência (premissa maior, ou qualidade) e da determinação do conteúdo concreto da norma (premissa menor - secundidade), que a qualidade de ser válida se encontra naquela norma. Em seguida, por um raciocínio indutivo que leva em conta o tipo de resposta que o direito dá a proposições similares, infere-se que esse tipo de adequação receberá uma resposta dialógica de aceitação, por parte de uma comunidade jurídica.

O campo de competência abstrato de uma norma projeta-se, concretamente, quando o enunciador logra êxito de motivar sua aplicação respondendo, de forma adequada, às questões referentes ao “como”, “o que” e “de quem/para quem”. Quando se reconhece, em uma resposta dialógica, que a arbitrariedade do signo é superior ao que seria concebido, há um problema de ausência de adequação.

Esse nível de similaridade pode apresentar diversos graus, que caminham de um mínimo a um máximo, de adequação. O mínimo é o que permitirá o signo ser lido como exprimindo a língua do direito – ou seja, constituirá a propriedade de juridicidade ao signo –, o que denominaremos de validade *lato sensu*. Quando isso se opera, atribui-se um caráter de juridicidade à norma: ela é reconhecida como inserida em um veículo introdutor.

O nível máximo determinará a norma como válida em um sentido estrito (correta).

Signos que escapam desse padrão mínimo sequer são concebidos como jurídicos e não podem ser lidos como tal. A validade *lato sensu*, nesse sentido, mais

do que um limite à produção da linguagem, opera como um fator de probabilidade pragmática, para que um enunciado será reconhecido como falante de uma língua do direito.

A validade *stricto sensu*, por sua vez, é mal compreendida, se tomada a partir da relação pura entre um signo e um sistema. Antes disso, trata-se de elemento de terceiridade: é um vínculo entre um interpretante que coloca um primeiro signo (a norma) em relação de adequação para com um segundo signo – o sistema, ou uma norma a ela superior.

Esse interpretante tem caráter prescritivo, se posto por um órgão do Poder Judiciário, ou seja, um caráter de lei; serve como um signo hipotético, se descrito pela Ciência do Direito, antes de um exame concreto da norma, por parte do próprio Judiciário – hipótese se a norma será, ou não, aceita pelo Judiciário – e indutivo, se firmado pela Ciência após esse tipo de análise. Por esse enfoque, atribuir validade *stricto sensu* a uma norma qualquer é enunciar que ela cumpriu com os requisitos pragmáticos para se manter com força jurídica, no corpo do ordenamento.

Nesse panorama, podemos refletir sobre a tormentosa questão da distinção entre validade e existência, ou o que estamos denominando de validade *lato sensu* e validade *stricto sensu*.

Com a imagem de língua do direito, podemos equiparar pela experiência colateral algo que nos é muito familiar – que é a língua falada diariamente -- com a própria idéia de língua do direito. E, com isso, ganharemos recursos que permitirão visualizar complexidades de forma mais simples.

Pensemos na diferença entre uma criança “brincar de falar inglês” e “falar inglês”. No primeiro caso, quantas vezes não flagramos o ato de balbuciar palavras imitando o som de uma língua estranha, muito embora não se esteja falando nada, ou qualquer elemento que possa ser compreendido. Ao mesmo tempo, é apenas no

ato de poder ler, ou ouvir, algo, que se poderá questionar pela correção de um ato de fala perante os critérios estabelecidos na língua.

Assim, podemos pensar na idéia de pertinência à língua do direito, como existência do enunciado nessa língua – o enunciado pode ser identificado como falado nessa língua do direito, pode ser lido pelos alfabetizados na língua. E, aí, assim, como ocorre, por exemplo, na língua portuguesa, o ato de fala será tido como pertencente à língua, desde que respeite um mínimo de regras (e.g. “A nível de português, à muitos erro crasso”). Reconheçamos isso, como validade em sentido amplo, ou *lato sensu*.

Na língua do direito, esse fenômeno se verifica quando a norma cumpre os requisitos pragmáticos de juridicidade, permitindo a um “perito”¹¹⁵ ser capaz de reconhecer que fornece uma resposta dialógica a outra norma jurídica.

A idéia de correção na língua equipara-se à idéia de validade, em sentido estrito, e, aqui, lidamos com um limite máximo de observância de regras. O exercício de uma competência pode ser corrigido quando ela for mal desempenhada – pelo Poder Judiciário, mediante a sanção – assim como a frase pode ser corrigida, ou apagada, quando identificado seu erro. O apagar e o corrigir podem ser compreendidos como o ser nulo e ser anulável e o direito prevê hipóteses em que isso pode se efetivar.

Quando distinguimos, na Ciência do Direito, existência e validade, registramos a presença de duas idéias entre os que interpretam a teoria KELSENIANA, fundadas em um único signo, e percebemos contradições (que podem ser nossas e não de KELSEN) que não notaríamos, pela distinção dos termos.

¹¹⁵ O termo *perito* foi empregado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, na obra “*Direito, retórica e comunicação*: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico (2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997), significando “aquele que possui as qualificações necessárias para usar os meios de comprovação empregados e indicados pelo orador e, eventualmente, outros, o orador não usa nem indica, mas que poderia usar ou indicar, para pôr a sua ação lingüística como verdadeira”. Trata-se de um processo de verificação interpessoal da verdade.

E gostaríamos de levantar essa dúvida: será que, pela união de termos (existência e validade), a existência passa a ser o atributo que qualifica a validade em sentido estrito, ou seja, aquilo que denominamos correção? Ou o inverso, ou seja, apenas o enunciado correto existe para o direito? Ou, em termos de implicação: “Se existência, então correção” ou “Se correção, então existência”?

Se KELSEN diz que o atributo da validade é a consecução do procedimento adequado pela autoridade competente, de acordo com uma estrutura hierarquizada¹¹⁶, faz parecer que apenas as normas que assim se manifestam, existem.

Se for este o caso, poderíamos pensar se é possível delimitar, no conjunto do direito enunciado, apenas aqueles exprimidos com correção, excluindo, de nossos estudos, os outros inválidos – aproximando-se de KELSEN, ao menos um KELSEN compreendido nos moldes acima descritos¹¹⁷. E BOBBIO, por exemplo, claramente, assim o interpreta:

¹¹⁶ Há uma confusão acentuada sobre o que se costuma atribuir a KELSEN quando ele trata dos conteúdos das normas. Quando diz que “uma norma não vale por que tem determinado conteúdo” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 210), não está se referindo a relação entre normas no interior do sistema, mas, na relação entre normas positivas e a norma fundamental. O que ele está dizendo é que direito não é um sistema estático, não possui uma norma fundamental com conteúdo determinado, do qual se inferem os demais conteúdos. Se formos adiante veremos a seguinte citação, que já coloca o conteúdo como um importante aspecto, no tocante à relação entre as normas: “Levanta-se, assim, a questão de saber sob que pressupostos é possível uma tal interpretação, por que é no caso presente se trata de uma sentença judicial, por que é que vale a norma individual por ela estabelecida, por que é uma norma jurídica válida, por que pertence a uma ordem jurídica válida, e, portanto, deve ser aplicada. A resposta a esta questão é: porque esta norma individual foi posta em aplicação da lei penal que contém uma norma geral por força do qual, *sob os pressupostos que no caso vertente se apresentam, deve ser aplicada a pena de morte*”. (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 212). Como vimos, para que se identifique a “sentença”, comparou-se o conteúdo dela ao conteúdo da norma penal que a motivou. Ora, a relação de competência material não deixa de ser uma forma de competência. Por isso que o binômio (autoridade competente/procedimento) não exclui a questão do conteúdo.

¹¹⁷ É essa interpretação, por exemplo, a de Roque Carrazza, quando assinala que “Exemplificando: o decreto deve buscar fundamento de validade na lei, e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará *fora da pirâmide*, a ninguém podendo obrigar. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 35). Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho: “Sempre que o juiz tenta deixar de aplicar uma norma, por entendê-la inconstitucional, opinando por outra, para ele mais adequada às diretrizes do ordenamento, nem por isso a regra preterida passa a inexistir, permanecendo válida e pronta para ser aplicada em

Saber se uma norma jurídica é válida, ou não, não é uma questão ociosa. Se uma norma jurídica é válida significa que é obrigatório conformar-se a ela. E ser obrigatório conformar-se a ela significa geralmente que, se não nos conformamos, o juiz será obrigado a intervir, atribuindo esta ou aquela sanção [...]

E porque o fato de pertencer a um ordenamento significa validade, podemos concluir que uma norma é válida quando puder ser reinserida, não importa através de um ou mais graus, na norma fundamental.¹¹⁸

Ora, BOBBIO, no trecho acima, separou normas jurídicas em duas espécies distintas, a saber, válida e não válida. E apenas as válidas podem ser reconduzidas à norma fundamental, ou seja, pertencem ao ordenamento. A dúvida que nos assola é a seguinte: haveria normas jurídicas que não ingressam no ordenamento?

Poderíamos, então, concluir, por essa linha, que normas inválidas não pertencem ao sistema; logo, não existem nele. Estariam, portanto, fora de nosso objeto de estudos que, afinal, é esse mesmo ordenamento?

O problema, desse ponto, é o que o aprendizado – e quando pensamos em correção, em ciência, pensamos, em aprendizado – deixaria de lidar com erro, e a noção de acerto é diretamente ligada ao erro. Não haveria conceito de acerto sem o respectivo contra-conceito “erro”, na mesma medida que informações são sempre binárias¹¹⁹. Assim, só há sentido em enunciar que um enunciado é correto, quando se assume que pode estar errado. Sucede que, nos moldes em que língua da Ciência do Direito se estabeleceu, o próprio estudo da correção de um enunciado, tem sido visto, como um estudo científico. E não poderia ser diferente, eis que respostas do tipo aceitação/refutação de um enunciado jurídico são conversas dialógicas das mais importantes na língua do direito.

outra oportunidade.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 83).

¹¹⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, p. 61.

¹¹⁹ Ensina Jakobson que “um enunciado só contém informação no caso de escolha binária” (*Linguística e Comunicação*. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007, p. 64).

Em outros foros: para um jurista delimitar se uma norma é correta, ou não, teria de interpretá-la, sistematicamente, a partir do grau de similaridade com as condições impostas pela língua do direito. E, nesse sentido, estaria examinando tal unidade normativa, estaria colocando-a em seu objeto de estudos. E o fato é que o Cientista não se furta de assim proceder.

Por outro lado, se disséssemos, simplesmente, que o enunciado existente, ou seja, que pode ser lido em termos de língua do direito, é válido, sem cogitar por sua correção – e essa, parece-nos, foi a interpretação que prevaleceu por muitos pensadores da língua-jurídica no Brasil¹²⁰ – a questão que se coloca é: qual o limite para enunciar, então, que uma determinada norma, procedimentalmente, pode ser reconduzida a uma norma fundamental? Seria o mesmo parâmetro que empregamos para denominar uma “norma é jurídica”, ou seja, norma que fala uma língua do direito, independente de sua correção?¹²¹

¹²⁰ Quando do julgamento da COFINS, no RE 346.048/PR, publicado no DJ nº DJ 01-09-2006 PP-000190 que alguns Ministros argüiram é que a norma era válida, até a declaração do Supremo Tribunal Federal – vide o voto do Ministro Eros Grau, para sustentar a constitucionalidade superveniente. Essa interpretação foi afastada como se infere da ementa a seguir citada: “CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”.

¹²¹ “Uma norma contrária às normas é uma contradição em termos.” (Hans KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 284). E, em seguida, ele diz: “Se uma norma do escalão inferior é considerada válida, tem de se considerar como estando em harmonia com uma norma de escalão superior.” (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 223). Sucede que ele também enuncia: “Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomado ao pé da letra. O seu significado só pode ser o de que a lei em questão pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas, também, através de um processo especial previsto pela Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida; e, enquanto válida, não é inconstitucional.” (Ibidem, p. 287).

Sucedem que ao se pretender denominar por “válido” a qualidade de existir, não se retira a possibilidade de se cogitar pela correção da norma, ou seja, a um nível máximo de acatamento perante uma norma superior. Ora, termos como *ilegalidade*, *inconstitucionalidade*, nos moldes como são empregados por uma comunidade, denotam falha em uma norma existente. São termos amplamente consolidados na língua do direito.

KELSEN é claro, mantendo sua coerência, nos lembra que não devemos empregar o termo *norma jurídica inconstitucional*, como se depreende de nota, anteriormente citada.

Mas, não é isso o que preponderou no desenvolvimento da língua do direito (no direito positivo a Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Mandado de Segurança contra ato ilegal de Autoridade Coatora etc.), a tal ponto que prescindir desses signos hoje (de inconstitucionalidade/ilegalidade etc.) – porque a rigor, nos termos Kelsenianos, a norma inconstitucional é aquela que sequer pode ser concebida como jurídica e não aquela que o Supremo Tribunal Federal julga violar a Constituição – implicaria despender muita energia para veicular conceitos que poderiam ser facilmente explicados com esses termos.

Poderíamos, contudo, tentar contornar o problema, também, com os conceitos de “tempo do fato” e “tempo no fato” (antes do tempo do fato X, ou seja, da declaração da ADIN, a comunidade tinha por existente aquela lei; depois do tempo do fato X, a comunidade compreendeu que aquilo nunca foi norma jurídica). Mas, o raciocínio se tornaria “complexo” e teria que lidar com certos fatores, como a modulação de efeitos em decisão judicial, a existência de efeitos, no interior do sistema jurídico, irreparáveis e, até mesmo, o controle difuso da constitucionalidade de normas.

Nesse sentido, o que se percebe, ao se equiparar o termo validade à existência – sem a noção de validade em sentido estrito – é que o termo correção

perde uma terminologia específica - embora, exista certa ambigüidade, pois, em certos jogos de linguagem, prossegue-se denominando de “válido” todo aquele enunciado que é correto, sob o ponto de vista jurídico – causando confusões no discurso.

Em que concluimos, quem sabe com algum critério útil à Ciência Jurídica: existente – validade em sentido amplo – é o enunciado apto a ser lido, no interior de uma língua do direito; válida, em sentido estrito, é a norma com um grau máximo de correção, perante os critérios do próprio sistema, ou melhor, aquela apta a ser assim reconhecida. Ou, se invertemos a partir dos efeitos dessa diferença: um jurista entende que uma norma é existente quando a vê como potencialmente aplicada pelos órgãos que ela se dirige; e dirá que é válida quando enunciar que um tribunal haverá de confirmar sua adequação perante o direito ou quando tem notícia de que isso já foi efetivado.

2.4 Definição formal (pragmática) de hierarquia

2.4.1 A hierarquia e competência

Se dissermos que uma das atribuições de competência de um enunciador X é dizer um comando Y para uma classe de enunciadores Z, o estudo da competência é o da lógica da pragmática do direito, posto ser um estudo formal de um tipo de conduta que é a do diálogo entre as diversas autoridades jurídicas. É, também, um estudo da língua do direito, em seu aspecto estrutural. O que pretendemos assinalar com isso é o seguinte: a hierarquia não é apenas um aspecto sintático do sistema; a hierarquia está relacionada ao diálogo, à conduta, aos efeitos dos signos sobre seus utentes. Isso podemos reconhecer em TÁREK, por exemplo, quando relaciona hierarquia à força ilocucionária dos atos de fala jurídicos¹²².

¹²² MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 158.

Competência, nesse sentido, é a estrutura jurídica do diálogo, em que se examina o “como” deve ser dito – que está nitidamente ligado ao por quem –, “o que” pode ser dito e “a quem” deve ser dito, ou seja, o estudo da norma-signo (veículo introdutor) quanto a seu elemento de primeiridade, secundidade e terceiridade¹²³. Teríamos o “como”, ou tipo de veículo introdutor, na qualidade de *representamen*; o *quê* é o objeto; e *para quem* o possível interpretante.

Quando se volta para essa última categoria, no aspecto de primeiridade, haverá uma classe abstrata K de normas – concebidas, logicamente, em um interpretante imediato e, portanto, na esfera de língua do direito – cujo critério de pertinencialidade é o estar em sujeição a Y, ou seja, é o ser produzida por um órgão pertencente a Z, que esteja obrigado a observar um “como”, “o que”, ou um “para quem”, determinado por Y. Entre Y – direito enunciado – e as normas possíveis N1, N2... Nn, todas elas insertas em K, há a relação que chamaremos de hierarquia.

K é classe constituída pelos dizeres contidos em Y, ou seja, suas normas, para quem observa K, são entidades apenas de uma língua do direito, sem necessariamente haver a contraposição do direito enunciado. Elas estão na potencialidade, tal como eventual Lei Complementar que tem aptidão de instituir Impostos Sobre Grandes Fortunas.

Y é uma norma indivíduo. K, em Y, é conotada. Em Y, não há, concretamente, N, nem N1, nem Nn: direito não é um sistema monológico.

Tomadas duas normas existentes N e N', não basta verificar se autoridade X disse Y que conotou K que contém N', o que implicaria um exame da secundidade, ou seja, da relação dialógica concreta das duas normas. Eis um dado importante: é mister que se verifique, no sistema, se a competência de dizer Y a Z cabia a X ou

¹²³ Tércio Sampaio Ferraz Júnior sustenta que o discurso tem o orador, ouvinte e objeto da discussão (*Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 8). O orador, no nosso caso, está embutido no “como”. O objeto é o quê. O auditório, o para quem.

que é um exame da terceiridade. A hierarquia é identificada no campo de competência atribuído pelo direito à autoridade, em contraposição ao que foi dito. Não, simplesmente, pelo que foi dito. A hierarquia depende, portanto, da terceiridade. Não se reduz ao aspecto de secundidade do direito.

2.4.2 Competência, procedimento e enunciador

Os enunciadores X e Z, que estabelecem um diálogo em que um fornece competência ao outro, podem ser pessoas políticas distintas; órgãos diferentes ou podem ser grupos de alguns sujeitos no interior de um mesmo órgão.

São órgãos distintos o Congresso Nacional e o Presidente da República. São grupos de enunciadores diferentes, no interior de um mesmo órgão, a maioria qualificada, a maioria absoluta e a maioria simples no Congresso Nacional. Também são enunciadores diferentes, embora, de mesma classe, a maioria simples de hoje e a maioria simples de ontem.

Há nítida relação entre procedimento e enunciador: para cada enunciador distinto há espécies de procedimentos cabíveis; uma das características do procedimento é de exigir uma espécie de enunciador para emitir um ato de vontade para a produção da norma.

Se X delimita uma competência C atribuível a Z e X também determina um “como”– procedimento para que a competência material C seja exercida – e um procedimento a ele alternativo para que se atinja o mesmo objetivo, Z está facultado a escolher um deles, para positivar o direito e cumprir sua função Y. Ao escolher, vincula-se àquela espécie de enunciador apropriada para “como” ou “como₁” (exemplo, maioria absoluta, maioria simples). Disso se conclui o seguinte: para cada competência material (o que) é possível que haja mais de um veículo introdutor adequado – embora, a escolha, de um ou de outro, possa constituir distintos “para quem”.

O que podemos dizer da hierarquia, antes de seu exame conteudístico, é o seguinte:

(I) dado que admitimos que cada norma introdutora, mesmo que produzida pela mesma espécie de enunciador (mesma pessoa política, mesmo órgão, mesma espécie) pode possuir âmbitos de competência variados no sistema (o que e para quem), é possível que as normas inseridas por esses veículos apresentem relações R, de hierarquia, a uma norma qualquer N, que não sejam idênticas.

(II) normas que servem de instrumento para cumprimento de uma mesma competência do tipo “o que” e “para quem” estão atribuídas de uma mesma hierarquia, mesmo que editadas por normas introdutoras distintas.

(III) a hierarquia é garantida pela repartição de competências para diversos enunciadores – o que implica, também, diversos procedimentos –, de modo que, se não houvesse a repartição, inexistiria hierarquia (todos poderiam dizer tudo para todos).

Ao longo do presente trabalho, tentaremos comprovar o cabimento das proposições acima no direito positivo. Examinados esses fatores, o que iremos buscar demonstrar, no estudo do direito brasileiro, é que toda a dificuldade atinente à hierarquia é pela inadequada distinção entre os conceitos de “o que” e “para quem”, entre “enunciadores” e “órgão”. E, como veremos, o conceito de competência, em nosso sistema pátrio, está nitidamente, veiculado ao de democracia e pacto federativo.

2.4.3 Exame formal

Na concepção da hierarquia em que vimos lidando, A concebe competência a B, que delimita a C, que faz o mesmo para D e assim por diante. Por outro lado, D, ao exercer sua competência, responde ao enunciado C que, por sua vez, respondeu ao B, que empregou uma resposta a A, em verdadeiras comunicações dialógicas do direito. Esses tipos de diálogos envolvem respostas a questões de “quem/como?”, “quem/o quê?” e “de quem/para quem”, que possibilitarão sua juridicidade.

Assim, A diz a B o que poderá ser dito a C e como poderá dizê-lo. B diz a C o que poderá ser dito a D e como poderá dizê-lo. Como veremos, é possível que haja relações diretas entre “A” e “D”, sem que isso inviabilize relações do tipo “B” e “C” e “C” e “D”, embora as tornem de conteúdo mais limitado. Quando A diz algo a D, acaba, também, restringido a amplitude do que B e C devem exprimir a D. Pensaremos nesse problema de forma mais detida, adiante.

Tentaremos, agora, expor uma formalização de como esse diálogo se concretiza, que pode ser assim formalizado, pela análise sintática do veículo introdutor:

D(E.P. → Sa R Sp) em que,

Competência da autoridade

D = functor deôntico interproposicional que afeta toda a proposição molecular

E = Enunciador¹²⁴

¹²⁴ Esse “E”, em termos rigorosos, é redundante, porque a própria consecução do procedimento adequado já implica a idéia de que se tenha obtido determinado enunciador. Mas, em termos,

P = Procedimento previsto no ordenamento

→ = vínculo de implicação

Sa – Sujeito Ativo – Sujeito de direito que expede a norma ou em nome de quem a norma é expedida.

R – obrigação de aplicação das normas contidas no veículo introdutor

Sp – Sujeito de direitos que possui competência para aplicar a norma ou participar do seu processo de aplicação. É um E, ou seja, outro enunciador, mas que, nesta norma específica, assume o papel de “ouvinte”.

A compreensão desse diagrama revela alguns aspectos que nos serão importantes para o exame da configuração hierárquica no sistema tributário nacional, principalmente, no tocante às diferenças firmadas perante a teoria, atualmente, sedimentada acerca do veículo introdutor de normas.

Preleciona-se que o veículo introdutor tem como sujeito passivo toda a sociedade – daí a designação de norma geral¹²⁵.

E concordamos com essa idéia. Optamos, todavia, por apresentar o objeto sob ótica distinta, como estratégia de aproximação da temática da hierarquia das normas.

analíticos, faremos a separação desse aspecto procedimental dos demais, pela facilidade que isso acarretará no estudo da hierarquia.

¹²⁵ Nesse sentido, ver Gabriel Ivo (*Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 77).

Os termos *observar*, *reconhecer* implicam uma conduta de caráter cognitivo. Revelam a intencionalidade da consciência que busca um “algo”. No caso, a norma.

Claro que a teoria, em tela, ao assim considerar, pensamos, não pretende transmitir a idéia de que o direito estaria regulamentando o mero reconhecimento – que é um comportamento, *per se*, intra-subjetivo –, mas as decorrências dele resultantes, mormente aquelas permeadas em situações intersubjetivas.

Agora, uma dessas decorrências refere-se ao exercício de uma competência, conforme delimitado pela norma anterior. Ou seja, o dever de se dizer algo, respeitando-se os parâmetros estabelecidos por essa norma e dizer *algo a quem* seja autorizado por essa mesma norma.

E é este, portanto, o dever que focaremos no veículo introdutor: o dever de exercer uma competência nos limites estatuídos pelas normas introduzidas pelo veículo, ou, por outro giro, de constituir normas que busquem fundamento de validade naquelas produzidas por este instrumento. Esse ângulo ressalta o aspecto dialógico do direito e toma o veículo em sua feição de argumento, sendo, portanto, uma análise de cunho pragmático, em relação ao ordenamento jurídico.

Nesse panorama, importante considerar a sujeição passiva. Ora, se limitamos a índole do dever previsto no conseqüente, torna-se necessário, em mais uma abstração isoladora, ajustar o sujeito de direito vinculado a esse dever.

Pois bem, em termos de mensagem, o comando será direcionado a enunciadores de normas responsáveis para dar continuidade ao curso do processo de positivação do direito. A sujeição passiva será ocupada pela classe de sujeitos de direitos que formam esses agentes. Mas, para que se compreenda bem esse mecanismo, novos esclarecimentos tornam-se necessários.

Por meio de um veículo, uma autoridade exerce uma competência estatuída por uma norma de superior hierarquia, que é de delimitar a competência de outra autoridade. É, portanto, o exercício da competência a conduta de dizer algo para alguém. Esse alguém será outro enunciador habilitado pelo direito. Nesse contexto, os sujeitos de direito que formam esse enunciador – ou seja, o alguém a quem foi dito pelo veículo – são os sujeitos passivos obrigados a respeitar os comandos do veículo, ou seja, a produzir normas que sejam normas signos daquelas normas objetos (norma introdutora) e gerem normas interpretantes (normas introduzidas) daquelas mesmas normas.

Para que a sujeição passiva seja delimitada, mister que se questione pela competência, ou seja, a quais autoridades essas normas possivelmente, deveriam se dirigir e a quem se dirigem, diretamente. Isso é obtido, mediante a análise da norma que institui a competência e o procedimento normativo, permitindo aquele exercício de subsunção a que já nos referimos.

Não nos olvidemos que o conceito de enunciador, para fins do presente trabalho, é o de sujeito de direito, órgão e, até mesmo, parcela de órgão. A declaração de tributo (DCFT) é apresentada por um sujeito de direito. O Poder Constituinte é um Órgão. A maioria simples é parte de órgão e exprime a vontade de parte de um órgão.

Mas, órgão e parte de órgão não compõem relações jurídicas. A maioria simples, em um parlamento, não possui o direito de criar leis, nem o dever de criar leis conforme a Constituição. O que sucede é que os sujeitos de direito que a compõem estão atribuídos do direito de criar leis e do dever de observar a Constituição. O sujeito passivo do dever, portanto, não é da autoridade ou do órgão, mas do sujeito de direito que exerce essa função.

Isso não significa que esse sujeito de direito será sancionado, diretamente, pela inadequação de sua conduta de criar norma, por meio do órgão¹²⁶. A sanção pode ser a própria invalidade da norma e, nesse caso, o pólo passivo será o detentor do direito de constituir o veículo, que pode, ou não, se confundir com o próprio agente enunciador. Há casos em que falta interesse de agir de se atuar contra os sujeitos de direito que compõem a autoridade.

Efetivamente. O sentido da sanção é a imposição de uma conseqüência para algo não pretendido pelo direito. A sanção pode ser implementada, mediante atuação da autoridade judiciária, de diversas maneiras: ou pela aplicação coativa da conduta pretendida pelo ordenamento, originariamente, ou pela imposição de uma conduta alternativa.

A imposição coativa da conduta pretendida pelo ordenamento, originalmente, violada, pode ser exigida em face de quem a violou ou de terceiro. É preciso que haja razoabilidade na imposição desse terceiro. Um exemplo marcante na seara do direito tributário é a responsabilidade tributária por transferência, em que o débito é exigido de pessoa diversa da que deixou de adimplir o tributo¹²⁷.

No caso, o que se opera é: (I) para normas introdutoras produzidas por órgãos, a sanção de anulação do veículo é imposta ao sujeito de direito do qual o órgão é parte integrante, ou ao sujeito de direito que integra esse órgão; (II) para veículos introdutores constituídos por enunciadores que são sujeitos de direito, a sanção de anulação pode ser oposta em face do próprio sujeito.

¹²⁶ “A sanção, porém, não tem de ser dirigida contra o delinqüente, ou apenas contra ele, mas pode também ser dirigida contra outro indivíduo – ou contra outros indivíduos”. (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986, p. 126).

¹²⁷ “A) – Transferência: Ocorre quando da obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto) entretanto em virtude de *um fato posterior* transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 68).

Por sua vez, se para todo Sp há um E' – se para todo sujeito passivo de veículo introdutor há um Enunciador potencial de normas do qual faz parte esse sujeito – e se, segundo o direito positivo, E possui competência de determinar a competência de E', ou seu procedimento para produção de normas válidas, podemos vislumbrar que há hierarquia constituída, tão somente entre as normas produzidas pela ação de E que regulamentam a competência material de E' ou seu procedimento, e aquelas instituídas pelo veículo introdutor produzido pela atividade legislativa, em sentido amplo, conduzida por E'.

2.4.4 Observação necessária

Já registramos que norma introdutora pode criar relações jurídicas com sujeitos de direitos de diversos agentes enunciadores. A Constituição da República é um rico exemplo. Com efeito, nela há normas voltadas para sujeitos de direitos de diversos quóruns do Congresso Nacional, para o Presidente da República, para o Poder Judiciário etc.

Sempre que a Carta Magna atribui certas competências a outros enunciadores, firma posição hierárquica entre pelo menos algumas normas introduzidas por seu próprio veículo e algumas normas inseridas pelos veículos produzidos pela enunciação articulada com a participação destes Agentes.

Enunciar que todos os veículos de normas derivam, diretamente, da Carta Magna, nada mais significa senão assinalar que parte da competência, a eles atribuídas, pelo ordenamento, foi delineada pela própria Carta Magna.

Em rigor, dada a existência de duas normas introdutoras de distinta natureza, não há necessidade de que todas as normas por elas inseridas possuam relações hierárquicas com normas instituídas por outros veículos¹²⁸.

¹²⁸ Note-se que não há sentido tratar de hierarquia, nos moldes concebidos pelo presente estudo, em relação a normas inseridas, historicamente, por um mesmo veículo introdutor.

No caso de uma Emenda e da Constituição da República, nem toda norma, da última, regulamenta competência material, formal ou intersubjetiva da primeira. Em outros dizeres, há um núcleo semântico da Lei Maior apto a ser modificado por Emenda e outro imodificável; só quanto a este segundo há que se falar em hierarquia. Isso demonstra que a hierarquia não é determinada, necessariamente, pela forma do veículo introdutor, ou mesmo, pelo enunciador que lhe constitui.

Pois bem, quando a Constituição da República estabelece o âmbito de competência a outros Enunciadores, isso pode ocorrer de forma direta ou indireta, forma parcial ou total.

A forma direta é aquela em que normas introduzidas da Constituição determinam que outras normas serão, delas, interpretantes, independentemente, do que prescrevam outras, potencialmente, intercalares. A forma, indireta, se dá, quando a Constituição determina que certa norma deverá ser interpretante de norma introduzida por outro veículo introdutor que não ela mesma – e.g. Quando determina que o Decreto deverá respeitar a Lei.

A modalidade direta pode ser parcial ou total. Será, parcialmente direta, quando a Constituição cria comandos que delimitarão o “como”, o “o que” e o “para quem” de determinado veículo introdutor, mas imponha que determinados elementos sobre esse mesmo conteúdo ou forma serão regulados por normas veiculadas em outros veículos introdutores; total, se não houver essa previsão de mediação.

Se for o caso de modalidade direta, parcial, haverá a hipótese de indireta parcial, como decorrência lógica dela.

Por fim, a derivação indireta total se dá quando a um terceiro veículo seja outorgada a competência de delimitar a função do veículo em questão, sem qualquer prévia determinação da própria Lei Maior.

Na língua do direito nacional, o âmbito de competência diretamente atribuído pela Carta Magna só pode ser alterado por Emendas Constitucionais. Isso significa que há um limite negativo na função de todos os demais veículos introdutores, a saber, a de não contrariar normas constitucionais. Portanto, não se pode falar em derivação indireta total.

Ao mesmo tempo, se há possibilidade de derivação parcial, nota-se que o argumento, usualmente exposto, para refutar a hierarquia entre normas infraconstitucionais, a saber, o de que ambas derivam da Constituição não é suficiente. Pois há que se verificar se essa derivação é total ou parcial. Em sendo parcial, faz-se mister examinar se, entre as normas, é possível determinar que uma delas esteja delimitando competência ao veículo que tenha introduzido à segunda e quais os limites dessa delimitação.

Esse exame é feito em três fases. Primeiro (primeiridade), partindo-se da Constituição, observa-se o processo de positivação das duas normas, prevendo se, para o direito, um dos veículos poderia delimitar, parcialmente, a competência ou procedimento do segundo. Ou, seja, verificam-se em que hipóteses haveria potencial hierarquia entre as normas introduzidas de um e as normas introduzidas de outro. O estágio seguinte seria examinar o tipo de diálogo exercido entre os dois veículos introdutores; e o terceiro de verificar se esse tipo de diálogo condiz com aquele, abstratamente, previsto.

Apenas retomando o exemplo já visto, para ilustrar a articulação teórica. A Constituição da República exerce a função de disciplinar competência das Emendas nas chamadas cláusulas pétreas. Esse é o critério abstrato. Se pretendo examinar um artigo da Carta Magna e sua hierarquia perante uma Emenda, torna-se

necessário responder se o artigo, em questão, insere-se entre as chamadas cláusulas pétreas.

E nessa mesma linha, para a configuração de hierarquia, entre normas infraconstitucionais, não basta nem o exame do caso concreto, sem a recondução à norma que fundamenta a validade de ambas, nem o exame abstrato, sem que se verifique o efetivo exercício da função específica.

De qualquer sorte devemos conceber: (i) os critérios que determinam ser um tipo de norma superior, inferior ou de mesma hierarquia a outra; (ii) os elementos do sistema jurídico que nos permitem adotar esses critérios. Apenas de posse desses dois elementos poderemos empreender um discurso sistematizado sobre os vínculos hierárquicos de nosso sistema.

Pensamos que a análise semiótica da hierarquia, tal como pretendemos empreender, fornece aspectos mais educados para um exame concreto de sua configuração. Mas, ela, em si mesma, não revela os casos de hierarquia. É nosso esforço que passamos a conduzir, nos capítulos que seguem¹²⁹.

¹²⁹ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera: “Não confundamos, portanto, o axioma da hierarquia com os critérios que o legislador adota para implantá-la. Hierarquia tem de existir sempre, de uma forma ou de outra, onde existir direito positivo.” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 216).

CAPÍTULO III – DEMOCRACIA E LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Dos princípios

Crítica-se o fenômeno da proliferação dos princípios, manifestada pela postura dos pensadores e operadores do direito que, a todo e qualquer momento, invocam princípios para justificar as mais variadas vertentes.

E, certamente, os princípios democráticos e do pacto federativo, quiçá ao lado da justiça e da segurança, estejam entre os mais aclamados para legitimar demandas para todos os gostos.

Eis uma reflexão que julgamos oportuna: quem sabe o princípio democrático, futuramente, em construção talvez mais elaborada e digna, seja utilizado para refutar cada um dos argumentos que buscaremos construir em nosso esforço explicativo.

Há que se questionar, portanto, o cabimento de se aproveitar o princípio da democracia e do pacto federativo como instâncias aptas ou, ao menos, úteis, a esclarecer a temática da hierarquia das normas, tal como será proposto adiante. Seria um nada que explica um nada e do qual resulta um todo vazio?

Pensamos que o uso irrefletido dos princípios, como tábua salvadora dos argumentos sem consistência e zelo, deva ser combatido com uma severidade sóbria.

Severidade em nome de rigor que deve caracterizar o discurso científico, não se contentando com as construções vazias e fáceis.

O caráter sóbrio a que nos referimos, por sua vez, é uma resposta dialógica a um possível “patrulhamento do uso dos princípios”, que ainda não existe, mas que consistiria em se rejeitar qualquer linha argumentativa, *a priori*, pelo simples fato de se sustentar em um princípio.

O que queremos exprimir com essas palavras é que julgamos que o esforço que pretendemos conduzir no presente estudo será pertinente, desde que respeitadas certas diretrizes – o que nada mais representa senão uma busca de legitimação de inferências, a partir de premissas pautadas por elementos cristalizados na língua do direito. Passaremos a enumerá-las:

1. O princípio democrático tem de buscar respaldo na Constituição da República positiva e a partir de um regime jurídico positivado;

2. As características da democracia e do regime federativo, invocadas, têm de ser aquelas reconhecidas por uma comunidade jurídica, ou, pelo menos, por segmento relevante dela, ou seja, em um aspecto da língua do direito que é sua terceiridade;

3. Há que se demonstrar uma estreita relação entre os elementos pertinentes ao regime democrático e federativo, tal como traçado na Constituição, e certas características inerentes à hierarquia das normas, tal que se demonstre a plausibilidade da assertiva de que o não reconhecimento de certas peculiaridades do substrato hierárquico no direito positivo implicaria infirmar elementos do processo democrático – e do pacto federativo –, expressos no ordenamento jurídico e reconhecido pela comunidade jurídica, como pertinentes.

Essas três diretrizes foram nosso motor reflexivo em busca de consistência. Tenhamos, ou não, obtido, é conclusão a ser tomada a partir análise das linhas a seguir traçadas.

3.2 Regime democrático, procedimento e hierarquia

O sistema jurídico que é democrático parte de vozes centrífugas¹³⁰, para gerar um discurso centrípeto. Essas vozes constituem o que denominamos, no capítulo anterior, de enunciador e são centrífugas à medida que devem ser abertas para o povo, ou seja, para os mais variados sujeitos de direito. O discurso é um signo que, para seu interpretante, é um argumento, do tipo prescritivo que corresponde às normas introdutoras. É um argumento tal, que tem, como conclusão, uma relação jurídica que determina o dever de observância das normas introduzidas, condicionando, portanto, pragmaticamente, os discursos futuros a fornecer um tipo de resposta, que denominamos resposta jurídica, a esses enunciados. E justamente essa atração que tais normas geram para si – são centros de atenção para a constituição de novos discursos – que é o caráter centrípeto do produto jurídico.

Essa primeira assertiva envolve uma tomada de posição relevante sobre nossa concepção de democracia. Gostaríamos de esclarecer seus meandros.

Quando pensamos em democracia, como já o fez BOBBIO, como *“uma das várias formas de governo, em particular aquela em que o poder não está nas mãos de um só, ou de poucos, mas de todos, ou melhor, da maior parte.”*¹³¹, o termo passa a valer sobre uma fração do ordenamento jurídico que é o órgão governamental, ou seja, do conjunto de normas que perfazem o que poderíamos denominar de “governo”. Preferimos adjudicar o signo não como referente a uma forma de governo, mas a um atributo que caracteriza um sistema jurídico. Pois, o método democrático, pensamos, irradia suas influências em toda tomada de decisão jurídica ou, como diz CANOTILHO, *“aspira a tornar-se um impulso dirigente em toda sociedade”*¹³².

¹³⁰ “Na linha da teoria do discurso, o princípio da soberania do povo significa que todo poder político é deduzido do poder comunicativo dos cidadãos.” (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. 2 v. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 213).

¹³¹ *Liberalismo e democracia*. Trad. Aurélio Nogueira. São Paulo, Editora Brasiliense, 2006.

¹³² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 288.

Ao mesmo tempo, ao enunciarmos que “o sistema jurídico que é democrático parte de vozes centrífugas”, demonstramos que não pretendemos definir esse sistema, ou seja, delimitar todos os espectros do conceito, tal como seria uma proposição do tipo: “é democrático o sistema jurídico que parte de vozes centrífugas, para gerar um discurso centrípeta”, tendo-se em vista que há outras características próprias da democracia, que são as “bondades materiais” mencionadas por CANOTILHO, como os direitos fundamentais¹³³. O que pretendemos, assim, recortar, por ora, é o aspecto procedimental da seara democrática, ou seja, *o modo* – aquele tipo de resposta que é “como” – como as decisões são tomadas e *de quem/para quem* são adotadas. Em outros termos, tomá-la no que tange à “organização da titularidade e exercício de poder”¹³⁴, pensando poder não apenas como poder central, mas como todo o tipo de poder envolvido na tomada de uma decisão.

Agora, havemos de pensar o sentido que pretendemos assinalar com essa expressão “parte de vozes centrífugas” e temos aí o verbo *partir* e seu complemento *vozes centrífugas*.

Partida pode ser associada a uma origem, à fonte do direito (enunciado). Fontes de direito (enunciado) são os procedimentos *in concretos* e os órgãos ejetores de normas no sistema, como já assinalamos. “Vozes centrífugas”, portanto, são encontradas no processo de formação das decisões do sistema jurídico democrático (decisões, essas, que são as normas)¹³⁵.

Mas, além disso, “partida” pode ser compreendida como uma posição referente a um processo de positivação, posição essa que pode ser formalizada,

¹³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 288.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 288.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 290.

¹³⁵ José Luiz Fiorin, tratando da obra de Bakhtin explica a característica da voz centrípeta: “outras vozes são assimiladas como posições de sentido internamente persuasivas. São vistas como uma entre outras. Por isso, são centrífugas, pregnáveis à permeação de outras vozes, à hibridização, e abrem-se incessantemente à mudança.” (*Introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Ática, 2006, p. 56).

mediante um diagrama que é um ícone, da seguinte forma: dado um sintagma jurídico, complexo, que representa um processo de positivação do tipo A, AB ABC, ABCD, ABCDE, ABCDEF, em que cada letra é uma decisão jurídica e cada conjunto de duas, ou mais, letras, um sintagma complexo que representa decisões motivadas a partir dos sintagmas que a ele se encontram à esquerda – motivação, essa representada pelo fato de que as letras se repetem – a idéia de partida é no sentido de que, dada a primeira posição sintática ocupada por um sintagma proveniente de um processo de enunciação não centrífugo, ou seja, aquele conjunto de letras que representam uma norma constituída por um processo um instrumento secundário de normas, haverá, pelo menos, a sua esquerda, um sintagma que represente uma decisão jurídica de procedimento centrífugo, já concretizada no direito enunciado. Esse estar à esquerda revela um ponto de partida, ou seja, um início de positivação no tocante a uma tomada de decisão¹³⁶.

No caso, acima, por exemplo, “A” deveria, necessariamente, ser fruto de um procedimento centrífugo para que o sistema fosse de cunho democrático, tal como o concebemos. Ao mesmo tempo, se C for o primeiro não centrífugo – ou seja, não for proveniente do Poder Legislativo – A e B estariam cumprindo a função legislativa nesse sistema.

Agora, não estamos excluindo a possibilidade de que “C” dê fundamento de validade a normas constituídas por um processo de produção centrífugo, desde que A ou B assim o permitam.

E, nesse contexto, cumpre esclarecer que vozes centrífugas (procedimento centrífugo) são aquelas permeáveis à impregnação de outras vozes, são vistas como umas entre outras. São vozes persuasivas, sempre abertas a mudanças. Em

¹³⁶ Esse sentido de partido, portanto, é o do termo *inaugural*, adotado por PAULO DE BARROS CARVALHO, atributo que predica aos veículos primários. E complementa: “Todas as demais normas reguladoras das condutas humanas intersubjetivas, neste país, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem de preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. Por essa razão recebem o nome de “instrumentos secundários”. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 217).

um contexto polifônico, repleto de vozes centrífugas, há uma descentralização de vozes, ou seja, uma igualdade de peso, que cada uma manifesta.

A voz centrífuga é a voz no processo, simbolizada pelo “voto”, seja em uma eleição para escolha de um representante político, seja para tomada de decisão de um órgão público, seja na deliberação de uma sociedade. Quanto mais democrático o sistema, maior a importância do processo centrífugo como vetor para tomada de decisões.

No regime democrático, tendo-se em vista a igualdade de participação no processo decisório, a maior parte das decisões deve ser tomada, pelo menos, seguindo a regra da maioria – simples ou qualificada conforme o caso, conforme veremos no último capítulo do presente estudo. Como apregoa CANOTILHO,

se a liberdade de participação democrática é igual e vale para todos os cidadãos, então, o estabelecimento vinculativo de uma determinada ordenação jurídica pressupõe, pelo menos, a concordância da maioria.¹³⁷

Note-se que o procedimento de discussão polifônica, nesse sentido, forma um Enunciador, geralmente, pautado pela maioria. Mas, por vezes, para se evitar o arbítrio da maioria, esse agente enunciador tem a participação da minoria, como ocorre com as maiorias qualificadas (e.g. emenda constitucional)¹³⁸, havendo decisões ainda mais representativas.

A voz centrípeta, resultado do processo centrífugo, é centralizadora: repugna outras vozes destoantes. Note-se, portanto, que “voz” pode ser pensada enquanto processo/produto, podendo, nesse sentido, estar dotada de um caráter centrífugo quanto ao processo e centrípeta quanto o produto.

¹³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 329.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 329.

O direito enunciado, enquanto produto unitário e visto por um prisma externo (visto como um conjunto de normas introduzidas), é uma voz marcadamente centrípeta, ou seja, da autoridade. Eis seu cunho de prescritividade¹³⁹.

Mas, em sua feição interna – cuja análise requer um olhar para suas normas e as relações travadas entre elas – esse grau centralizador, ou seja, essa prerrogativa de criar normas que terão de ser alvo, mais direto, de respostas dialógicas referentes ao “como”, “o que” e “de quem/para quem”, pode variar sua intensidade, conforme o grau de hierárquico manifestado por suas normas.

Enquanto fonte, ou seja, enunciação, as vozes presentes no processo de produção do direito podem ser centrípetas ou centrífugas, características estas graduais.

A presença de um processo de produção centrífugo é própria – mas, não suficiente – do sistema democrático, porque nele as vozes de diferentes núcleos sociais, divergem, consentem, sempre em peso de igualdade¹⁴⁰.

A hierarquia é inerente ao produto que é centrípeta, porque há vozes que prevalecem sobre as outras.

Quando as normas de máxima hierarquia são geradas por meio de um processo permeado por vozes centrífugas – processo de enunciação composto por representantes de todo o segmento do povo –, isso significa que o caráter centrípeta do produto é forjado pelo caráter centrífugo do processo. Em outro giro, as decisões

¹³⁹ Tércio Sampaio Ferraz Júnior reconhece um momento monológico e dialógico do discurso da norma. Tratando do momento monológico enuncia que “Todo direito estabelece uma ordem e a coloca fora de discussão. A lei, em princípio, impõe e exige obediência: não se pode aceitar parcialmente uma lei, desejar cumpri-la apenas em parte.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Direito, retórica e comunicação*: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 116).

¹⁴⁰ Jürgen Habermas (*Direito e democracia*: entre facticidade e validade. 2 v. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 214) enuncia que o trabalho legislativo tem de ser efetivado “em condições de negociação eqüitativas.”

que vinculam a todos passam, simbolicamente, pela participação de todos, imediatamente – pela produção de normas – ou mediatamente – pela produção de normas das quais derivam outras normas.

Se normas inaugurais criadas mediante processo centrífugo – constituído por várias vozes, ou seja, por representantes do próprio povo – podem deixar de ser aplicadas por falta de compatibilidade diante de normas produzidas por um procedimento centrípeto, revelando relações paradigmáticas entre elas, o produto perde em seu elemento centrípeto, enquanto o processo centrífugo passa a ter a mesma relevância do que o processo centrípeto. Nessa hipótese, há algumas decisões vinculantes a todos sem a participação mediata ou imediata de todos.

Se, por outro lado, normas instituídas mediante processo centrípeto sempre prevalecem sobre normas instituídas por processo centrífugo, haverá um submetendo vários. É a antítese da democracia.

Se o procedimento centrífugo implica autodeterminação relativa a um determinado ato decisório – ninguém se submete a algo sem que tenha sido ouvido – e se a confirmação sistêmica dessa autodeterminação depende que ela não possa, de forma válida (validade *stricto sensu*), ser infirmada por uma decisão tomada mediante processo centrípeto – entendendo o ato de infirmar como uma resposta dialógica de refutação – então, tem de ser o caso de, pelo menos, uma decisão, ou mais, tomada mediante procedimento centrífugo, ser hierarquicamente superior a todas as decisões obtidas mediante procedimento centrípetos. E, se assim é e se é também o caso de que o regime democrático não subsiste sem isso que denominamos por autodeterminação sistêmica do Povo, então o regime democrático não prescinde de uma hierarquia – ao menos enquanto existirem normas instituídas mediante um procedimento centrípeto.

3.3 Hierarquia e legalidade

No regime jurídico brasileiro as normas constituídas mediante um processo legislativo são as que ostentam maior grau de elemento centrífugo em seu procedimento, que pode ser medido em dois sentidos distintos.

Por um aspecto estritamente procedimental, a aprovação de normas legislativas envolve um encontro de várias vozes – mais vozes do que as que se manifestam em discussões de órgão colegiais de outros Poderes – em posições nitidamente dialógicas – ora de harmonia, ora de refutação –, que devem obter, afinal, um consenso que leve a formação de agente enunciador habilitado pelo direito.

Nessa disputa procedimental, as forças políticas do país – centradas em dois grandes blocos, a saber, situação/oposição – manipulam os instrumentais competentes para a tomada de decisões: as normas jurídicas. O procedimento é empiricamente centrífugo, mas há um resultado prevalecente, de uma única voz: um enunciador.

O caráter centrífugo é sentido, também, pelo elemento simbólico da decisão tomada pelo Poder Legislativo: simboliza, mediante um signo de lei, a vontade do povo. Quanto mais indiciário esse caráter, ou seja, quanto mais apontar para um estado de coisas que, para seu interpretante, é uma realidade, talvez, quem sabe, mais democrático seja o regime jurídico. O caráter indiciário desse signo seria medido pelo voto – que é um índice da vontade de um eleitor de que determinado representante seja eleito –, de modo que esse símbolo, enquanto terceiridade, não exclui a secundidade. Sistemas que criam “recalls” e outros instrumentos tornam-se mais vivos, nessa relação. Por vezes, contudo, outros elementos indiciários relevam contrastes, como as diferenças de votação no Congresso e de uma pesquisa de opinião sobre determinado ponto. Para um dogmático, como nós, esses outros índices, que não criados pelo próprio sistema, são desconsiderados.

Se o símbolo caracteriza-se pela semiose, de um objeto, um *representamen* e um interpretante, tal que o *representamen* conecta o objeto àquele interpretante; e se, *grosso modo*, o símbolo é o signo convencional de um algo que representa outro algo, ou seja, é assim por uma lei, e, se ainda é o caso que o Poder Legislativo é composto por um alguém que representa outro alguém, de modo que a decisão por ele tomada é tida como representando a decisão que seria tomada por esse outro alguém,¹⁴¹ podemos inferir que a autoridade legislativa é um signo que está no lugar de seu objeto, ou seja, o Povo. Não está no lugar em todos os seus aspectos, mas, apenas no seu fundamento – fundamento do signo, que é o voto. Sua vontade, portanto, é um signo da vontade do povo e a toma como seu objeto. Tratando sobre o tema, CLARICE DE ARAÚJO assim enuncia:

Nas democracias, o caráter convencionalmente da imperatividade jurídica reside justamente no teor do correlato princípio democrático, o qual prescreve que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos. Ou seja, o próprio Direito Objetivo ou vigente resulta de uma representação! O respeito às eleições legítima e confere caráter imperativo para as leis produzidas e aprovadas pelo Poder Legislativo.¹⁴²

Portanto, naquele processo semiótico do veículo introdutor, a que já nos reportamos, se norma introdutora é um signo complexo, tendo como um dos objetos a vontade de uma autoridade, essa vontade é signo que tem como um outro signo, que é a vontade do povo. Para o seu interpretante, portanto, há outro argumento jurídico, no sentido de que “dada a vontade expressa no ato legislativo, então, essa é a vontade do povo”. Por isso que a representação é uma representação de lei e é nesse sentido que, muitas vezes, a Constituição toma esses veículos legislativos, como veículos de leis, em sentido amplo.

¹⁴¹ Para Canotilho, a representação democrática significa: “a autorização dada pelo povo a um órgão soberano, institucionalmente legitimado pela Constituição (criado pelo poder constituinte e inscrito na lei fundamental), para agir autonomamente em nome do povo e para o povo”. (*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 293).

¹⁴² ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Especialização de direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005..

Havemos de considerar, nesse contexto, que, sendo as outras normas do sistema motivadas mediante esses signos de leis, em qualquer fenômeno jurídico que travarmos contato, estaremos aptos a reconhecer, nele, uma manifestação simbólica da vontade do povo. Efetivamente, por um lado, a norma legislativa tem como objeto, um ato de vontade, que é signo, por sua vez, dos desígnios do povo; por outro, como já assinalado, as demais normas que dela tiram fundamento de validade – ou melhor, que estão aptas a assim serem reconhecidas – operam no papel de interpretantes delas. Nesse sentido, se observamos o sistema de baixo para cima, examinaremos um processo de semiose, que tende para um interpretante final que denominaremos “vontade simbólica do povo”. Eis um prisma semiótico do regime democrático¹⁴³.

Se assim é, a decisão legislativa (ou decisões), que está à esquerda de qualquer ato decisório não legislativo, é aquela que pressupõe a não submissão do povo a uma decisão que lhe seja imposta sem consentimento, ou melhor, de procedimento centrípeto. E se, de fato, é assim e se o regime democrático é aquele em que o Poder emana do Povo, e se aceitarmos a conclusão de que o regime brasileiro é democrático, partiremos de uma hipótese abduativa que julgamos, provavelmente, acertada, a de que há, pelo menos, alguma e, provavelmente, algumas, normas já criadas pelo Poder Legislativo, que são hierarquicamente superiores a todas as demais constituídas, mediante procedimentos não simbolicamente centrífugos – aqueles cujos legissignos que se referem ao o evento-procedimento não revelam um procedimento com participação simbólica do povo. Tentaremos submeter essa hipótese a um teste empírico, a partir de critérios concretos do ordenamento jurídico, para verificar se é o tipo de hipótese que o pragmatismo permitiria adotar.

¹⁴³ Nesse contexto, na escala do ordenamento jurídico, toda autoridade atua, em última análise, como representante do povo, embora mediado pelo Poder Legislativo. PAULO DE BARROS CARVALHO assinala que “O ser ‘República Federativa’ é pretender uma forma de governo na qual o povo, soberano, investe seus representantes em funções de poderes diferentes. No modelo atual, são eles tripartidos em: legislativo, executivo e judiciário.” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 274).

3.4 Teste empírico

Poderia alguém reputar como óbvio, ou inútil, o raciocínio acima exposto, argüindo que não se trata de uma informação – no sentido em que a teoria da informação concebe ao signo, ou seja, como uma novidade – a idéia de que normas legislativas são hierarquicamente superiores às normas provenientes de instrumentos ditos secundários. Mas, ainda que incorramos nesse risco – embora pensemos que seja um tipo, apenas, mediano de risco –, a importância desse primeiro critério para configuração do estudo hierárquico do sistema é de tal ordem, que negligenciar sua exposição de uma forma rigorosa que permita extrair dela todas as suas implicações, ou mesmo, o ato de se omitir de comprovar, empiricamente, seu cabimento, poderia gerar prejuízos irreparáveis às nossas investigações.

Se a democracia influencia o que denominamos primeiro critério hierárquico entre normas, é verossímil – seria um raciocínio abduativo que julgamos valioso – acreditar que possa ter importância com relação aos demais critérios – o que buscaremos verificar empiricamente nos demais casos.

Pois bem. Os veículos introdutórios criados pelos denominados processos legislativos estão previstos no artigo 59 da Constituição da República e são os seguintes: (I) a emenda constitucional; (II) a lei complementar; (III) a lei ordinária; (IV) a lei delegada; (V) a medida provisória; (VI) o decreto-legislativo; (VII) a resolução.

Eles exercem uma competência importante em nosso ordenamento que é o de falar às autoridades administrativas¹⁴⁴, judiciais e privadas, o que for permitido pela Constituição¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Habermas sustenta que “o princípio da legalidade da administração esclarece o sentido nuclear da divisão dos poderes. Superando uma diferença funcional, que se explica a partir da lógica da argumentação que introduz uma diferença entre fundamentação de normas e aplicação de normas, a diferenciação institucional que se expressa na constituição de poderes tem por

Costumamos empregar critérios distintos para diferenciar a função legislativa, da judicial e da administrativa, negligenciando-nos que o exercício de competência envolve relações de “quem/como”, “quem/o que” e “de quem/para quem”. Embora seja relativamente clara em nossa língua do direito a relação do quem/como, para fins de definição da norma legislativa poderia ser aprimorada, em nossa visão, a definição do que seja o exercício de competência legislativa, à medida que se tem interpretado o “quem/o que” dissociado do problema “de quem/para quem”.

Aceitamos, por exemplo, passivamente, a assertiva de que normas legislativas são as que inovam no ordenamento, sem ponderarmos que, em certa medida, todas as normas cumprem esse desiderato – a não ser é, claro, que se tome “innovar” o tipo de comando expedido por “regras inaugurais”. Já vimos que as normas legislativas podem inovar de um modo muito peculiar, que é servindo – ou, pelo menos, devendo servir – de partida para certas normas. Mas, daí a considerar que apenas elas inovam no ordenamento pode gerar idéias ambíguas, caso não se explicita o que se entende por “innovar”.

Outra explicação que nos foi oferecida por nossos doutrinadores de maior qualidade sustenta que a função administrativa qualifica-se por envolver uma aplicação oficiosa da lei¹⁴⁶. Gostaríamos de ponderar, contudo, que o legislador ordinário também poderá fazê-lo, por exemplo, ao aplicar uma norma superior (ex.: normas introduzidas pela Lei Complementar n. 95/98, associadas a normas introduzidas pela Constituição) na produção de um veículo introdutor de normas legislativo¹⁴⁷.

finalidade amarrar a aplicação do poder administrativo ao direito normatizado democraticamente, de tal modo que o poder administrativo só se regenera a partir do poder comunicativo produzido conjuntamente pelos cidadãos.” (*Direito e democracia: entre facticidade e validade*. 2 v. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 216).

¹⁴⁵ Para Geraldo Ataliba, “a principal função do *órgão de representação popular* está em – expressando o que mais uma vez quis significar por *volonté général* – elaborar regras jurídicas segundo as quais deverão pautar-se todos os comportamentos regulados, inclusive e principalmente os dos agentes políticos (também *mandatários*) chefes do Executivo”. (*República e Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 97).

¹⁴⁶ FAGUNDES, Miguel Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 3.

¹⁴⁷ Para Gregorio Robles Morchon, “La ley aplica la constitución, ya que concreta y dota de contenidos las normas de esta última.” (*Teoría General del Derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. v. I. Madrid: Civitas Ediciones, 1998, p. 211).

Já com GERALDO ATALIBA, tem-se “que a atividade dirigida às normas gerais se denomina atividade legislativa”¹⁴⁸. Embora aplaudamos mais essa brilhante colocação do mestre, lembraríamos que há edição de normas gerais por Decretos, ou mais, que qualquer veículo introdutor de normas, em si mesmo, pode ser tido como uma norma geral¹⁴⁹. De fato, com LOURIVAL VILANOVA, percebemos que:

Não é em virtude da lógica, ou em função da generalidade, que a Constituição sobrepõe-se à lei e esta sobrepõe-se ao regulamento. Um regulamento pode ser norma geral e uma lei (formal) pode ser específica. Nem a lógica pode, mediante critério formal, distribuir em níveis superpostos de generalidade decrescente as proposições normativas de uma lei ou de um regulamento.¹⁵⁰

Todas essas definições tomam as funções, levando-se em conta um “o que”, quando teríamos um recurso, quem sabe mais satisfatório, que é o de identificar as categorias do “de quem, para quem”, ou seja, que trata o direito como uma língua viva compostas por um diálogo.

O exercício de função legislativa é característica identificada em um ato de terceiridade (pensamento) que atribui certa qualidade a u'a norma. Essa qualidade é a de que, em razão do procedimento envolvido na produção do veículo legislativo – o que equiparamos ao “de quem”, ou “como” –, essa disposição prescritiva poderia ter, se esta fosse a vontade de seu emissor, se direcionado para delimitar competência – seja por derivação direta, indireta, parcial ou imparcial – do Chefe do Poder Executivo, no ato de expedir a norma administrativa de maior hierarquia – no ordenamento nacional, o Decreto. Não qualquer chefe do Executivo, mas aquele

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo, *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 50.

¹⁴⁹ Poder-se-ia refutar que as normas introduzidas por Decreto, em relação à Lei, são mais concretas, mas pensamos que a concretude é algo que se refere a existências de fatos jurídicos. As normas dos Decretos podem ser tão abstratas quanto às da Lei. Mas, isso não tem nada que ver com generalidade.

¹⁵⁰ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses Editora, 2005, p. 290.

pertencente à ordem (federal, estadual ou municipal) da qual pertença àquela norma.

Essa definição é dotada de um elemento de secundidade – dependendo, portanto, de um elemento real – e outro de primeiridade, que independe de ser efetivado, ou não. O elemento de secundidade é o tipo de procedimento conduzido, ou seja, como se efetivou. O de primeiridade envolve o “para quem” esse “de quem” pode se voltar.

Assim, por exemplo, segundo a Constituição, por meio de Lei, o Congresso Nacional pode editar comandos a serem obedecidos pelo Poder Executivo, em sua competência de editar normas administrativas¹⁵¹. Nesse sentido, qualquer norma veiculada por Lei será tida por legislativa, na medida em que potencialmente poderia ter se direcionado ao Poder Executivo, especificamente na conduta desse órgão de editar as normas de mais alta hierarquia do Poder Administrativo. Não importa que, concretamente, a Lei se volte para o próprio legislativo, ou para o Judiciário – *e.g.* o Código de Processo Civil. Pelo simples fato de que, no exame abstrato de competência (primeiridade), revela-se a possibilidade de que ela (a norma editada pelo Congresso) tivesse regulado a expedição de atos administrativos, de máxima hierarquia, do Poder Executivo; isso já lhe configura o caráter de função legislativa.

Uma norma inserida em veículo proveniente de órgão de aptidão legislativa que não pode ser, potencialmente, fundamento de validade direto ou indireto, parcial ou total, de Decretos – que são, no Brasil, as normas administrativas de máxima hierarquia expedidas pelo Poder Executivo –, não tem caráter legislativo, ainda que emitida pelo Congresso. Assim, por exemplo, uma decisão emitida por uma Comissão Parlamentar de Inquérito não terá essa função. OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO fornece outros exemplos:

Assim, tanto o legislativo como o Judiciário, para consecução de seus fins precípuos de legislar e julgar, necessitam de organizar

¹⁵¹ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

repartições denominadas suas *secretarias*, que realizam atividades estranhas àqueles cometimentos, de natureza executiva, concreta. De mais, os próprios órgãos legislativo e judicante desempenham outras atividades meramente administrativas.¹⁵²

Estando desprovidas desses dois elementos, a saber, o “de quem” efetivo – simbolizando a vontade do povo – e o “para quem” potencial, a norma será não legislativa. Essa classe de normas se dividirá em duas, a saber, judiciais ou não. As primeiras são aquelas que estão aptas, no plano de primeiridade, a corrigir o exercício indevido de competências mal desempenhadas por outros enunciadores – ainda que não o façam – e as segundas, as administrativas, serão todas as demais, emitidas pelo Poder Público ou por quem lhe faça às vezes.

Poder-se-ia questionar, nesse sentido, o papel das normas judiciais e a relação “de quem/para quem” que travam com as demais. Diríamos que uma norma jurídica judicial vincula-se, hierarquicamente, a todas as normas legislativas, instituídas, antes dela, desde que as reconheçam como válidas.

Em termos de definição do que caracteriza uma função, portanto, a competência legislativa apresenta um “o quê” relativamente indefinido, no sentido de que, dependente dos contextos em que a língua do direito se firma, ou seja, dependente do conteúdo de certos enunciados que serão respondidos por outros – sendo, portanto, um “o quê” de primeiridade –, mas um “de quem/para quem” (ou seja, do legislativo para judiciário, do legislativo para executivo etc.) que já é da categoria das leis, ou seja, já dotado de terceiridade.

Vamos explicar, com um exemplo, como isso se efetiva. Uma lei não deixará de cumprir a função legislativa, porque regula qual o veículo introdutor apto a formalizar o pagamento de um tributo – se esse veículo é uma guia DARF, uma guia dare etc. –, matéria essa que, conforme muitos concordariam, poderia ter sido,

¹⁵² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 46.

segundo nosso sistema jurídico, regulamentada por uma norma do Poder Executivo, sem um prejuízo para o princípio democrático¹⁵³.

Agora, ela estará, sim, exercendo essa função legislativa, porque, segundo a Constituição, quando assim ela dispõe, estará vinculando todas as normas do Poder Executivo ou Judiciário – observando-se que esse poderá corrigir o exercício de funções mal desempenhadas, como explicaremos – que tratem dos tributos, ou seja,

¹⁵³ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSAIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NÔRMA LEGAL.

1. A Instrução Normativa 90/92 não criou condição adicional para o desfrute do benefício previsto no art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91, extrapolando sua função regulamentar, mas tão-somente explicitou a forma pela qual deve se dar a demonstração do direito de usufruir dessa prerrogativa, vale dizer, criando o dever instrumental de consolidação dos balancetes mensais na declaração de ajuste anual.

2. Confronto entre a interpretação de dispositivo contido em lei ordinária - art. 39, §2º, da Lei 8.383/91 - e dispositivo contido em Instrução Normativa - art. 23, da IN 90/92 -, a fim de se verificar se este último estaria violando o princípio da legalidade, orientador do Direito Tributário, porquanto exorbitante de sua missão regulamentar, ao prever requisito inédito na Lei 8.383/91, ou, ao revés, apenas complementaria o teor do artigo legal, visando à correta aplicação da lei, em consonância com o art. 100, do CTN.

3. É de sabença que, realçado no campo tributário pelo art. 150, I, da Carta Magna, o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita - em sentido formal e material - deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência - critério material, espacial, temporal e pessoal -, e o respectivo conseqüente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN, 4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão "legislação tributária" encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos.

5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à "legislação tributária" em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem.

6. In casu, a norma da Portaria 90/92, em seu mencionado art. 23, ao determinar a consolidação dos resultados mensais para obtenção dos benefícios da Lei 8.383/91, no seu art. 39, § 2º, é regra especial em relação ao art. 94 do mesmo diploma legal, não atentando contra a legalidade mas, antes, coadunando-se com os artigos 96 e 100, do CTN.

7. Deveras, o E. STJ, quer em relação ao SAT, IOF, CSSL etc., tem prestigiado as portarias e sua legalidade como integrantes do gênero legislação tributária, já que são atos normativos que se limitam a explicitar o conteúdo da lei ordinária.

8. Recurso especial provido.

(REsp 724.779/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.09.2006, DJ 20.11.2006, p. 278).

essas normas serão produzidas em consonância com um dever de que não se altere tal procedimento de pagamento. A partir desse exato momento, esse “o que”, por parte da Administração Pública, ficará mais restrito do que seria, caso a Lei se abstivesse de criar tal determinação. No campo tributário isso é muito comum e iremos demonstrar, no momento adequado, inclusive, com decisões jurisprudenciais.

Poderíamos pensar assim:

A _ _ _ _ _ (1), simbolizando um processo de positivação, em que o primeiro lugar sintático é componente do direito enunciado e os demais, da língua do direito – os demais existem, enquanto possibilidade, ou seja, enquanto instâncias abstratas; A AB_ _ _ (2), como um processo de positivação em que há dois escalões hierárquicos; A AB ABC _ _ (3), como a concretização de mais uma etapa do processo; A AB ABC ABCD (4), mais uma e assim por diante.

Note-se que em (1), A poderá tecer prescrições mais, ou menos, esmiuçadas sobre _ _ _ _ _ e quanto mais esmiuçadas menor a liberdade dos sintagmas que a sucedem.

Tomado esse estágio do processo de positivação, podemos conceber A conduzindo diversas variáveis. No tocante ao grau de liberdade na atividade de uma norma N delimitar competência de uma dela derivada, tem-se: (I) a hipótese em que A permite a qualquer norma N que escolha, arbitrariamente, qual o nível de delimitação de competência e a vinculação de procedimento que efetivará em relação às normas dela derivadas; (II) a hipótese em que A, mesma, já determina o nível de detalhamento a que N deverá se deter em relação à norma, dela derivada, N' – nesse caso, pode haver limites negativos ou positivos que N está obrigada a outorgar a N'. Note-se que, nesse caso, a limitação recai em N e não N'.

Se a relação de A, a qualquer norma N, já implica a indicação de certos limites, independentemente do que uma norma N" intermediária prescrever, há, pelo

menos, a derivação direta parcial entre A e N, e quanto mais detalhado esse grau menos a liberdade das normas que medeiam, hierarquicamente, A e N poderão delimitar a competência de A.

Agora, se pensarmos que A é a norma constitucional, enunciar que normas administrativas e judiciais estão, hierarquicamente, vinculadas às normas legislativas – desde que ambas sejam de uma mesma esfera da federação, ou seja, ordem nacional x ordem nacional, ordem federal x ordem federal, ordem estadual x ordem estadual, ordem municipal x ordem municipal – é admitir que, nesse corpo de positivação e grau crescente de motivação, uma norma administrativa, ou judicial, está, pelo menos, no nível ABC, na medida em que, entre ela e a Constituição, há de existir, pelo menos, uma norma legislativa, AB, de hierarquia intermediária, portanto que confira força ao primado da legalidade¹⁵⁴.

Além disso, dada a posição de L lugares sintáticos no sistema, destinados às normas legislativas – pensado cada lugar L em uma posição sintagmática específica, do processo de positivação – e sendo Ln a posição ocupada pela última norma legislativa, positivada concretamente, a norma administrativa dessa mesma ordem da norma legislativa ocupará, pelo menos, a posição sintática n+1.

Note-se que não importa se Ln revela uma norma derivada, de forma direta, de ABC (sendo A a Constituição, B a Lei e “C” o ato administrativo que dela retira fundamento de validade), ou seja, retirando fundamento validade direto da Lei (norma de segundo escalão) ou indireto (de norma de terceiro escalão), do tipo ABCD (sendo D o ato administrativo e C norma administrativa intercalar entre a Lei B e o ato D).

Esse jogo sintático das normas já revela por que as normas legislativas influenciam, de maneira mais marcante, a produção de um interpretante imediato – simbolizado pela referência que fazem aos espaços à direita, que podem estar

¹⁵⁴ O Judiciário tem a função de corrigir competências mal ou não desempenhadas.

preenchidos, ou não – e as judiciais e administrativas, um interpretante dinâmico – eis que têm, como objeto, a aplicação/interpretação de uma norma superior. Com efeito, quando o signo se encontra à esquerda de um determinado ponto de referência, é possível abstrair e tomar as casas à direita, enquanto incógnitas não preenchidas – enquanto possibilidade. Mas, não se preenche uma casa à direita, sem o respectivo preenchimento à esquerda, ou seja, sem simbolizar esse elemento de aplicação de outra norma – e é isso o que um exame formal de hierarquia revela.

De qualquer sorte, o que se torna claro, por esse diagrama, é que a distinção de normas que exercem a função legislativa, para as demais revela-se no aspecto de que, tomado um processo de positivação concreto às da segunda classe (não legislativas) – sejam pensadas como possibilidade ou como secundidade –, deverão ser mais motivadas (menos arbitrárias) do que as pertencentes à primeira classe – o que é revelado pela presença de repetição de signos à esquerda.

Desempenhar função legislativa, ou não legislativa, nesse sentido – ou seja, exercitar uma competência destinada aos enunciadores polifônicos – é um dado muito mais relacional do que absoluto, no sentido de que as normas com funções não legislativas devem estar motivadas em relação às primeiras. Esse é o aspecto material genérico, relacionado obviamente com o procedimento polifônico próprio da norma legislativa – o que está, prontamente relacionado ao “de quem” (emissor) e “como”.

Para certos segmentos do sistema, contudo, há a imposição de padrões fixos pela Constituição, de modo que as normas administrativas ou judiciais não podem suplementar determinados vácuos não preenchidos por normas legislativas. É o que se dá em algumas esferas do sistema tributário. Mas, o que pretendemos demonstrar, agora, é que não se trata de uma norma geral do ordenamento.

Por exemplo, poderíamos pensar no que consiste assumir uma obrigação patrimonial que seja decorrente de lei. O inciso II do artigo 5º da Constituição da República determina o que segue:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O comando pode ser interpretado analiticamente. Para isso, há quatro termos que precisam ser compreendidos: o sujeito “ninguém”, o predicado “será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”, a expressão “senão em virtude de” e o vocábulo “lei”.

A expressão “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer” – que é a resposta à pergunta “o que” – pode ser convertida, por obversão, a “todos não são obrigados a fazer “p” ou deixar de fazer “p”. A expressão “não ser obrigado a fazer p” equivale a “ser permitido a fazer não p”, ao passo que “não ser obrigado a deixar de fazer p” é equivalente a “está permitido fazer p”, donde se infere: “todos são permitidos a fazer p ou não p”, ou seja, a todos é facultado tudo.

Quem são esses todos? Os brasileiros e estrangeiros residentes no país. Mas, não apenas. Se do *caput* se infere que todos são iguais perante a lei – inclusive, perante a lei constitucional –, até mesmo os estrangeiros não residentes – que de alguma forma entrem em contato com o ordenamento brasileiro – têm de ser beneficiados pelas garantias individuais outorgadas pelo artigo 5º da Carta Constitucional. Caso contrário, nem todos seriam iguais perante a Lei Constitucional, o que tornaria contraditório o próprio dispositivo, ora analisado.¹⁵⁵

¹⁵⁵ “DIREITO DE ESTRANGEIRO NÃO RESIDENTE. O DIREITO DE PROPRIEDADE E GARANTIDO A FAVOR DO ESTRANGEIRO NÃO RESIDENTE.” (RE 33319 / DF - DISTRITO FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. CANDIDO MOTTA Julgamento: 12/09/1957 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação, DJ 07-11-1957 PP-***** EMENT VOL-00321-02 PP-00473, RTJ VOL-00003-01 PP-00566 Parte(s)). Segundo, ainda, registram

Como se verifica ainda, a facultatividade, ou seja, o direito de fazer ou deixar de fazer, é a tônica que rege o ordenamento jurídico brasileiro. Apenas na verificação de uma hipótese excepcional essa tendência pode ser invertida.

E essa hipótese excepcional vem carregada na expressão “senão em virtude de lei”. O termo “senão em virtude de” poderia ser tido como previsão expressa – ou até mesmo implícita – em lei de uma exceção àquela facultatividade, mas um resultado simplista desse poderia levar a erros que não refletem os padrões adotados no modo como falamos a nossa língua do direito.

De fato, qualquer um que tenha um mínimo de familiaridade com nossa língua do direito não negará que somos obrigados a adimplir condutas em virtude de contratos, de ordens judiciais, de atos administrativos de caráter imperativo, sem que haja previsão imediata em lei da consecução daquelas condutas, ou seja, sem que haja a norma de conduta, legalmente prevista, em sua feição, hipotético-condicional, assim o determinando.

Mesmo assim, ninguém atesta que essas determinações não sejam provenientes de lei, ao que se reputará “sim, hão de ter fundamento de validade em lei”, embora elas criem comandos que não poderiam ser sequer previstos pelo legislador – a não ser de forma pouco nítida. E, de fato, sem essa prerrogativa, o direito não funcionaria, não daria conta de regular as condutas mais rentes à vida humana. CLEMERSON MERLIN CLÈVE lembra que com a emergência da sociedade técnica a função legislativa já não dá conta de responder a todos os anseios que dela se esperaria em uma visão mais tradicional. Daí por que é compreensível que se preveja, por meio de lei, a possibilidade de descentralização da atividade legislativa. Vejamos:

Os legislativos modernos procuram, como o Executivo, cercar-se de especialistas competentes. Com esse intuito, melhoram radicalmente as assessorias parlamentares. Por outro lado, os *lobbies* procuram levar aos parlamentares informações indispensáveis para a tomada de decisões. Mas o auxílio de *lobbies* não é desinteressado. As informações por eles fornecidas, parciais por excelência, não devem ser utilizadas, pelos parlamentares, sem certo cuidado. Vários têm sido os artifícios experimentados para acelerar o processo legislativo. Nem por isso os parlamentares alcançam dar conta da crescente demanda legislativa. Da chamada crise do parlamento deriva um fenômeno comum em todo o ocidente: a descentralização da função legiferante.¹⁵⁶

E concordamos com o insigne Jus Constitucionalista. Acrescentaríamos, claro, que essa descentralização exige que esses órgãos tenham sua competência constituída por lei, respeitando-se, portanto, a vertente do legalismo.

Assim, em verdade, o princípio da legalidade não significa que todas as condutas a serem praticadas têm de estar previstas em lei, mas, sim, que toda conduta obrigada é fruto de uma norma que tenha fundamento de validade em “lei”, ou melhor, que possa ser assim reconhecida por alfabetizados na língua do direito.

E é esse o mínimo que o princípio democrático exige, pois, se há uma derivação da Lei, ou melhor, se o signo é do tipo ABC, não há que se refutar que houve uma decisão oriunda, simbolicamente, do povo, desrespeitada por um processo não polifônico. E, diríamos, quanto maior a liberdade do povo – simbolicamente representado – para delimitar o grau da liberdade das normas derivadas da lei, maior a importância que se dá a uma maioria para reger suas próprias decisões – no sentido, de que ela mesma determina até que ponto pretende exercer esse direito¹⁵⁷.

¹⁵⁶ CLÈVE, Clemerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 52.

¹⁵⁷ Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA: “A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade com o princípio da reserva de lei. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal.” (*Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 83).

Na jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, nota-se que a Colenda Corte não se reputa competente para examinar a constitucionalidade de atos infralegais, quando invocado o princípio da legalidade, o que significa que a competência de um ato infralegal, ou mesmo o nível de competência que está determinado a cumprir, não se encontra estabelecido, exclusivamente na própria Constituição, guardando, com ela, vínculo de derivação, parcialmente, indireta. Vejamos:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Portaria nº 796/2000, do Ministro de Estado da Justiça. Ato de caráter regulamentar. Diversões e espetáculos públicos. Regulamentação do disposto no art. 74 da Lei federal nº 8.069/90 - Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA). Ato normativo não autônomo ou secundário. Inadmissibilidade da ação. Inexistência de ofensa constitucional direta. Eventual excesso que se resolve no campo da legalidade. Processo extinto, sem julgamento de mérito. Agravo improvido. Votos vencidos. Precedentes, em especial a ADI nº 392, que teve por objeto a Portaria nº 773, revogada pela Portaria nº 796. Não se admite ação direta de inconstitucionalidade que tenha por objeto ato normativo não autônomo ou secundário, que regulamenta disposições de lei.¹⁵⁸

Muito bem, um dos argumentos para que se atacassem os fundamentos da Portaria acima referidos seria o da violação ao princípio da legalidade.

Ora, ao não se julgar competente para decidir sobre o caso, por ser norma de caráter secundário, o Supremo reconhece que a Portaria pode inovar, de certa medida, desde que o faça nos termos da Lei. Em suma, para a análise, aqui, caberia um confronto entre o ato legal e a Portaria, o que demonstra que o ato infralegal, muitas vezes, pode criar prescrições – direitos e obrigações – desde que o faça em conformidade com a Lei. Se fosse o caso de que à Portaria não seria cabível instituir qualquer dever novo, então o Supremo teria de reconhecer inconstitucionalidade

¹⁵⁸ ADI-AgR 2398 / DF - DISTRITO FEDERAL, AG.REG.NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 25/06/2007 Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007

direta à Carta Magna, mesmo que não houvesse violação direta à Lei. Pois, nessa hipótese, haveria uma proibição direta constitucional relativo a um quê – da Portaria de não editar sobre um “o quê” X ou Y, independente de Lei – e não um problema que se resolve entre a relação Portaria/Lei.

De qualquer sorte, julgamos que não há qualquer necessidade semântica de que o termo “em virtude de lei” signifique mais do que a previsão de impossibilidade de se instituir deveres por meio de normas que não retirem seu fundamento de validade da lei (validade em sentido estrito), não há qualquer necessidade, pelo prisma democrático, de que não seja assim.

Agora, temos de nos perguntar qual o sentido do vocábulo *lei*, como deve ser compreendido. E pensamos que o preceito há de ser interpretado em conformidade com diversos enunciados constitucionais, inclusive o preâmbulo da Lei Maior, que fala em “democracia”, “liberdade”, o artigo 1º *caput* do mesmo Estatuto Fundamental que trata do “Estado Democrático de Direito”, o artigo 3º, inciso I, da Carta Magna, ao dispor que constitui objetivo fundamental da Constituição da República Federativa do Brasil “construir uma sociedade livre”.

“Lei”, assim, só pode ser vista como veículo introdutor que é constituído mediante por um processo polifônico de produção, ou seja, em que as diversas vozes da sociedade se manifestam por meio do Poder Legislativo¹⁵⁹.

Daí por que toda norma administrativa ou judicial tem de retirar seu fundamento de validade na lei que esteja na subordem em que se encontre – nacional, federal, estadual ou municipal – pela razão de que supor o contrário

¹⁵⁹ Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA: “Se se entende por lei qualquer norma elaborada pelo Poder Público, independente de qual a origem desse Poder, então, o princípio da legalidade vale bem pouco. Não é esse, porém, o sentido da palavra “lei”. [...] Desde que a lei obrigue a fazer ou deixar de fazer alguma coisa que seja legítima – isto é proveniente de um Legislativo formado mediante consentimento popular – e seja formado segundo o processo estabelecido mediante consentimento popular – e seja formada segundo processo estabelecido em Constituição emanada do povo, a liberdade não será prejudicada. Nesse caso, os limites opostos pela lei são legítimos.” (*Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 82).

implicaria a idéia de submissão do povo a uma vontade da qual ele não participou, mesmo que simbolicamente.

E, de fato, essa cláusula geral da legalidade guarda comandos específicos à Administração Pública, que é o artigo 37 da Lei Maior, que submete a administração pública ao Princípio da Legalidade, ou seja, ao dever que suas normas e condutas sejam em conformidade com a Lei.

Ademais, o artigo 84, inciso IV, do mesmo Diploma Magno, ao enunciar que cabe ao Presidente da República – o chefe do Poder Executivo –, por meio de lei, regulamentar decretos, demonstra a veiculação hierárquica entre leis e decretos que, se extrapolada, poderá ser anulada por Resolução.

No campo do Poder Judiciário, a veiculação para as normas de cunho legislativo fica evidente, por conta dos artigos que tratam da interposição de Recurso Especial, nos termos do artigo 102, inciso III, “c” da Carta Magna. Com efeito, decisões de última instância que violarem dispositivos com força de Lei poderão ser objeto do referido recurso, para fins de análise do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Eis um caso do Poder Judiciário corrigindo suas próprias funções, ou seja, seu próprio exercício de competência, sempre em conformidade com o que preceitua a lei.

Apontamos, contudo, que há implicações distintas da veiculação hierárquica na seara do Poder Judiciário e do Poder Administrativo. E isso é fundamental para se compreender a disposição hierárquica do sistema.

De fato, com relação às normas legislativas, o Poder Judiciário só cumpre função que lhe é delimitada por norma quando julga que o próprio desempenho de

sua função (isto é, dessa norma) foi bem desempenhado, ou seja, quando a ela considera válida em sentido estrito. Ele a julga, em suma, atendendo o primado da hierarquia das normas, o que se explica, grande parte, em termos de historicidade em nossa língua do direito, pelo princípio da supremacia da Constituição¹⁶⁰.

O Poder Administrativo, contudo, não pode examinar funções, é mais fixo, hierarquicamente: ele as cumpre sem questioná-las¹⁶¹, embora vamos refletir esse ponto, mais adiante.

3.5 Legalidade tributária e hierarquia

3.5.1 Definição de tributo

Conhecer o alcance do termo *tributo* é ter ciência do modo como o vocábulo é empregado pelos utentes do direito.

¹⁶⁰ “A Justiça constitucional se alastra pela Europa, na medida em que os seus países se democratizam. É acolhida em Portugal e na Espanha, nos anos setenta. Com a queda do comunismo, é igualmente consagrada nas antigas ditaduras do leste europeu.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 180).

¹⁶¹ Número do Recurso: 137415
 “Câmara: QUARTA CÂMARA, Número do Processo: 18471.000690/2003-77, Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: PIS, Recorrente: INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA SCHERING PLOUGH S/A, Recorrida/Interessado: DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ Data da Sessão: 10/12/2007 14:00:00 Relator: Airton Adelar Hack. Decisão: ACÓRDÃO 204-02961. Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE. Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) não se conheceu do recurso quanto à declaração de inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic; e II) negou-se provimento ao recurso. Esteve presente o Dr. Matheus Bueno de Oliveira. Inteiro Teor do Acórdão.
 Ementa: ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI UTILIZADA PELA AUTORIDADE AUTUADORA. INCOMPETÊNCIA. O recurso não é conhecido quando o contribuinte alega a inconstitucionalidade dos dispositivos legais utilizados na autuação fiscal. Incompetência do conselho para apreciar a questão. Recurso não conhecido. PIS. LEI Nº 9.718/98. AÇÃO JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO. LANÇAMENTO PARA PREVINIR A DECADÊNCIA. É válido o auto de infração para prevenir a decadência sem aplicação da multa de ofício, quando efetua o lançamento de tributo que está com a exigibilidade suspensa. Havendo discussão judicial acerca do assunto do auto de infração, inviável o conhecimento na via administrativa de matéria igual a que está sendo discutida no Judiciário.
 LANÇAMENTO PARA PREVINIR A DECADÊNCIA. JUROS DE MORA. CABIMENTO. Cabível a aplicação de juros de mora no lançamento para prevenir a decadência. Recurso negado.”

Efetivamente, há uma definição legal do termo, no artigo 3º do Código Tributário Nacional, e há normas constitucionais que prescrevem quais os possíveis tributos – qualidades que são tributos – que podem ser instituídos; assim como há decisões judiciais que determinam quais tipos de obrigações são, ou não, tributos¹⁶² e há, ainda, posicionamentos doutrinários, fazendários e demais profissionais do direito que se voltam a esse tema.

É nesse contexto que o termo ganha algum contorno no plano da terceiridade da língua do direito. E foi isso o que reconheceu GERALDO ATALIBA, ao, tratando da definição contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, assinalar que o “conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário, que deve ser extraído do direito positivo (no caso, o constitucional, já que tributo é conceito constitucional)”¹⁶³.

Temos de reconhecer a correção da assertiva, acrescentando, apenas, que a leitura do texto constitucional, isolada, de nada serve para a familiaridade do termo, assim como a leitura de dicionários não nos fará falantes de uma língua qualquer: sem uma vivência concreta da língua do direito, nada se aprende. Assim, portanto, quando se assume que o Código Tributário Nacional seguiu o conceito constitucional do tributo, em realidade, assevera-se: foi seguido o conceito adotado pela língua do direito.

¹⁶²

Sobre decisões judiciais que lidaram com o conceito de tributo, vide, Marco Aurélio Greco, (*Breves Notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 430). Entre os inúmeros precedentes citados, vale destacar a súmula 545 do Supremo Tribunal Federal que solidifica importante entendimento sobre o conceito de tributo ao imputar a compulsoriedade como elemento diferenciador entre taxa e tarifa. Vejamos:

“Súmula 545 PREÇOS DE SERVIÇOS PÚBLICOS E TAXAS NÃO SE CONFUNDEM, PORQUE ESTAS, DIFERENTEMENTE DAQUELES, SÃO COMPULSÓRIAS E TÊM SUA COBRANÇA CONDICIONADA À PRÉVIA AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, EM RELAÇÃO À LEI QUE AS INSTITUIU”.

Cabe apontar, ainda, decisões que reconheceram a natureza tributária das contribuições, como RE 146733 /SP, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Julgamento: 29/06/1992. Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO.

¹⁶³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

Mas, ao exprimi-la – a definição –, o artigo fornece valiosa sedimentação da expressão – que poderia, por exemplo, evoluir de forma, digamos assim, mais fluida, conforme as mudanças pragmáticas do direito. Vejamos sua disposição:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O que pretendemos ilustrar, por ora, é que o conceito expedido pelo *Codex* é compatível com uma idéia de tributo já arraigada na língua do direito. Um exame a pensadores de diversas épocas e lugares bem o prova.

Efetivamente, vale notar o enfoque que o eminente tributarista alemão ALBERT HENSEL outorga definição ao tributo, ressaltando sua índole obrigacional, tal como o legislador do Código Tributário Nacional o fez. Vejamos:

Una obligación es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) está facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura jurídica puede encuadrarse, sin esfuerzo, la relación tributaria fundamental.¹⁶⁴

Também o pensador ítalo-argentino, DINO JARACH, embora não deixando de negar a natureza de tributo como “recurso que se oferece ao Estado”, assinala, em acepção muito semelhante ao enunciado prescritivo acima transcrito, que

tributo é uma prestação pecuniária, objeto de uma relação cuja fonte é a lei, entre dois sujeitos: de um lado o que tem o direito de exigir a prestação, o credor do tributo, quer dizer, o Estado ou a entidade pública que, efetivamente, em virtude de uma lei positiva, possui

¹⁶⁴ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2005. p. 153. Em tradução livre: “Uma obrigação é uma relação jurídica entre duas pessoas, que tem como consequência que uma parte (credor) está facultada para exigir da outra (devedor) o cumprimento de uma prestação. Nesta figura jurídica pode se encontrar, sem esforço, a relação tributária fundamental”.

esse direito, e por outro lado o devedor ou os devedores, os quais estão obrigados a cumprir a prestação tributária.¹⁶⁵

Por fim, ainda refletindo sobre os influxos de um conceito internacional de tributo, podemos apontar a visão de FERREIRA LAPTAZA, para quem o instituto representa

uma obrigação, estabelecida por Lei, de dar uma importância em dinheiro, de acordo com o princípio de capacidade, em favor de um ente público para sustentar seus gastos¹⁶⁶.

Note-se que tanto LAPTAZA como DINO JARACH acentuam que o sujeito ativo da relação tributária é um Ente Estatal. Tal elemento não prevaleceu em nosso sistema jurídico, tanto que podemos assinalar o instituto da parafiscalidade. PAULO DE BARROS CARVALHO, tratando sobre o tema, assinala que

o sujeito ativo, no direito tributário, pode ser uma pessoa pública ou privada, mas não visualizamos óbice para que seja uma pessoa física.¹⁶⁷

Nessa toada, parte expressiva dos pensadores brasileiros que se detiveram no exame do alcance do conceito de tributo, compactuam com a idéia acima veiculada, tendo como um de seus percussores ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁶⁸. Mas, não se pode falar em uma unanimidade. ALFREDO AUGUSTO BECKER, por exemplo, é um dos que prevêm a presença estatal como instância necessária à índole da obrigação tributária.¹⁶⁹ RUBENS GOMES DE SOUZA, por sua vez, admite

¹⁶⁵ JARACH, Dino. *O fato imponible: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. ed. rev. da trad. Dejalma Campos. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

¹⁶⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: Teoria Geral do Direito*. Barueri, SP: Editora Manole Ltda., 2007.

¹⁶⁷ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 552.

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária Editora, 1977, p. 25.

¹⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses Editora, 2007, p. 393.

a parafiscalidade, mas assume que “o sujeito ativo da obrigação tributária é sempre o Estado, no sentido genérico de poder público”¹⁷⁰.

De qualquer sorte, no presente estudo, compactuamos com GERALDO ATALIBA que, na linha de ROQUE CARRAZA, aduz que a prerrogativa preponderante para qualificar o sujeito ativo da relação tributária é a “finalidade de interesse público”¹⁷¹.

Superado tal ponto, poderíamos assinalar que tributo é visto preponderantemente por nossa língua do direito como uma espécie de obrigação pautada por algumas características, muito bem assinaladas por GERALDO ATALIBA:

A análise dos termos da definição evidenciará o significado de seus elementos:

OBRIGAÇÃO – vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

PECUNIÁRIA – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

“EX LEGE” – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impositivo) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

QUE NÃO SE CONSTITUA EM SANÇÃO DE ATO ILÍCITO – O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso

¹⁷⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 65.

¹⁷¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 35.

não integrando seu conceito, nem se submetendo a seu regime jurídico.

SUJEITO ATIVO É EM PRINCÍPIO UMA PESSOA PÚBLICA – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou meramente administrativa – como bem designa às autarquias Ruy Cerne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional não é impossível – desde que tenham finalidades de interesse público. Configura-se, assim, a parafiscalidade [...]¹⁷²

Partindo-se dos elementos discorridos pelo insigne Professor¹⁷³, pensamos que a semiótica pode contribuir para essa definição, quando examinamos a semiose do signo *tributo*, sempre em busca da precisão que se intenta em uma Ciência. Partindo desses elementos, diríamos que tributo é um signo dotado das seguintes características: (i) objeto imediato: (i.a) da hipótese: um acontecimento-tipo sem um componente de ilicitude, já suficientemente caracterizado; (i.b) do prescritor: comportamento que se pretende do sujeito passivo, ou seja, de levar dinheiro aos cofres públicos, com os respectivos critérios identificadores do aspecto subjetivo e quantitativo desse comportamento; (ii) *representamen*: legissignos das normas gerais e abstratas instituídas por veículos introdutórios, constituídos pela função legislativa (Lei), que representam aquele objeto imediato; (iii) interpretante: emocional¹⁷⁴: sentimento de compulsoriedade, eis que o vínculo independe de sua vontade¹⁷⁵; energético apto a ser produzido: a conduta adotada pelo sujeito passivo, que pode ser a de dar certa quantia ao sujeito ativo, ou de se omitir, de assim fazer; lógico: a índole relacional do signo tributo, que revela uma obrigação.

¹⁷² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 35

¹⁷³ Posição semelhante também foi adotada pelo Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284-CE. Vejamos: “Tributo, sabemos, encontra sua definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas de entregar uma certa importância de dinheiro ao Estado.” (DJ 28.08.1992).

¹⁷⁴ Na versão final do trabalho será colocada a definição de interpretantes emocional, energético e lógico conforme CLARICE DE ARAÚJO.

¹⁷⁵ BECKER sustenta que tal característica seria mais um dos “fundamentos óbvios” da doutrina tradicional do direito tributário (*Teoria Geral de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses Editora, 2007, p. 280). Para o jurista gaúcho, todo dever decorre de Lei. Ademais todo dever é não voluntário. O que se sucede é que a vontade ingressa indiretamente, porque fruto da hipótese de outra norma. Pensamos que o que pode se suceder é o seguinte: H→C (norma de direito privado); C→C’ (a relação jurídica de direito privado – ou público como hipótese de incidência da relação tributária. Enquanto na primeira norma a vontade é elemento constituinte, na segunda, que toma o conseqüente da primeira, como fundamento, isso se torna irrelevante, ou seja, não é representado como objeto imediato do signo tributário.

Tenhamos tributo, portanto, como um signo que pode ser identificado a partir dos elementos próprios de seu *representamen*, interpretante e objeto, tal como acima explicado.

3.5.2 Legalidade no regime tributário

Na seara do direito tributário, as normas legislativas ficaram atribuídas de oito funções principais. Conforme discorrido, essas normas (legislativas) são aquelas que efetivam a partida da positividade de todas as prescrições que interessam, diretamente, ao ramo didaticamente autônomo do direito tributário.

Essas oito funções podem ser delimitadas a partir de três critérios: o da primeiridade (o signo “de quem”), que tem que ver com os *representamens*, ou melhor, com os veículos introdutores; o da secundidade (o que), vinculado ao conteúdo, ou objeto; e o da terceiridade, relacionado à finalidade (razões, que no direito nada mais é do que o *para quem*) que essas disposições exercem no sistema.

No tocante ao primeiro critério, o veículo introdutor, as normas legislativas podem ser (i) rígidas, ou seja, que consagram disposições criadas para durar (emendas constitucionais, leis complementares etc.) ou (ii) flexíveis, sujeitas à inovação, ao dinamismo, à mudança (leis ordinárias, medidas provisórias etc.).

No que se refere ao conteúdo (secundidade), as normas legislativas podem tratar das qualidades atinentes à relação tributária e seu pressuposto (ou seja, dos critérios da regra matriz de incidência) ou de prescrições a ela circundantes necessárias para o processo de positividade tributário.

Por fim, quanto à finalidade (para quem) – ou seja, para quais interpretantes dinâmicos a norma se volta –, há aquelas da ordem total (que vinculam órgãos de mais de uma pessoa política de direito público interno) e as parciais (que se voltam para o órgão de um mesmo ente político).

Nesse viés, teremos normas:

Veículo Introdutor (de quem – agente enunciador)	Matéria (o quê)	Finalidade (para quem)	Exemplo
Rígido	R.M.I.T.	Ordem total	Norma constitucional de competência
Flexível	R.M.I.T.	Ordem total	Norma introduzida por V.I. que incorpora tratado que disciplina elemento de regra padrão de incidência
Rígido	Norma circundante	Ordem total	Artigo 3º da LC 118/05 que trata da prescrição do direito do contribuinte de restituir o indébito tributário
Flexível	Norma circundante	Ordem total	Norma introduzida por V.I. que incorpora tratado que rege troca de informações entre Estados
Rígido	R.M.I.T.	Ordem parcial	Lei Complementar que cria isenção

Flexível	R.M.I.T.	Ordem parcial	Norma instituída por lei que cria tributo
Rígido	Norma circundante	Norma parcial	Norma instituída por Lei Complementar, de ordem parcial que trata de norma tributária em sentido lato
Flexível	Norma circundante	Ordem parcial	Norma instituída por lei que trata da guia a ser recolhida pelos contribuintes

O que nos interessará, no presente item, é como a efetivação de cada critério pode interferir na conduta da autoridade administrativa. Para isso, (i) examinaremos o que ocorre se a norma parcial trata, ou não, da regra matriz de incidência – independente da rigidez ou flexibilidade do veículo que as instituir – e como isso interfere nos vínculos que essas funções travam com os comandos administrativos; depois, (ii) faremos o mesmo estudo, a partir das normas da ordem total; por fim, (iii) analisaremos como o critério da rigidez procedimental pode influenciar na subordinação que as normas legislativas acarretam perante as administrativas, independente da finalidade ou conteúdo que apresentem.

(i) Partiremos nosso exame das normas parciais. Como vimos, elas podem ser criadas por um veículo introdutor legislativo rígido ou flexível; e podem tratar da regra matriz de incidência ou de elemento a ela circundante. Ignoraremos, por ora, esse primeiro aspecto, voltando-nos ao segundo.

Nesse sentido, a primeira função que gostaríamos de destacar volta-se à regra matriz de incidência tributária e a obrigação tributária, caracterizando-se pela expedição de ato de fala em que se instituem ou se alteram os critérios estabelecidos na hipótese e conseqüência dessa espécie de norma, formando, portanto, novos sintagmas. Ela pode se dividir em normas que (a) instituem tributos, (b) que majoram tributos ou que criam (c) benefícios fiscais tributários¹⁷⁶.

O exercício dessa competência está pautado pela estrita legalidade, o que é decorrência do regime democrático. Assim se pode inferir dos ensinamentos de ALIOMAR BALEEIRO. Ouçamos o MESTRE:

Nos países democráticos ou que, embora, imperfeitamente, procuram disciplinar-se pelo regime democrático, a atividade financeira desdobra-se dentro de campo institucional traçado pelo direito público. O Poder, no Estado-de-direito, é autolimitado e exercita-se dentro de princípios que racionalizam sua ação soberana.

Nos países de constituição rígida e de controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos dos governantes, como o Brasil, Estados Unidos e Argentina, a sujeição da atividade financeira aos moldes jurídicos é mais enérgica do que nos demais.

[...]

A competência de autorizar tributos e despesas, como fato político, nos países de organização jurídica, é a plataforma de controle do poder legislativo sobre o executivo. Essa competência se exercita sobre a forma da lei.¹⁷⁷

Aliás, CELSO CAMPILONGO, tratando da ditadura militar, claramente ilustra como a ausência de democracia permite o rompimento dessa estrutura hierárquica entre legislativo/administrativo, que vimos tentando transmitir:

Não é difícil extrair, do contexto jurídico brevemente descrito, repercussões sobre os vários ramos do direito. Tome-se por referência o direito tributário. A ditadura se instaura sob pretexto de restaurar a ordem. Rompe a legalidade constitucional. Emendas Constitucionais sequer discutidas no Legislativo modificam o sistema tributário. Maximiza-se a “liberdade” do Executivo. O resultado,

¹⁷⁶ É isso o que se infere do inciso I e o § 6º do artigo 150 da Lei Maior.

¹⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1971, p. 45.

previsivelmente, não poderia ser outro: utilização dos tributos como instrumento de política econômica, expansão do poder fiscal da União, elevação da carga de 16% (dezesseis por cento) do PIB, no início dos anos 60, para mais de 24% (vinte e quatro por cento) na década seguinte, exagerado número de leis e regulamentos tributários.¹⁷⁸

Feita tal ponderação, confirmação viva da hipótese que esboçamos, anteriormente – a de que a democracia tem nítida importância para explicar a hierarquia das normas legislativas e normas administrativas –, expliquemos em que sentido a estrita legalidade é uma manifestação hierárquica em que o *que* do legislativo (*de quem*) vincula o *que* do administrativo (*para quem*).

Em termos constitucionais, isso que estamos chamando de primeira função está delineada no inciso I do *caput* e no § 6º do artigo 150 da Constituição da República, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 03/03. Vejamos o que determinam esses dispositivos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Poderemos bem compreender essa atividade, se nos ativermos às instâncias referentes ao “de quem”, “o que” e “para quem”. Iniciemos pela primeira categoria.

O “de quem”, como já implícito pelo próprio contexto do capítulo e pelos ensinamentos de ALIOMAR BALEEIRO, acima citados, é o Poder Legislativo, ou

¹⁷⁸ CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino no direito nos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 329.

seja, a autoridade competente para instituir Lei – flexível ou rígida. ALBERTO XAVIER, ao tratar da estrita legalidade, bem explica isso:

O conceito de reserva – basicamente concebido como instrumento de proteção e garantia de cidadãos – pode, por sua vez, subdistinguir-se atendendo a dois critérios distintos: o da fonte de produção jurídica e do grau de determinação da conduta da administração fornecida pela própria lei.

Tendo em vista o primeiro critério – o da fonte de produção jurídica – importa distinguir uma reserva de lei material de reserva de lei formal. No primeiro caso basta que a conduta da Administração seja autorizada por uma qualquer norma geral e abstrata, seja ela a lei constitucional, a lei ordinária ou o próprio regulamento. No segundo, torna-se necessário que o fundamento legal do comportamento do órgão executivo seja um ato normativo dotado de força de lei, isto é, de um ato provido de um órgão de competência legislativa normal e revestido da forma externa legalmente prescrita.

A luz do segundo critério torna-se necessário separar a reserva relativa da reserva absoluta da lei. A primeira basta que o comportamento da administração tenha seu fundamento na lei, podendo esta confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito o critério de decisão no caso concreto. A segunda, porém, exige que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto, pré-determinando rigidamente o conteúdo dos atos por que se exprime.

[...]

Aplicando estas noções ao princípio da legalidade – tal como se revela no direito positivo brasileiro – fácil se torna concluir no sentido de que este elaborou o princípio da legalidade da tributação como uma *reserva absoluta de lei formal*, enquanto o princípio geral constante do §2º do art. 153 se contenha com uma reserva relativa de lei matéria.¹⁷⁹

Gostaríamos apenas de ressaltar que não aceitamos que possa existir, adequadamente, em nosso sistema jurídico tributário, uma situação de reserva relativa material de lei, ao menos como independente da lei. De fato, que toda autorização, mesmo empreendida por regulamento, há de ter fundamento jurídico na lei. O que pode se operar, claro, é que o regulamento seja intermediário entre lei e ato administrativo em um tipo de posituação de sintagma de forma BCD (em que B é a Lei, C, o Decreto e D o ato administrativo), enquanto, em certas ocasiões, pode

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 11-12, jan./jun.1980,. p. 9-10.

se operar uma circunstância do tipo BD (Lei/ato administrativo, sem o intermédio do Decreto).

Tudo dependerá do grau de liberdade material (o que) que o legislador outorga ao agente competente para instituir norma geral e abstrata administrativa, por sua vez, variável conforme disciplinado em normas de superior hierarquia¹⁸⁰. Nesse mesmo sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já asseverou que por decorrência direta do princípio democrático impera tal proibição, do ato administrativo extravasar o limite da lei. Vejamos:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PENA DE PERDIMENTO. EMPRESA ISENTA DE PENALIDADE FISCAL. ART. 1º DA LEI Nº 4.287/63 DERROGADO PELO ART. 1º DA LEI Nº 8.032/90. OBERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 1. É cediço que o art.1º, da Lei nº 4.287/63 isentou expressamente as penalidades fiscais e o pagamento de certos tributos, sendo certo que posteriormente, restou publicada a Lei nº 8.032/90, art. 1º, revogando a isenção e redução do IPI, nada mencionando acerca das penalidades fiscais. 2. Os artigos 1º, da Lei nº 4.287/63 e 1º, da Lei nº 8.032/90, preceituam respectivamente: “Art. 1º – A Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS e as demais empresas que vierem a organizar nos termos da Lei nº 2.004, de 03 de outubro de 1953, ficam isentas de penalidades fiscais e do pagamento dos seguintes tributos federais”. “Art. 1º – Ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2º e 6º desta Lei”. 3. Sucede que, instituindo nova política fiscal o legislador fez editar a Lei n.º 8.032, de 12/04/1990, revogando apenas a isenção do Imposto de Importação e do IPI, ressalvados os casos legais nos quais não se enquadram a recorrida. 4. A penalidade fiscal (perdimento da mercadoria desacompanhada da documentação exigida) decorre do não cumprimento das obrigações acessórias, ao passo que o pagamento do tributo advém da ocorrência do fato gerador, representando institutos diferentes a serem abordados de forma específica nas leis. 5. O ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale a assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros sem previsão legal. 6. Consoante a melhor doutrina, O princípio da legalidade é o da completa

¹⁸⁰ “todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – ex lege, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses Editora, 2007, p. 280).

submissão da Administração às leis. [...] Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 98-99). 7. Recurso especial desprovido.¹⁸¹

Pois bem, o fato é que em matéria de “tributação”, para utilizarmos o termo de ALBERTO XAVIER, vigora o princípio não só da reserva formal de lei, bem como a necessidade de que a lei especifique o próprio “critério de decisão para o caso concreto”. E, aqui, com o auxílio da semiótica, diríamos que a autoridade administrativa aplica um critério de decisão previsto em lei quando empreende a síntese (interpretante) de assinalar que uma qualidade prevista na hipótese de uma norma geral e abstrata (signo) é identificada em um fato concreto (objeto); por isso, é o caso de se aplicar o conseqüente, tal como previsto em tal norma (signo argumento individual e concreto).

Em outro giro, nesses casos, a hipótese da norma administrativa é interpretante da hipótese da norma legislativa, assim como seu conseqüente também o é em relação ao prescritor da norma editada pelo Poder Legislativo. Ela (a norma administrativa) exprime, em termos de potencialidade, de forma adequada, a língua do direito, se tiver a possibilidade de gerar um novo interpretante que reconheça sua pertinência, perante a primeira norma; faz-lhe, em termos de concretude, quando assim é reconhecido por uma autoridade concreta; e em termos de lei, terceiridade, quando sua correção não puder mais ser questionada em termos jurídicos.

Ao atinarmos para o “o que” (matéria, ou objeto) dessa função legislativa que ora nos detemos, notaremos o signo empregado por ALBERTO XAVIER, a saber, a “tributação”. Em termos mais concretos, observando-se a Constituição da República, notaremos que isso se volta: (i) à atividade de instituir ou majorar tributos; (ii) ao ato

¹⁸¹ REsp 778.896/AM, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.06.2007, DJ 23.08.2007 p. 211.

de criar subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.

Pensemos, então, o que é criar tributo e daí poderemos compreender o que é majorar, instituir subsídio, isenção, redução de base de cálculo e as demais atividades previstas no parágrafo 6º do artigo 150 da Lei Maior. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA assevera que a norma que institui tributo – ou seja, que insere esse signo no ordenamento jurídico – é a que faz

descrever, abstratamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e alíquota. Em suma é ditar, pormenorizadamente, a norma tributária.¹⁸²

Não nos olvidemos que, sintaticamente, a norma tributária em sentido estrito guarda a seguinte compostura lógica¹⁸³:

D{[Cm(v.c).Ce.CT]→[Cp (Sa.Sp).Cq (BC.al)]}

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. [Cm(v.c).Ce.CT] é a hipótese normativa, em que Cm é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; “.” é o conectivo conjuntor “→” é o símbolo conectivo condicional, interproposicional. E “[Cp (Sa.Sp).Cq (BC.al)]” é o consequente normativo, em que “Cp” é o critério pessoal; “As” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.

Desformalizando o diagrama acima, diríamos que, no tocante à hipótese, a norma tributária descreve a condição suficiente para que a relação tributária se efetive, concretamente. Para isso, ela constitui um critério material dotado de um verbo predicação incompleta e seu complemento, conotando determinada classe de

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 245.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 533.

ação, mas ainda dissociada das condições de tempo e espaço que serão especificadas, respectivamente, pelo critério temporal e espacial do antecedente normativo¹⁸⁴.

O conseqüente da norma padrão de incidência, por sua vez, traça elementos da relação jurídica. Para isso, descreve quais os possíveis sujeitos passivos e ativos, a base de cálculo, que é a instância mensuradora daquela materialidade prevista na hipótese, bem como a alíquota aplicável ao valor obtido¹⁸⁵.

Essa organização sintática da norma prevaleceu em nossa língua do direito, tanto em função de sua operatividade, como pelo rigor lógico a ela envolvido. Em uma abdução, diríamos que é muito provável que um determinado operador jurídico, ao travar contato com os enunciados jurídicos, busque construir, como interpretante, uma norma dotada de todos os critérios acima veiculados.

Há, contudo, outras exigências jurídicas que, se não forem observadas, acarretarão ruídos na comunicação. São normas procedimentais *de como* adimplir a prestação tributária, *quando* etc. Poder-se-ia questionar se esses elementos compõem a norma tributária e a própria atividade legislativa de criar um tributo, como assim considera, por exemplo, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO¹⁸⁶.

Compreendamos. A regra matriz de incidência, ao menos como vínhamos lidando, constitui um “o quê” intrinsecamente relacionado à norma individual que documenta o nascimento da relação tributária (lançamento ou declarações do

¹⁸⁴ “Se suposto há a descrição de um fato, lá apenas encontraremos critérios para o reconhecimento desse evento. Debalde procuraremos informações estranhas, porque o suposto não as conterà. Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo? O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – marcas do tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 536)

¹⁸⁵ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 281).

¹⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 16.

contribuinte) e ao critério quantitativo da norma que constitui a quitação da prestação prevista (guia de pagamento). Por vezes, se questiona se elementos procedimentais referentes à norma introdutora de recolhimento do tributo – portanto ao “como” – estão contidos na norma tributária.

Por exemplo, o tipo de guia que será empregada para quitação do débito, o código que nela deverá constar são instâncias voltadas à norma introdutora (do pagamento). A relação tributária possui, portanto, uma sintaxe para que o “sintagma - pagamento” seja produzido na positivação do direito. Um código errado ou uma guia indevidamente preenchida poderá gerar ruídos na comunicação, impedindo o destinatário de receber a mensagem de que a prestação tributária foi adimplida. Mas, neste ponto, diríamos que essas regras se voltam ao *como* deve ser pago, ao passo que a norma tributária estabelece *quem* irá pagar e *o que* será pago. Esta última é norma de direito material, ao passo que as primeiras voltam-se ao procedimento.

Outro problema é o de se refletir se a data de vencimento da dívida poderia compor um possível critério temporal do conseqüente normativo. Em outros termos: pagar tributo é pagar tributo até certo prazo?

No capítulo II da presente dissertação, enunciamos que a sanção implica a aplicação forçada, por parte do Poder Judiciário, de dois elementos possíveis: (i) a própria conduta não realizada; ou (ii) uma conduta a ela alternativa, quando não praticada e não puder ser exigida.

Focando-se à seara fiscal, veremos que o dever de recolher tributos é do primeiro tipo. Com efeito, por meio da Execução Fiscal, o Poder Judiciário aplica coativamente à norma tributária, obrigando o devedor a recolher aquilo que deve¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Paulo César Conrado enuncia que “a execução fiscal é, por essência, a mais expressiva manifestação da categoria que estamos a explorar: a parte da prévia constituição da obrigação tributária avança para peculiar forma de conflito (a omissão do contribuinte quanto à prática de qualquer ato que tenda à suspensão ou à extinção daquela mesma obrigação), corporificando-se

Agora, obrigar o sujeito passivo a recolher no prazo legalmente previsto sanção alguma o faz: não se volta ao passado. Com efeito, o que se pode efetivar é aplicar uma conduta alternativa, como sanção, que é a de recolher multas e juros, no caso de atraso de recolhimento.

Assim, observamos que podemos identificar dois deveres: o de recolher no prazo a obrigação fiscal, que pode ser sancionado mediante a aplicação de multa e juros (i); e o de simplesmente quitar a dívida, independentemente, do lapso temporal (ii). O primeiro tipo de dever está inserto na “norma de pagamento” e o cumprimento dela envolve, necessariamente, a observância da norma tributária; o segundo, mais simples, independe do prazo.

Assim, a obrigação de recolher tributo pode ser adimplida a qualquer tempo, enquanto a norma de vencimento do pagamento pode ser observada até certo momento, ou nunca mais o será, incidindo, nesse caso, dever de recolher multa e juros.

Nesse sentido, a norma que cria tributo é aquela que institui um “o que”, determinando o preenchimento do conteúdo dos critérios da regra matriz de incidência, citados anteriormente¹⁸⁸ e não se confunde com a norma do pagamento, conforme demonstrado.

Mas, não basta o preenchimento do elemento material¹⁸⁹, ou o “quê”, para que se diga que uma norma está instituindo tributo. Criar tributo é expedir ato de fala

via petição inicial constitutiva do aludido fato (o inadimplemento do contribuinte)”. (CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 198).

¹⁸⁸ Esse entendimento é confirmado pela Súmula 669 do Supremo Tribunal Federal que enuncia o seguinte: “Súmula 669 – Norma legal que altera o prazo para recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.” Ora, se para o Supremo o prazo do pagamento integrasse a norma tributária, certamente sua modificação teria de se submeter ao primado da anterioridade.

¹⁸⁹ Aqui, estamos tratando, não do critério material da regra matriz de incidência, mas daquilo que vínhamos denominando de “o quê”.

com posição bem definida na hierarquia do sistema, ou seja, com determinado “de quem” e “para quem”.

De fato, em nossa língua do direito, a norma que faz emergir um tributo é aquela que se volta, diretamente, às autoridades administrativas aptas a formalizar o lançamento. Não cria tributo, por exemplo, norma geral de direito, expedida pela ordem nacional, ainda que disponha sobre os critérios da regra matriz de incidência tributária. Assim, se o “de quem” deve ser uma ordem parcial, o “para quem” é um órgão com função administrativa¹⁹⁰.

Essa específica função dos atos legislativos é prevista, genericamente, no artigo 150, inciso I, da Carta da República, mas, também, nos artigos 145, incisos II e III, que delimita competência para instituição de taxas e contribuições de melhoria, 148, inciso I e II, que delimita competência para os empréstimos compulsórios, 149 e 149-A, que outorgam competência para ditas contribuições, 153, incisos I, II, III e IV, que trata dos impostos da União, 154, incisos I e II que trata dos impostos residuais e extraordinários, 155, que trata dos impostos estaduais, 156, que trata dos impostos municipais, 177, parágrafo 4º que trata da CIDE, 195, incisos I, II, IV e parágrafo 4º, 205 que trata do salário educação e 239 que trata do PIS, entre outros.

No tocante aos limites dessa função, muitos aspectos relevantes surgem. São tênues as distinções entre interferir na criação ou majoração do tributo e regulamentar sua cobrança, o que enseja a discussão sobre legalidade de algumas prescrições fiscais. De modo geral, em função da tipicidade tributária seria plausível conceber uma positivação do tipo BD (norma legal X ato de aplicação individual e concreto), sem a interposição de um Decreto, ou de qualquer outra norma infralegal, que complemente a Lei. Todavia, existem casos em que positivações do tipo CD

¹⁹⁰ Que o de quem deva ser uma ordem parcial, infere-se dos artigos 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156 da Constituição que já determina a quem compete *instaurar* tributo. E se volta para um órgão de função administrativa, o que pode ser certificado mediante o artigo 3º do Código Tributário Nacional que assinala ser a obrigação tributária “cobrada mediante atividade plenamente vinculada.”

(Decreto ou Instrução Normativa X Ato Administrativo de aplicação) surgem e é preciso verificar quais os limites disso.

Quando utilizamos a terminologia *critérios* para nos referir aos diversos aspectos da regra matriz de incidência tributária, podemos, facilmente, lidar com a idéia de classe. A norma padrão de incidência tributária emprega a linguagem conotativa. Segundo LEÔNIDAS HEGENBERG, “conotação é a coleção de propriedades que determinam a que objetos um nome se aplicaria de forma adequada”¹⁹¹.

A norma tributária delimita uma classe, denominada hipótese, indicando determinadas qualidades – os critérios da hipótese tributária - que se identificadas em um segundo permitirão a constituição de um de fato jurídico; e aponta as notas – critérios do conseqüente - de uma possível relação imputada por esse mesmo fato. Nesse sentido, os ditos critérios nada mais são do que referências¹⁹² que nos permitem reconhecer algo, no sentido de que, se X se ajusta ao critério K, então pode ser enquadrado como Y, se não se ajusta, é um não Y. Aliás, PONTES DE MIRANDA lembra a “função classificadora da regra jurídica: distribui os fatos do mundo em relevantes e fatos irrelevantes para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos”.¹⁹³

Agora, não basta que o veículo introdutor institua enunciados que permitam a edição de atos administrativos com a prerrogativa de criar tributos – que retirem da lei a função de criar tributos –, ela tem de criá-los, instituindo “critérios de decisão” nos moldes da *estrita legalidade*¹⁹⁴. Trata-se daqueles casos, portanto, que o

¹⁹¹ LEÔNIDAS HEGENBERG. *Dicionário de Lógica*. São Paulo: 1995, E.P.U., p. 50.

¹⁹² O termo *referente* é muito controvertido, porque ora é empregado como um dado do mundo bruto, ora como objeto cultural. Assim, os termos *SINN* e *BEDEUTUNG* de FREGE, o *denotatum* e *designatum* de MORRIS, gerando confusões na área semiótica. Sobre o tema, ver Umberto Eco (*As formas do conteúdo*. Trad. Pérola de Carvalho. São Paulo: Editora Perspectiva, 1999, p. 12).

¹⁹³ MIRANDA, Pontes. *Tratado do Direito Privado*. Tomo I. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000, p. 66.

¹⁹⁴ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, “O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*.” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 283).

legislador não possui a liberdade de delegar o quanto pretender para o setor administrativo ou judicial.

Interessante, nesse sentido, notar a expressão do Código Tributário Nacional a de que o tributo é uma prestação pecuniária “instituída por Lei” e que mereceu o precioso comentário do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO que com seu brilhantismo nos ensina que “não há de se imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*.”¹⁹⁵

E concordamos, mais uma vez, com o ilustre Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo, apenas, acrescentando, quem sabe com um algum acerto, que alguns deveres *ex legem* são constituídos, simplesmente, porque a norma que os prevê retira seu fundamento de validade na lei, ao passo que, na esfera do tributo, a obrigação, em sua feição conceitual, já deve estar abstratamente delineada em lei, em todos os seus critérios, tal como definimos no subitem anterior.

Pois bem. Devemos refletir sobre a posição do decreto regulamentar frente à lei; eis que, muitas vezes, deparamo-nos com normas infra-legais, ou seja, não constituídas mediante procedimento legislativo previsto no artigo 150, inciso I, da Lei Maior, que criam preceitos gerais e abstratos relativos a critérios da regra matriz de incidência.

Tivemos, por exemplo, a manipulação de alíquotas do SAT, mediante, conforme previsto em lei, a definição, mediante decreto, das situações de risco leve, moderado e grave, para imposição de alíquotas de 1%, 2% e 3% a que a jurisprudência considerou legítima, conforme segue:

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 27.

ADMINISTRATIVO - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE - SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT) - ART. 22, II, DA LEI 8.212/91.

1. O simples inadimplemento de obrigação tributária não caracteriza infração à lei, não dando, pois, ensejo à responsabilização pessoal do dirigente da empresa.
2. Questão da legalidade da contribuição ao SAT decidida em nível infraconstitucional - art. 22, II, da Lei 8.212/91.
3. Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus pelos Decretos 356/91, 612/92, 2.173/91 e 3.048/99.
4. Plena legalidade de estabelecer-se, por decreto, o grau de risco (leve, médio ou grave), partindo-se da atividade preponderante da empresa.
5. Recursos especiais do INSS e da empresa improvidos.¹⁹⁶

Para o IPTU que apresenta, como base de cálculo, o valor venal do imóvel¹⁹⁷, são comuns a edição de atos administrativos para definir critérios específicos de verificação desses valores, sem os quais o lançamento tributário seria impraticável, tal como reconhece VALÉRIA FURLAN¹⁹⁸.

A chave para verificação se se trata, ou não, de função exclusiva, da esfera legislativa, ou se pode ser objeto de norma regulamentar, é verificar se o ditame enquadrado na norma infralegal constitui situação que excede às classes conotadas na regra matriz de incidência tributária, previstas em lei, ou seja, se há uma relação icônica de semelhança que permita esse enquadramento.

As palavras são vagas e potencialmente ambíguas, de modo que interpretações distintas sobre o alcance de determinada classe, no tocante ao âmbito de incidência de um tributo, é perfeitamente possível. E essas dúvidas podem se operar não somente no tocante à extensão dos critérios referentes às

¹⁹⁶ (REsp 415269/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14.05.2002, DJ 01.07.2002, p. 333).

¹⁹⁷ É o que prescreve o artigo 33 do Código Tributário Nacional.

¹⁹⁸ “Em suma, a planta é veiculada por meio de decreto regulamentar que serve de instrumento hábil para aplicar a lei aos casos concretos, satisfazendo, concomitantemente, o princípio da igualdade. É dizer: a lei explicita a base de cálculo *in abstracto* e a Administração, por meio de planta genérica de valores, dá aos critérios genéricos e abstratos que permitem a apuração da base de cálculo *in concreto* – melhor dizendo a constatação do valor real do imóvel” (IPTU. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 194).

exações tributárias como também no que toca ao significado jurídico de certas situações concretas.

Assim, por exemplo, imaginemos que, em um determinado caso, um conjunto de legissignos produzam, como interpretantes imediatos, facilmente, identificáveis, os sentidos S, S', S" etc. Ora, pensamos que, nessas hipóteses, é mais do que recomendável que a Administração Pública produza interpretante dinâmico – ainda que genérico – que reforce um aspecto de padronização na língua do direito.

O que pretendemos exprimir é que, pelo princípio da certeza do direito, a Administração há de se posicionar qual a interpretação que empreende da norma tributária, sendo a ela recomendável instituir norma geral e abstrata que assim disponha. É medida que contribui com a segurança jurídica¹⁹⁹, evitando a não surpresa e a constituição de infrações ou pendências fiscais desnecessárias.

Essa norma, contudo, do ponto de vista de uma decisão corretiva de função – norma secundária – terá extravasado a competência administrativa caso determine a imposição tributária sobre elemento que, para essa decisão interpretante, não se enquadra na coleção conotada pela norma tributária em sentido estrito criada por lei, ou seja, se produzir um interpretante com pouca possibilidade de ser interpretado pelos usuários da língua do direito, como conectado àqueles legissignos da norma geral e abstrata. A correção, portanto, dependerá da resposta dialógica de novos interpretantes, produzidos pelo Poder Judiciário.

Outra questão é avaliar se a competência tributária foi mal exercida, ao criar um “conceito em branco” – o que nada mais significa do que empregar um termo sem uma definição legal e que não possua um sentido firmado, em um padrão (terceiro) constituído na língua do direito – ofendendo-se ao princípio da estrita

¹⁹⁹ Aliás, vale assinalar que, segundo CLEMERSON MERLIN CLÈVE, “segurança jurídica é valor e também princípio geral diretamente extraível do Estado Democrático de Direito.” (Crédito Prêmio de IPI e princípio constitucional da segurança jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito Prêmio de IPI: Estudos e pareceres III*. Barueri, SP: Editora Manole, 2005., p. 138).

legalidade. Essa situação, contudo, pode ser provisória: à medida que interpretantes dinâmicos sejam empreendidos, é possível que o termo tenha seu significado incorporado à língua do direito, em um nível que se aproxime a um interpretante final, ou padrão.

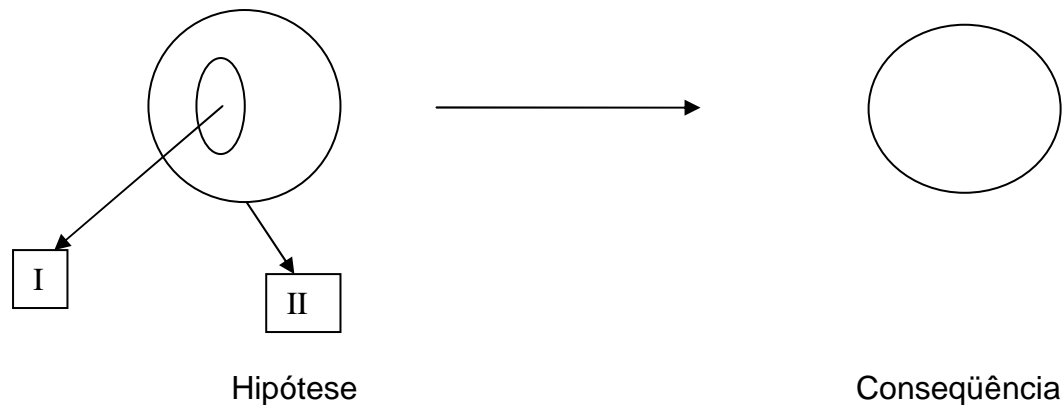
Além de criar tributo, uma norma expedida pelo Poder Legislativo pode modificar a regra matriz de incidência, e daí podemos pensar na idéia de majoração de tributo e instituição de benefício fiscal – embora possa haver benefícios fiscais de outras categorias.

O ato de instituir benefício fiscal, assim como o próprio expediente de majorar tributo, quando pensados em relação à regra matriz de incidência tributária – pode implicar duas ordens distintas de modificações no corpo da referida norma: uma que reduz (no caso do benefício) ou aumenta (em se tratando de majoração) o âmbito de aplicabilidade dos critérios da regra matriz de incidência; outra que se dirige ao conseqüente da norma padrão de tal modo que se anteveja a possibilidade de que, em certas circunstâncias, alguns sujeitos passivos poderão apresentar um *quantum* obrigacional mais (no caso de aumento) ou menos (no caso de benefício) elevado do que se a modificação não tivesse se operado.

Na primeira hipótese, o benefício fiscal será o que se denomina na língua do direito como “isenção”, ao passo que a majoração acarretará uma hipótese de incidência mais abrangente do que aquela anteriormente prevista; no segundo, o benefício será o que os tribunais denominam de “isenção parcial”, se voltado à “base de cálculo”, ou “redução de alíquota”, se o percentual previsto neste critério da regra matriz de incidência for diminuído.²⁰⁰

²⁰⁰ O STJ assim definiu como se depreenda ementa a seguir citada: “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA E ISENÇÃO PARCIAL. CONCEITOS INCONFUNDÍVEIS. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS. PROCLAMANDO A JURISPRUDÊNCIA, ATUALMENTE, INCLUSIVE NESTE SUPERIOR TRIBUNAL, QUE A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO NÃO EQUIVALE À ISENÇÃO PARCIAL, DESAPARECEU A ANTIGA DIVERGÊNCIA, O QUE LEVA AO DESACOLHIMENTO DOS EMBARGOS. (EREsp 4.973/SC, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 17.05.1994, DJ 06.06.1994 p. 14199). PAULO DE BARROS CARVALHO, de forma sutil, condena o uso do termo *isenção parcial*. Vejamos: “Não confundamos subtração do campo

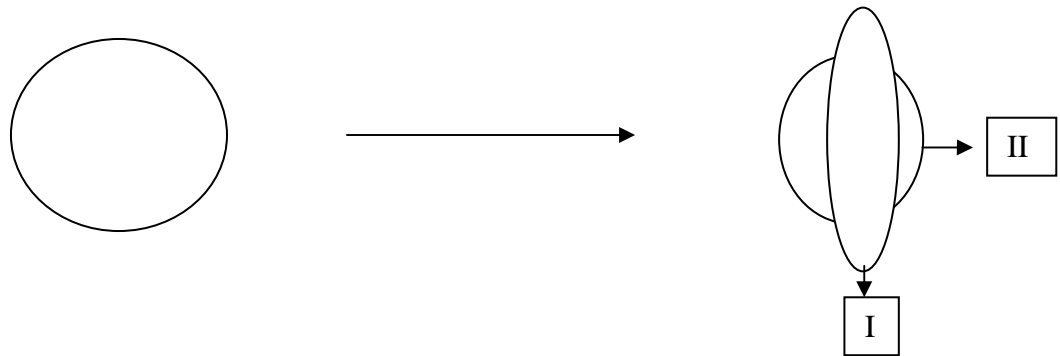
Representando em um gráfico, portanto, teríamos o seguinte:



Na representação, acima, a transformação do círculo II para o I implicaria a instituição de isenção, ao passo que a ampliação de I para II haveria majoração de tributo, no sentido de que se aumenta a extensão da hipótese que passa a abranger mais unidades culturais da língua do direito. Estamos, nesse momento, diagramando aquele primeiro tipo de benefício fiscal ou majoração que mencionamos, ou seja, em que se ampliam os critérios da regra tributária.

Majoração e benefício fiscal do segundo tipo não acarretam ampliação ou restrição do campo de aplicabilidade da norma fiscal, apenas modificam os critérios do conseqüente para que o *quantum* formalizado em normas individuais e concretas seja mais, ou menos, gravoso. Assim:

de abrangência do critério da hipótese ou da conseqüência com mera redução de base de cálculo ou da alíquota sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é *isenção parcial*." (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 492).



No gráfico, acima, o círculo II não foi ampliado ou reduzido, apresentando, apenas, uma forma alterada que permitirá a constituição de prestações tributárias mais (ou menos, no caso do benefício) dispendiosas ao sujeito passivo, do que se a alteração não houvera sido criada.

Em nosso sistema tributário, portanto, normas que ampliam ou reduzem o campo de extensão da hipótese de incidência, ou que deformam o campo de abrangência do consequente, para possibilitar a concretização de obrigações de maior ou menor onerosidade ao sujeito passivo e que se voltam diretamente para as autoridades administrativas, têm de ser criadas, conforme dicção do artigo 150, inciso I, da Constituição da República, por lei, entendida, aqui, como veículo introdutor composto das seguintes espécies: lei complementar, lei ordinária, medida provisória e lei delegada, ressalvados os casos destinados, exclusivamente, à primeira (Empréstimos compulsórios 148; Impostos Sobre Grande Fortuna 153, inciso IV; Competência residual da União – artigo 154, inciso I; Impostos Extraordinários 154, inciso II; e outras fontes de custeio à Seguridade Social – 195, parágrafo 4º).

A exceção fica por conta do IPI, IOF, II e IE, em que a lei prevê limites de criação de alíquota, cabendo a ato do Poder Executivo instituí-las, conforme § 1º do artigo 153 da Constituição da República.

Isso significa que os atos administrativos hierarquicamente inferiores à norma legislativa que delimita os contornos da exação fiscal não poderão: (a) se o ato administrativo for norma geral e abstrata (exemplo Decreto, Instrução Normativa etc.): (a.I) ampliar ou reduzir o antecedente da norma tributária; ou (a.II) deformar o conseqüente; (b) se for norma individual e concreta: (b.I) indicar elemento que não se subsuma à classe prevista na hipótese de incidência para justificar a imposição de uma obrigação tributária, ou ainda, deixar de dar tratamento que se subsuma a essa classe, tal como se não estivesse, nela, enquadrada ou (b.2) instituir conseqüente que não se encaixe, em uma relação icônica de semelhança, ao previsto no prescritor da norma tributária.

Fenômeno digno de nota, contudo, é a delegação, por lei, para que o Poder Executivo institua isenções de contribuições como a COFINS. Vejamos o §§ 12 e 13 do artigo 8º da Lei n. 10.865/04:

Art. 8º § 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:

I - partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização e conversão de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro;

II - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro como propriedade da mesma empresa nacional de origem;

III - papel destinado à impressão de jornais, pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei, ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno;

IV – papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, destinados à impressão de periódicos pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno;

V - máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, suas partes e peças de reposição, e películas cinematográficas virgens, sem similar nacional, destinados à indústria cinematográfica e audiovisual, e de radiodifusão;

VI - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM;

VII - partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, lubrificantes, tintas, anticorrosivos, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e montagem das aeronaves de que trata o inciso VI deste parágrafo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos;

VIII - (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

IX - gás natural destinado ao consumo em unidades termelétricas integrantes do Programa Prioritário de Termelétricas - PPT;

X - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; e

XI - sementes e embriões da posição 05.11, da NCM.

XII - livros técnicos e científicos, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal.

XIII - preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 13. O Poder Executivo regulamentará:

I - o disposto no § 10 deste artigo; e

II - a utilização do benefício da alíquota 0 (zero) de que tratam os incisos I a VII do § 12 deste artigo.

Pensamos que a atribuição para que o Poder Executivo regulamente a aplicabilidade das alíquotas, mencionada pelo § 13, acima citado, não deva ser tida como uma ineficácia técnico-sintática desse benefício instituído pela Lei, o que, aliás, implicaria inconstitucionalidade marcante ao princípio da estrita legalidade²⁰¹. O cálculo referente ao “o que” e “para quem”, envolvidos, bem o mostram.

O enunciado prescritivo que institui a alíquota zero é norma que interfere na regra matriz de incidência tributária, dirigindo-se, portanto, imediatamente, às autoridades administrativas que aplicam o tributo²⁰². O ato de regulamentar, por sua

²⁰¹ No RE 138.284/CE, o Ministro Carlos Velloso, assim sustentou: “Verifica-se que a Constituição de 1988 eliminou a faculdade que tinha o Poder Executivo, na Constituição pretérita, de alterar as alíquotas e a base de cálculo dentro dos limites fixados em lei (CF 67/artigo 21, parágrafo 2º, inciso I)”. (DJ, 28.02.82)

²⁰² PAULO DE BARROS CARVALHO enuncia que, “consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente: [...] II –

vez, envolve a expedição de normas que conformarão essa mesma atividade de aplicação, mas, voltando-se, principalmente, ao “como” será exercida.

Nesse contexto do prescritivo enunciado acima, poderemos identificar duas normas: (i) aquela que, alterando a norma padrão da COFINS, exclui, do âmbito da incidência desse gravame, sob a rubrica de “alíquota zero”, a importação de certos componentes; (ii) aquela que se dirige ao Poder Executivo para que regulamente a primeira, ou seja, institua as normas que disciplinarão “como” a positivação será direcionada.

Visto o caso por esse enfoque, diríamos que essas duas normas acima mencionadas são independentes umas das outras, tanto em relação ao “o que” como “para quem”. A norma de alíquota zero transmite um “o que” *para* a autoridade administrativa competente para aplicar o lançamento tributário; a norma de regulamentação prevê que o Presidente da República crie um “como” que se direcione àquela primeira autoridade.

Sucedo que no sistema tributário já há um “como” (procedimento) genérico que regulamenta casos de benefícios fiscais – basta ao sujeito passivo informar em suas declarações como DCTF, DIPJ etc. – de modo que a ausência de edição do referido Decreto – que instituiria um “como” especial – em nada prejudicaria a aplicabilidade desse procedimento geral.

Assim, não há que se falar em ineficácia técnico-sintática, no caso sob análise²⁰³, e muito menos interpretar o referido dispositivo como se estivesse

pelo conseqüente h) atingindo-lhe o critério quantitativo pela alíquota.” (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 488).

²⁰³ Em sentido contrário, interpretou a jurisprudência, no tocante ao §3º, III, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que previa um decreto regulamentador que nunca foi instituído. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.

1. É de sabença que na dicotomia das normas jurídico-tributárias, há as cognominadas leis de eficácia limitada ou condicionada. Consoante a doutrina do tema, “as normas de eficácia limitada

permitindo ao Poder Executivo determinar a seus órgãos os casos em que a alíquota zero será aplicável, sob pena de violação, inclusive, do artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, sob pena de se incorrer em atuação *ultra vires* do Poder Legislativo, conforme já condenou o Supremo Tribunal Federal, como se infere do trecho do voto do Ministro Celso de Mello, a seguir citado:

A outorga de qualquer subsídio ou crédito presumido, a redução de base de cálculo, e a concessão de anistia ou redução em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação dos poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa.²⁰⁴

Além das duas hipóteses de incentivos fiscais, acima aventadas, há aquelas que interferem, não diretamente, na regra matriz de incidência tributária, mas

são de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia.”. Isto porque, “não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem”.

2. A lei 9.718/91, art. 3º, § 2º, III, optou por delegar ao Poder Executivo a missão de regulamentar a aplicabilidade desta norma.

Destarte, o Poder Executivo, competente para a expedição do respectivo decreto, ficou-se inerte, sendo certo que, exercendo sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a referida disposição do universo jurídico, através da Medida Provisória 1991-18/2000, numa manifestação inequívoca de aferição de sua inconveniência tributária.

3. Conquanto o art. 3º, § 2º, III, da Lei supracitada tenha ostentado vigência, careceu de eficácia, ante a ausência de sua imprescindível regulamentação. Assim, é cediço na Turma que “se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000”.

4. Deveras, é lícito ao legislador, ao outorgar qualquer benefício tributário, condicionar o seu gozo. Tendo o legislador optado por delegar ao Poder Executivo a tarefa de estabelecer os contornos da isenção concedida, também essa decisão encontra amparo na sua autonomia legislativa.

5. Conseqüentemente, “não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

“In casu”, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.” 6. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no Ag 596.818/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 210)

²⁰⁴ ADI-MC 1247 / PA – PARA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 17/08/1995 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, DJ 08-09-1995 PP - 28354

permitem a instituição de relação jurídica concreta que, por meio da operação lógica de soma de relações, faz extinguir o crédito tributário – seja decorrente de tributo ou de penalidade que passa a ter essa natureza em função do parágrafo 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional.

O primeiro caso é o da remissão, assim definida por PAULO DE BARROS CARVALHO:

Na remissão, desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo. Isso, naturalmente, se a remissão for total. Não pode haver remissão de crédito tributário sem que o laço obrigacional tenha sido constituído por meio de linguagem prevista no ordenamento jurídico.²⁰⁵

Em outro campo de sua grandiosa obra, o insigne Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo lembra que as relações no direito não se modificam sem passar pelo cálculo de relações, assinalando que o objetivo desse segmento da lógica “é o estabelecimento de leis formais que regem as operações por meio das quais se constroem relações a partir de outras relações”. Ora, um expediente, tal como a remissão, só pode orquestrar-se mediante uma operação denominada relação nula. Relação nula “é aquela que não se instala, no quadro, é claro, de determinado universo discursivo”²⁰⁶.

No caso sob análise, o que se opera é que a norma de remissão institui um direito de não pagar o montante integral do crédito tributário (ou parte dele, se for parcial), tal que não haja possibilidade de cumprimento a esta veiculação e aquela prevista na relação tributária de forma concomitante, produzindo-se, destarte, uma relação nula pelo cálculo de relações. O mesmo expediente lógico se opera na

²⁰⁵ *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 500.

²⁰⁶ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 108.

hipótese de anistia, embora esta se volte para extinguir as relações de penalidade tributária²⁰⁷.

Nesse contexto, anistia e remissão assemelham-se, ao menos em seu aspecto lógico, com um terceiro tipo de benefício fiscal – comumente, também, chamado de incentivo – que são os créditos presumidos. Por meio do instituto dos créditos presumidos, são criadas relações jurídicas de mesma direção, mas em sentido oposto ao crédito tributário, tal que se permite a compensação entre elas, até o montante de cada.

A distinção entre crédito presumido, remissão e anistia, nesse sentido, é axiológica e cronológica. O crédito presumido incentiva o súdito a determinada conduta, fornecendo-lhe, para tanto, o benefício de extinguir relação tributária mediante uma compensação, independente do pagamento indevido de tributos. Ele, portanto, não se volta a um elemento negativo do direito – como a dívida –, mas positivo, que é a realização de conduta prestigiada pelo Estado. A remissão garante o perdão do dever de adimplir a prestação tributária, por lei que surge após o aparecimento do débito; e a anistia atua da mesma forma, mas em relação à aplicação da penalidade tributária; quanto ao crédito presumido, entendemos que o momento de instituição da norma é irrelevante.

Nesses termos, seja anistia, remissão, crédito presumido ou qualquer outra modalidade de expediente previsto no artigo 150, § 6º, da Lei Maior, com exceção do caso do ICMS, tal como previsto no artigo 155, XII, g, da Lei Maior, será a lei que deverá tratar da matéria aplicável, descabendo a normas de inferior hierarquia assim dispor.

Assim, tenhamos, portanto, que em relação a esta primeira função das normas legislativas, o princípio da estrita legalidade impõe certa estabilidade

²⁰⁷ LUCIANO AMARO lembra que a anistia não afasta a antijuridicidade do fato. Mas, “altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei.” (*Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 455).

atinente ao grau de minúcia referente ao “o que” deve ser dito da Lei “*para*” Decretos, Instruções Normativas, Lançamento Tributário etc., não havendo que se falar em delegação de qualquer sorte. E as normas instituídas por Lei deverão ser interpretadas, levando-se em conta tal cânone, sob pena de se desvirtuar o princípio. Eis, portanto, um dos vetores hierárquicos mais importantes do sistema tributário²⁰⁸.

Muito bem, vista essa primeira função da norma legislativa tributária que é a de atuar – seja instituindo, seja modificando – sobre a regra matriz de incidência tributária, e uma vez analisadas as relações que elas podem guardar com normas “não legislativas” do Poder Executivo – que determinam o chamado princípio da estrita legalidade tributária - cabe assinalar uma segunda classe de normas gerais e abstratas da ordem parcial, não expressamente indicada na Lei Maior, mas dela inferida, que é a competência para os Entes Tributários instituírem normas circundantes à norma tributária em sentido estrito, seja instituindo deveres instrumentais, procedimentos para extinção do crédito tributário, elementos referentes à fiscalização do tributo e sanções pelo descumprimento de obrigações ou deveres, entre outras.

Esse feixe normativo decorre da autonomia das pessoas políticas de direito público interno que devem gozar da liberdade de organizar suas finanças e sua atividade arrecadatória, sempre em conformidade com as disposições de normas de superior hierarquia.

Sucedem que, por não ser expressamente prevista na Carta Magna, mas, nela implícita, a delimitação do titular dessa função – ou seja, *de quem* – em seu aspecto material, acaba por incorrer em uma zona cinzenta entre: (a) o legislador que cria normas nacionais, pautado no artigo 146, inciso III, da Lei Maior – normas gerais de

²⁰⁸ “A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas é o princípio da legalidade dos tributos.” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 2).

direito tributário; (b) as próprias pessoas políticas de direito público interno, em seus atos legislativos e (c) as normas administrativas.

No tocante às normas gerais de direito tributário, examinaremos oportunamente. Agora, resta investigar a função legislativa outorgada aos diversos Entes Políticos.

Que a cada Ente Político é outorgada a aptidão para expedir normas, disciplinando os meandros do recolhimento tributário, não se pode negar. De fato, reconhecimento em contrário implicaria a própria negativa da função de instituir tributos, que seria claramente ineficaz sem a edição das referidas normas.

É preciso delimitar, contudo, até que ponto cabe a Lei instituir essas normas e quais os limites outorgados à administração pública para essa atividade.

Para que se compreenda essa distinção, é preciso que se volte para o alcance do princípio da legalidade e de suas distinções elementares, que já esboçamos em item precedente. O princípio da legalidade, de modo geral, exige que toda norma instituída no direito tenha fundamento de validade em lei. O princípio da estrita legalidade em matéria tributária, por sua vez, está intrinsecamente relacionado com a rigidez do “o quê” sempre que a matéria envolver a regra matriz de incidência tributária, de tal modo que a Constituição reserva esta função ao legislador – observada sua regra de competência material – para que este já o diga, minuciosamente, à autoridade administrativa do Poder Executivo.

Para enfrentarmos esse problema, temos de nos ater sobre o significado da função de regulamentar e diríamos que ela se atribui duas tarefas complementares. A primeira chamaríamos de “função redundância”, é a de evitar ruídos na comunicação, tal como se opera, por exemplo, nos casos em que torna objetivada sua interpretação sobre o alcance de determinada norma. A segunda seria a função de inovação que é aquela capaz de outorgar eficácia técnico-sintática aos ditames

preceituados em Lei, criando os procedimentos necessários para que as normas gerais e abstratas previstas em normas legislativas sejam adequadamente aplicadas²⁰⁹.

Assim, dada uma lei qualquer, há casos em que impera a impossibilidade de aplicação, por falta de regulamentação, havendo a ineficácia da norma; há, ainda, outros, em que a regulamentação é totalmente prescindível; por fim, há os casos em que a regulamentação é exigida pela Lei, embora a aplicabilidade da norma legislativa já possa ser efetivada, mesmo antes de qualquer ato do Poder Executivo, em função da existência de uma sistemática instituída que possibilite essa aplicação.

Por essa ótica, embora haja matérias em que prevaleça a absoluta vedação para instituição de decretos, em função do princípio da estrita legalidade, grande parte desse repertório passa a ser relativo, mais precisamente uma relação entre uma vontade do povo e uma necessidade de que determinado instrumento seja criado para concretizar essa vontade.

Nesse contexto, se a lei é exaustiva, sendo auto-aplicável – ou seja, não exige uma regulação – em todos os seus aspectos, ao Decreto Regulamentar pouco sobra, senão, talvez, a empresa de criar redundâncias, impedindo ruídos na comunicação.

Ao decreto, porém, entendemos, quando estamos tratando dessa segunda função legislativa da seara tributária, sobram os espaços para fazer cumprir a vontade da Lei, quando esta se silencia no tocante ao modo em que será cumprido – não podendo se intrometer, no caso dos tributos, em sua regra matriz de incidência. E sua função específica, portanto, será outorgada pela Lei, seja expressamente,

²⁰⁹ Roque Antônio Carrazza define regulamentos executivos como atos que “devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento de leis a que eles se referem”. (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 359). Em sua outra grande obra, define Regulamento como um “ato normativo, unilateral inerente a função administrativa, que, especificando os mandamentos legais de um a lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais.” (*Regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p.123).

seja pelo silêncio. Questão semelhante já foi permitida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a validade de deveres instrumentais instituídos por Instrução Normativa. Vejamos:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

1. A instrução normativa 73/96 estabelece apenas os regramentos administrativos para a apresentação das DCTF's, revelando-se perfeitamente legítima a exigibilidade da obrigação acessória, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade. 2. Embargos de declaração acolhidos.²¹⁰

Suponhamos, nesse sentido, que determinado Ente Tributante crie, mediante Lei, uma exação tributária, mas não discipline, a tempo, o modo como será constituída a formalização da incidência do gravame, ou do seu recolhimento.

Nesse caso, estando vigente a norma que cria o tributo, resta evidente que os inúmeros eventos tributáveis poderão se suceder, mas o contribuinte não disporá de meios de constituir sua obrigação, ou mesmo adimpli-la.

Para solucionar o problema, poderíamos pensar a resposta jurídica adequada: (a) deixar que cada contribuinte constitua e quite, mediante o procedimento que melhor lhe convier, a obrigação tributária, eis que não estando previsto em lei, a ele nada pode ser obrigado; (b) reconhecer a discricionariedade da autoridade administrativa encarregada de exigir o tributo, determinar como será efetivado; (c) não autorizar a exigência do gravame, até que as normas cabíveis sejam editadas; (d) permitir que um Decreto regulamente essa conduta.

Em nossa visão, pelo ponto de vista democrático, que, afinal, é o preceito da legalidade, as soluções (b) e (c) são incabíveis. Começemos pela (c).

²¹⁰ (EDcl no AgRg no REsp 507.467/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.11.2003, DJ 09.12.2003 p. 225).

Se, pela vontade simbólica do Povo, tributo qualquer foi instituído, com um prazo de vigência determinado, parece-nos que iria de encontro a essa vontade legislativa qualquer solução jurídica que, optasse, ante, diversas alternativas, pela impossibilidade de se cobrar o tributo, no prazo previsto pela Lei.

Tributos são ferramentas vitais ao Estado. Com eles, o Poder Público obtém recursos para concretizar os serviços públicos fundamentais para atender à população²¹¹. Assim, a segurança, a vida, a educação e a saúde pública, todas, evidentemente, dependem da edição de tributos. E a decisão legislativa de editar a entidade tributária gera a expectativa da obtenção de recursos para que o Poder Público possa usufruí-los.

Parece-nos, assim, que, se o Povo, por meio de seus representantes simbólicos, cria um tributo, dadas quatro soluções cabíveis, optar por aquela que impeça sua cobrança na vigência prevista, fazendo-o, em última análise, em nome da legalidade e, portanto, da democracia, não nos aparenta, digamos, a solução mais coerente.

Por outro lado, ao se deixar a critério da autoridade fiscal de menor hierarquia a prerrogativa de definir o procedimento a ser tomado, incorre-se em uma ofensa à legalidade muito mais grave, do que se sujeitar a sua disciplina por Decreto. Ora, se admitíssemos que a normatização de determinada matéria por Decreto, norma criada por uma autoridade eleita pelo Povo, viola a noção de Estado Democrático de Direito, com muito mais razão violaria remeter a matéria à discricionariedade de uma autoridade hierarquicamente inferior ao chefe do Poder Executivo.

²¹¹ “Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre os outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem, coativamente, tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.” (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1971, p. 129).

Ademais, o preceito da legalidade visa, também, a garantir que as normas tenham de ser provenientes de veículos legislativos "lei", como já vimos e, de certa, forma, preconiza que determinados institutos sejam criados por veículos acessíveis a todos, ou seja, em suporte físico dotado de publicidade. A solução, aqui, parece que, antes de se aproximar da legalidade, iria se afastar dela.

Poder-se-ia, então, pensar que a solução mais adequada, do ponto de vista democrático, seria a de submeter tais expedientes à vontade direta do contribuinte. Afinal, democracia é liberdade e a não submissão às normas das quais do processo de decisão não se participa.

É claro que seria absurda essa alternativa – ao menos do nosso ponto de vista, eis que a imposição ao contribuinte da elaboração de procedimentos que não está preparado para assumir não pode ser admissível. Ademais, se se parte do princípio que o decreto não é norma competente para criar deveres instrumentais, não se pode, razoavelmente, supor que o contribuinte seja investido na função de disciplinar a forma de adimplemento desses deveres instrumentais, sem amparo em qualquer previsão normativa. Mais uma vez, dar-se-ia a antítese da legalidade em nome da legalidade, haveria um caos jurídico, um contra-sentido normativo.

O único resultado que nos parece adequado seria, realmente, tolerar a regulamentação desses deveres instrumentais por Decreto. Mas, e a legalidade?

Se nos detivermos que a legalidade impede a veiculação de qualquer dever por meio de normas que não sejam leis, estaríamos, simplesmente, negando a existência de normas infra-legais, eis que todas as normas, em verdade, acabam criando deveres. Teríamos, nesse sentido, aliás, coerentemente, de enunciar que contratos são inconstitucionais, pois são obrigações assumidas por veículos introdutórios individuais e concretos. Mesmo que se diga que contratos são feitos com base em permissão legal, não se pode negar que eles prevêm obrigações e deveres novos. É claro que não é isso o que preceitua o princípio da legalidade.

O que o princípio da legalidade impede é que sejam criados deveres por agentes enunciadores não legislativos que deixam de ouvir a lei, ou seja, que instituem uma norma que não corresponda a uma competência explícita, ou implicitamente, instituída por Lei.

A norma que cria procedimentos, ainda que novos, para garantir, em termos técnico-sintáticos, o cumprimento da lei, não desrespeita a liberdade do povo, mas, antes, vem ao encontro de sua vontade.

Nesse sentido, julgamos que, se o legislador não regulamenta certos procedimentos inerentes à declaração e recolhimento de tributos, acaba criando a função implícita ao Regulamento de assim o fazer.

Agora, que não se confunda isso com a circunstância em que, criados em lei os procedimentos previstos que garantam a constituição do crédito tributário, a administração pública passe a instituir deveres novos, para garantir, talvez, uma eficácia social do gravame. Se certo procedimento está legalmente definido, não pode ser complementado por normas infralegais.

Não se pode confundir eficácia técnica sintática – que é a prerrogativa da norma de poder ser aplicada sem empecilho normativo de qualquer ordem – por eficácia social que é o grau de acatamento de uma comunidade perante o direito. O que o Decreto pode garantir é a primeira. Sua finalidade não pode ser a segunda, eis que qualquer tentativa nesse sentido já fugiria da função regulamentadora.

Também não pode o Decreto criar multas, ou quaisquer penalidades não previstas em lei, pois, mais uma vez, essa função extravasa o mero ato regulamentar.

Em suma, o Decreto há de se restringir a função a ele estabelecida por Lei. E é isso o que é Poder de Regulamentar. Assim, nessa primeira das normas parciais, quanto à matéria podemos concluir que:

1. a norma parcial cujo o *quê* trata da regra matriz de incidência tributária guarda uma relação “de quem/ o quê” rígida, de tal forma que a norma administrativa não poderá receber delegação para delimitar, inauguralmente, os critérios a ela (RMIT) inerentes;

2. a norma legislativa parcial circundante guarda um vínculo mais flexível para com a norma administrativa, de tal sorte que poderá delegar maior, ou menor, liberdade ao administrado para disciplinar determinado elemento.

Agora, passaremos à análise de (ii): como as normas da ordem total podem se relacionar com as normas administrativas.

A exemplo das normas parciais, esse tipo normativo se divide entre aquelas que tratam da regra matriz de incidência ou matérias a ela circundantes.

Esse caráter de normas da ordem total a que vimos nos referindo é aplicável às prescrições produzidas com fundamento de validade no artigo 146 da Lei Maior, que trata da prerrogativa de Lei Complementar de regular as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, os conflitos de competência e instituir as normas gerais de direito tributário em sentido estrito, ou seja, àquelas referidas pelo artigo 146, inciso III, da Lei Maior; ou com base no artigo 146-A que concede a função da Lei Complementar de estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência; a Lei Complementar que trata do ITCMD, prevista no parágrafo 1º, inciso III do artigo 155 da Lei Maior e as Resoluções que criam alíquota máxima de ITCMD, prevista no inciso do mesmo parágrafo; às proposições prescritivas inseridas pela Resolução do Senado que criam alíquotas para operações e prestações interestaduais e de exportação do ICMS, tal como

previsto no inciso IV do parágrafo 2º do artigo 155 da Carta Republicana; às determinações impostas pelas Resoluções previstas no inciso V, alínea “a” e “b” do mesmo parágrafo, que aprovam alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados; às normas introduzidas pela lei complementar prevista no inciso XII, “h” do mesmo parágrafo, que regulamenta, de modo geral, o ICMS, prevendo: seus contribuintes, os casos de substituição tributária, o regime de compensação do imposto, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, para fins de definir o estabelecimento responsável, a exclusão da incidência do imposto nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no item X, “a” da Lei Maior, os casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias, a regulamentação da forma como, mediante deliberações dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, serão concedidos e revogados – podendo-se enquadrar, também, como outra norma geral, as deliberações reguladas pela lei complementar tratadas no item anterior –, a definição dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b da Lei Maior; a determinação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço; o § 6º do mesmo artigo, prevê, em seu bojo, a instituição de norma que também pode receber o atributo de norma geral, que é o ato normativo do Senado que define as alíquotas mínimas instituídas pelo Senado Federal para o IPVA; a Lei Complementar prevista no inciso §3º do artigo 156 da Lei Maior, que regulamentará, para o ISS, as alíquotas máximas e mínimas; as normas introduzidas pelo veículos introdutores que inserem tratados no direito nacional; e, também, as próprias normas inseridas na Constituição da República.

Muito bem, estudaremos, em momento oportuno, quais as espécies de relações hierárquicas entre essas proposições normativas perante outros preceitos legislativos, mas, agora, nosso esforço se concentrará em refletir sobre as relações entre as normas que pertencem à ordem total e as normas administrativas.

As normas da ordem total voltam-se, diretamente, aos legisladores²¹², mas, é equívoco supor que, no âmbito de sua feição funcional, não se inclua, nesse “para quem”, a administração pública – ou mesmo o Poder Judiciário. Tanto é assim que a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal é fruto da interpretação do artigo 173 inciso I, do Código Tributário Nacional²¹³, vinculando as autoridades administrativas.

E essa influência é direcionada por duas formas distintas, a primeira de forma imediata (vinculação direta imediata) e a segunda com derivação indireta – forma mediata.

Mediatamente, essas normas têm de ser conhecidas e dominadas pelos agentes da Administração Pública para que possam compreender o alcance das normas legislativas que assumem as funções anteriormente estipuladas (função I), na justa medida, como já explanamos, que visam a estabelecer interpretantes finais, sobre determinados elementos do sistema.

Tomemos, a título de exemplo, a Lei n. 14.042/05 do Município de São Paulo que instituiu o Cadastro de Serviços para prestadores de serviços que emitam Nota Fiscal, por outro Município.²¹⁴

²¹² O que chamamos de normas da ordem total é aquilo que GERALDO ATALIBA denomina por leis nacionais. “A lei nacional é lei do Estado Federal brasileiro, dirige-se a todos quantos estejam no território nacional. A lei federal é lei da União atingindo só seus súditos”. (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 95).

²¹³ Súmula Vinculante nº 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. Frise-se que a referida Súmula Vinculante reconheceu a ilegalidade dos dois artigos, por reconhecer que com a dicção do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, reconhecida como norma geral de direito tributário, não poderia Lei Ordinária dispor de prazo mais elástico.

²¹⁴ “Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento. § 1º Excetuam-se do disposto no “caput” deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

Ora, como se sabe, no regime do ISS, caso um prestador de serviços desempenhe sua atividade em um Município X, este Município será o sujeito ativo da regra matriz de incidência tributária, mesmo que a fonte pagadora esteja situada em Município Y²¹⁵. E o fato é que o artigo 3º da Lei Complementar n. 116/03 cria a previsão de presunção legal, no sentido de que, para grande parte dos serviços previstos na lista da norma nacional, considerar-se-ão prestados no local do estabelecimento do contribuinte²¹⁶.

Sucedem que muitos prestadores passaram a constituir estabelecimentos virtuais para gozar de benefícios fiscais, fraudando a regra de competência aplicável ao imposto, razão pela qual o legislador paulistano instituiu um dever de Cadastro, para o prestador que emita Nota por outro Município, para que efetivamente comprove estar lá estabelecido. Quando a determinação não é cumprida, incide uma retenção na fonte, sob responsabilidade do tomador de serviços.

Muito bem, examinando-se a legislação ordinária, poder-se-ia questionar o que ocorreria na hipótese de o prestador de serviços lograr êxito em realizar o Cadastro em uma data X, provando, porém, estar estabelecido há mais tempo em determinado Município. Poderia o tomador, nesse caso, ser autuado por não ter realizado a retenção, para uma nota emitida antes da concretização do cadastro? Ou seja: o marco temporal seria a data do fato (do cadastro) ou a data no fato (do estabelecimento do prestador em outro Município)? E mais: se o prestador de serviço comprova ao tomador que está estabelecido, efetivamente, em Municipalidade diferente da de São Paulo, poderia este, em eventual lançamento de

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o "caput" deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo." (NR)

²¹⁵ BARRETO, Aires F. Barreto. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 345.

²¹⁶ "Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local."

ofício constituído pela Municipalidade de São Paulo, demonstrar tal elemento para eliminar a dita retenção, apesar de o prestador não ter se cadastrado?

Uma interpretação isolada da legislação municipal poderia levar o intérprete a concluir que não tendo cumprido a determinação legal de se cadastrar quando da emissão da nota, a retenção seria devida, independentemente, do efetivo local de prestação de serviços. Mas, nesse caso, o regime jurídico do ISS, plasmado pela Constituição e pelas Leis Complementares, estaria totalmente desfigurado, incorrendo-se em patente vício.

O que se deve, aqui, levar em conta é que o administrador público não está obrigado a respeitar as normas expedidas, somente pelo Ente Tributante a que está vinculado, mas, também, às normas de cunho nacional (norma geral) que regulamentam o regime do tributo a que está obrigado a arrecadar. Essas normas compõem regras importantes que ensinam a “falar” o idioma da língua do direito.

Nesse contexto, entendemos, a Lei Municipal há de ser interpretada de forma contextualizada à legislação nacional, de tal forma que o Cadastro seja encarado como um empecilho à fraude – criando-se a presunção de que quem não se inscreve evade à legislação tributária –, mas não um novo critério definidor da competência tributária paulistana. Assim, se comprovado que o serviço não foi executado em São Paulo, a retenção não deveria ser imposta, independentemente, do Cadastro.

Devemos, agora, nos questionar sobre qual deve ser a conduta do administrador público na hipótese de verificar antinomias aparentes entre normas gerais e normas expedidas pelo Ente Tributante.

O tema foi alvo de discussões acaloradas no seio da doutrina, havendo posicionamento em sentidos diversos. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, por exemplo, tratando sobre a questão, enunciou que o Poder Executivo não pode

deixar de aplicar norma inconstitucional, em razão dos seguintes argumentos: (i) ausência de competência para expulsar a norma supostamente inconstitucional do sistema; (ii) impossibilidade de descumprimento, tendo-se em vista que a Constituição da República permite ao Poder Legislativo derrubar veto de Poder Executivo, mesmo que sua justificativa fosse a inconstitucionalidade da norma, mecanismo esse que cairia por terra, caso o Poder Executivo pudesse descumpri-la, posteriormente; (iii) exclusividade de competência ao Poder Judiciário para qualificar uma norma como inconstitucional; (iv) o tribunal administrativo é um órgão sublegal²¹⁷.

WAGNER BALERA, por sua vez, sustenta que a legalidade do sistema tributário é pautada pela conformidade da lei para com a Constituição. A legalidade, nesse plano, seria legalidade em comunhão com a Lei Maior, o que teria de ser observado pela administração pública em sua função de controle de validade do ato administrativo. Nesse panorama, se aos litigantes do processo administrativo é conferida a ampla possibilidade de defesa, não haveria razão para mitigar a alegação de violação constitucional. Vejamos:

Ora a ampla defesa seria incompatível, dentro da ordem jurídica, com a restrição do argumento de inconstitucionalidade. Vejam os senhores que absurdos que paradoxo: se nós pudéssemos alegar tudo em matéria de defesa, menos que a Constituição foi violada.²¹⁸

Pensamos que a mesma discussão levada pelos dois juristas poderia ser levantada para que se discutisse a posição de um tribunal administrativo ante a antinomia de norma da ordem parcial e ordem total.

Em nossa visão, o que deve ficar claro é que o administrador não tem a função de “corrigir” o uso indevido de competências tributárias mal exercidas, que é específica do Poder Judiciário. Essa divisão funcional, nesse sentido, é vital para a

²¹⁷ O Controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. Mesa de debate G do XII Congresso Brasileiro de direito tributário. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 75, 1999, pp. 12-18.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 157.

manutenção do regime democrático, eis que a concentração da função administrativa e corretiva para um mesmo agente enunciador poderia facilitar aquilo que o regime democrático tenta evitar, a saber, a edição de normas que obriguem o povo, sem o consentimento do povo.

Por outro lado, pode ser o caso de que norma da ordem total imponha um comando com relação de derivação direta para com norma administrativa de ordem parcial. Mas, nessa hipótese, não deixa de guardar relação hierárquica para com normas da função legislativa emitidas por pessoas políticas de direito público interno, ao impedi-las de criar disposições antinômicas a elas.

Se, para um caso C, disposição nacional DN determina que a autoridade administrativa federal, estadual ou municipal, crie norma individual e concreta $F \rightarrow RJ$ e, para esse mesmo caso, disposição legislativa de ordem parcial DP, prescreva a constituição da norma administrativa, do tipo $F \rightarrow RJ'$, tal que RJ e RJ' sejam contrárias (ou seja, RJ proíba uma conduta C e RJ' a obrigue, ou vice-versa)²¹⁹, contraditórias (RJ permita uma conduta não permitida por RJ' ou o contrário)²²⁰, ou ainda, se RJ obriga uma conduta e RJ' a permite, ou vice-versa²²¹, dar-se-ia uma antinomia no plano concreto, tal que o aplicador terá de escolher entre uma norma – nacional ou parcial – para constituir a norma individual e concreta.

²¹⁹ “la ley de contrariedad deontica, que afirma que un mismo acto no puede ser a la vez obligatorio y prohibido”. (ECHAVE, Deli Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia. GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, Proposición y Norma*. Buenos Aires: Astrea, 1980, p. 130). Em tradução livre: “a lei de contrariedade deontica, que afirma que um mesmo ato não pode ser ao mesmo tempo obrigatório e proibido”.

²²⁰ “Las leyes de contradicción, pues, enuncian que una acción no puede ser obligatoria cuando se permite su omisión, y que tampoco puede estar a la vez prohibida y permitida: si es obligatorio pagarlas; y si está prohibido fumar no puede estar a la vez permitido hacerlo”. (Ibidem, p. 133). Em tradução livre: “AS leis de contradição, pois, enunciam que uma ação não pode ser obrigatória quando se permite sua omissão e que tampouco pode estar, ao mesmo tempo, proibido e permitida; se é obrigatório pagá-las; e se está proibido fumar não pode estar ao mesmo tempo permitido fazê-lo”.

²²¹ BOBBIO define antinomia como “aquela situação na qual são colocadas em existência duas normas, das quais uma obriga e a outra proíbe, ou uma obriga e a outra permite, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento.” (*Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, p. 86). O mesmo jurista, por sua vez, explica que as antinomias exigem que as normas estejam situadas em um mesmo ordenamento. Ao mesmo tempo, elas podem ser total/total, total/parcial e parcial/parcial, conforme o âmbito de validade delas.

Agora, desde que se reconheça a hierarquia de normas da ordem total, perante normas parciais, tema que trataremos em momento oportuno, não há qualquer razão jurídica que justifique a aplicação das últimas em face das primeiras: nem o da cronologia, que cede perante a hierarquia; nem o da especialidade, que também, não resiste, perante esse critério²²².

Se se alega que o Agente Administrativo estaria cumprindo função destinada ao Poder Judiciário quando deixa de aplicar a norma editada pela ordem parcial para escolher a norma instituída pela norma geral, retrucaríamos, então, que estaria cumprindo a mesma função quando deixa de aplicar a norma nacional para que escolher a norma parcial; e, nesse caso, seria melhor não aplicar norma alguma, o que não há cabida.

O critério da hierarquia é tão vinculante à administração pública, como o é aos Entes Legislativos e Judiciários. Não é um “critério fantasma”, que dá espaço ao cronológico ou o da especialidade.

Assim, por exemplo, acertadas, em nossa visão, as decisões do Conselho de Contribuintes²²³, que antes mesmo da súmula vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, aplicavam o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, pois, nesse caso, não está reconhecendo a ilegalidade desse segundo dispositivo, mas, tão somente, escolhendo um artigo em detrimento do outro. E não concordamos com as decisões que dizem não ser competência de órgãos administrativos reconhecer a ilegalidade de normas legislativas quando a tônica da discussão é pela aplicabilidade de uma norma N, em face de outra N²²⁴ e não pelo reconhecimento de sua ilegalidade.

²²² Bobbio demonstra esse elemento no ordenamento italiano, (*Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, p. 94 et seq.). Em nosso sistema, temos o controle de constitucionalidade de normas, concentrado e difuso, e todos os mecanismos citados no item anterior que demonstram isso. De qualquer sorte, é o que prevaleceu em nossa língua do direito.

²²³ Nesse sentido, 1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-23.390 em 05.03.2008, Publicado no DOU em: 17.06.2008.

²²⁴ Nesse sentido, 2º Conselho de Contribuintes / 2ª Câmara / ACÓRDÃO 202-18.885 em 12.03.2008.

Muito bem. Vencida essa etapa podemos nos voltar para a discussão que mencionamos de **(III)** e que se volta para o procedimento das normas. Esses procedimentos são rígidos ou flexíveis. Conforme veremos no último capítulo do presente trabalho, isso, por vezes, é tido como critério hierárquico e, por outras, por uma contradição de nossa língua do direito, não o é; partamos, nesse momento, que seja um fato determinante da hierarquia entre normas legislativas, respeitados os demais critérios hierárquicos que explicaremos oportunamente.

As normas constitucionais determinam a competência tributária dos Entes Tributantes e estabelecem os princípios e normas mais relevantes que regem o sistema tributário nacional. Aqui, vale uma reflexão sobre os vínculos que tais prescrições guardam com as normas administrativas.

De plano, diríamos que as mesmas observações traçadas para as normas da ordem global e os tipos de relações que se formam com as normas administrativas são aplicáveis para as normas constitucionais, seja da Constituição originária, seja veiculada por Emendas.

Assim, como leis devem ser compreendidas a partir das normas gerais, estas têm de ser interpretadas sempre em consonância com as prescrições constitucionais, que habitam o topo de ordenamento jurídico.

O que seria digno acrescentar é o dever de a administração pública observar os princípios constitucionais tributários, quando da efetivação da função regulamentar ou da constituição de normas individuais e concretas.

Isso vale, por exemplo, no ato de interpretar conteúdo de normas legislativas que devem ser compreendidas em harmonia com os princípios constitucionais

tributários e com as demais normas da constituição, o que, afinal, nada mais é senão a dita interpretação sistemática.

As normas constitucionais são as regras gramaticais mais importantes da língua do direito e qualquer ato de fala a ele dissonante é língua mal falada. Diríamos que alguns erros, porém, são mais grosseiros que os outros. O erro à regra constitucional é um deles.

Além disso, em notando antinomias entre normas veiculadas por procedimento rígido ou flexível, desde que não seja o caso de a segunda ser nacional e a primeira parcial, o aplicador do direito deverá dar preferência à norma de superior hierarquia, se existir – é problema para o último capítulo – desde que as duas o vinculem diretamente.

3.6 Supremacia de normas não legislativas

No subitem que tratamos da hierarquia perante normas legislativas e normas administrativas expedidas pelo Poder Executivo, traçamos sutil, mas decisiva, ponderação que há de ser sublinhada nesse momento: o vínculo de subordinação firmado por normas legislativas perante comandos da administração pública é um fenômeno verificado entre normas criadas por órgãos de um mesmo subsistema normativo.

O critério é inaplicável para que se verifiquem relações hierárquicas entre normas tributárias legislativas da União para os Estados, ou destes para os Municípios.

A inferência é decorrente da lição de nossos mestres da seara constitucional tributária, como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²²⁵, PAULO DE BARROS CARVALHO²²⁶, AIRES F. BARRETO tantos outros, no sentido de que há uma isonomia entre entes federativos. Diríamos, de modo geral, que o processo de positivação por eles conduzido opera-se no eixo paradigmático.

AIRES F. BARRETO consolida argumento decisivo que demonstra a autonomia dos Entes Tributantes. Deveras, lembra o eminente jurista, que o Estado-Membro que desrespeita o prestigiado princípio sofre intervenção federal. Vejamos suas palavras:

Pois bem. A Constituição prescreve, como reação à violação da autonomia municipal, a intervenção federal no Estado-membro. Em outras palavras, o desrespeito à autonomia municipal é sancionado com a suspensão da autonomia do Estado-membro que a desconsidere. Trata-se de reação das mais graves, principalmente, porque a autonomia dos Estados está posta no coração da República. E esta, como se sabe, é o princípio fundamental do nosso regime. Deveras, na essência do princípio federativo está a autonomia recíproca entre a União e os Estados. Dizer que há autonomia recíproca é o mesmo que afirmar igualdade jurídica entre os Estados.²²⁷

Agora, aspecto pouco explorado, mas que se compreende, também, em virtude dessa inaplicabilidade do critério hierárquico legislativo/não legislativo perante normas de ordens normativas distintas, é a existência de normas não

²²⁵ “Reflete esse equívoco doutrinário, o uso, mais ou menos generalizado na doutrina do direito público, da expressão ‘níveis de governo’ que, consciente ou inconscientemente, direta, ou indiretamente, envolve a aceitação – e inevitáveis distorções na elaboração jurídica – de ‘desníveis’, ou seja, desigualdades jurídicas entre as pessoas constitucionais. Todavia, juridicamente, não há níveis, nem desníveis, de governo na federação brasileira, antes se caracterizando as relações entre as pessoas constitucionais por um pensamento isonômico”. (*Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975).

²²⁶ “O artigo 18, *caput* da CR/88, estatui que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos nos termos dessa Constituição”. A despeito de sua redação imprópria, uma vez que os Municípios não compõem a Federação brasileira, põe, em pé de igualdade, as entidades políticas, firmando ainda sua autonomia”. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 279).

²²⁷ BARRETO, Aires F. Barreto. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 10.

expedidas pelo Poder Legislativo que submetem outras incorridas por esse Poder, mas de outra esfera de governos.

Uma análise da Constituição da República bem o revela. Um exemplo incisivo são os Convênios celebrados pelos Estados que tratam, entre outros temas, de isenções e substituição tributária. Vejamos:

Art. 155. § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Como claramente se percebe no caso acima aventado, a Constituição estabeleceu à Lei Complementar (de quem), a prerrogativa de (o que) prever o “como” isenções, incentivos e benefícios fiscais (o que) serão concedidos mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal (de quem). Em virtude desse mandamento, foi recepcionada pela Carta Magna, a Lei Complementar nº 24/75 que prescreve no tocante ao “o que” e “como”, em seus artigos 1º e 2º, respectivamente:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de

todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Percebe-se, nessa esteira, que os Convênios serão constituídos por representantes dos Estados e do Distrito Federal, bem como do Governo Federal, que se aglutinam em um órgão denominado CONFAZ de natureza nitidamente nacional. Suas veiculações irão interferir na égide da eficácia da regra matriz de incidência tributária, ao mutilar parcialmente, seus critérios, de modo que, mesmo querendo, o Poder Legislativo de cada Estado ficará inviabilizado de instituir ICMS sobre situações que alcancem os elementos acima citados. A um “de quem” dos Convênios “para quem” – órgãos legislativos de cada Estado – em clara relação hierárquica.

Essa idéia retrata, muito mais, situação fática, do que uma compatibilidade com o regime democrático. Tanto que mereceu pronto repúdio de nossa doutrina, como PAULO DE BARROS CARVALHO, que assevera o seguinte:

[...] os convênios celebrados pelas unidades políticas, entre si, deverão submeter-se à apreciação das respectivas Assembléias sem o que não se introduzem no ordenamento. *Registre-se, a propósito*, que a prática dos convênios meramente firmados entre os poderes executivos dos Estados não tem firmado essa providência fundamental, o que vem em detrimento do princípio da legalidade tributária.²²⁸

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 79. Geraldo Ataliba, nesse ponto, também assevera: “Ora, os Secretários da Fazenda só têm poderes para negociar, para preparar, para discutir os convênios, e para isso se devem reunir, mas o vínculo jurídico, que se há de estabelecer entre os Estados, depende de manifestação válida (de acordo com a Constituição) da vontade dos Estados, e esta manifestação depende, essencialmente, visceralmente, do Legislativo Estadual”. (Fontes do direito; fontes do direito tributário. O problema das fontes na ciência do direito e no sistema brasileiro. Hierarquia

Embora pensemos que se as lições do ilustre Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo fossem acatadas, teríamos uma melhor língua do direito, parece-nos que a pragmática (dita aqui no sentido de MORRIS) selecionou a possibilidade acima rejeitada. Aliás, a própria Constituição da República, ao assinalar que cabe à Lei Complementar delimitar a forma como Estados e Distrito Federal irão deliberar sobre isenções, benefícios fiscais e incentivos, acabou por conceder uma resposta dialógica de aceitação ao primado da Lei Complementar nº 24/75.

Bem verdade é que, no escopo da Constituição da República, um interpretante imediato possível e, talvez, axiologicamente, recomendável, é o de que o artigo acima citado da Constituição teria de ser compreendido a partir das relações paradigmáticas que trava com o princípio da estrita legalidade. O que se sucede, porém, é que não foi essa a apreciação por parte do Poder Judiciário, como se confere no voto do Ministro NELSON JOBIM, a seguir citado:

Então, uma coisa é lei estadual autônoma que concede subsídio – se atendidos os requisitos, tudo bem; outras são os subsídios concedidos pelo Poder Executivo com base nos convênios tomados por unanimidade pelos Estados – Para esses não há necessidade de lei, pois estão autorizados pelo governo.²²⁹

Agora, além do caso dos Convênios, atualmente, fenômeno semelhante sucede com a legislação que rege o denominado SIMPLES NACIONAL.

Quanto a esse tema, lembremos que o artigo 146, inciso III, “d”, da Constituição da República, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03, disponibilizou à Lei Complementar a função de instituir definição de

das fontes como problema exegético. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975, p. 133).

²²⁹ ADI-MC 3462 / PA – PARÁ MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 08/09/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 21-10-2005 PP-00005. EMENT VOL-02210-01 PP-00068.

RET v. 8, n. 46, 2005, p. 25-31.

tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive, regimes especiais ou simplificados de tributação no caso do imposto previsto no art. 155, II – ICMS – das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13 – contribuições à seguridade social – e da contribuição a que se refere o art. 239 – PIS.

Com base em tal dispositivo foi editada a Lei Complementar nº 123/06 que instituiu o regime, simplificando a arrecadação de micro e pequenas empresas, alcançando inúmeros tributos.

Muito bem, o artigo 2º da referida Lei, delegou à legislação infralegal a competência de disciplinar mecanismos atinentes a tal regime, tal como se observa, por exemplo, na previsão do artigo 2º, a seguir citado:

Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I – Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Federal e 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Previdenciária, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e

II – Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, para tratar dos demais aspectos.

§ 1º O Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo será presidido e coordenado por um dos representantes da União.

§ 2º Os representantes dos Estados e do Distrito Federal no Comitê referido no inciso I do caput deste artigo serão indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz e os dos Municípios serão indicados, um pela entidade representativa das Secretarias de Finanças das Capitais e outro pelas entidades de representação nacional dos Municípios brasileiros.

§ 3º As entidades de representação referidas no § 2º deste artigo serão aquelas regularmente constituídas há pelo menos 1 (um) ano antes da publicação desta Lei Complementar.

§ 4º O Comitê Gestor elaborará seu regimento interno mediante resolução.

§ 5º O Fórum referido no inciso II do caput deste artigo, que tem por finalidade orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação, será presidido e coordenado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Muito bem, com base em tal dispositivo foi editado o Decreto Presidencial nº 6.038/07, definindo as competências do Comitê mencionado no artigo acima, em claras atribuições que revelam relação de hierarquia entre as referidas normas e aquelas editadas pelos Entes Federais, Estaduais e Municipais. Basta, para tanto, observar o teor do artigo 4º, a seguir citado:

Art. 4º Compete ao Presidente do CGSN:

II - coordenar e supervisionar a implementação do Simples Nacional.

Como se percebe a própria supervisão e implementação do SIMPLES NACIONAL é conduzida por tal Órgão, o que determina que as normas emitidas por ele não poderão sofrer relações de antinomia para com normas dos Poderes Legislativos da União, Estados e Municípios. E, de fato, um exemplo concreto pode ser identificado no artigo 4º da Resolução CGSN Resolução nº 24, de 20 de dezembro de 2.007, a seguir citada:

Art. 4º As ações fiscais abertas pelos entes federativos em seus respectivos sistemas de controle deverão ser registradas no sistema eletrônico único a que se refere o art. 5º.

§ 1º O sistema eletrônico único conterà relatório gerencial com informações das ações fiscais em determinado período.

§ 2º O mesmo ente federativo que abrir a ação fiscal deverá encerrá-la.

§ 3º Cada ente federativo adotará o prazo previsto em sua respectiva legislação para encerramento da ação fiscal.

Ora, o referido dispositivo determina um comando direto às autoridades administrativas das esferas parciais que é o de registrar em sistema eletrônico único

informações sobre ações fiscais conduzidas em face dos sujeitos passivos, contribuintes etc. Assim, as esferas parciais não poderão emitir qualquer norma legislativa, ou não, proibindo tal conduta, de qualquer modo. E o fato é que, quanto mais minuciosa a legislação do CGSN, menor o poder de deliberação dos Estados e Municípios e da própria União, no que tange a uma esfera supletiva que lhes poderia ser delegada, demonstrando-se a imposição hierárquica de tal norma para com aquelas emitidas por tais Entes.

Percebe-se, portanto, que a edição de normas não legislativas da ordem total, submetendo dispositivos legislativos das ordens parciais é uma efetiva realidade de nossa língua do direito, ao menos enquanto o Judiciário aceitar tais circunstâncias. Não poderíamos deixar de registrá-las para a fidelidade da descrição científica.

CAPÍTULO IV – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E PRESUNÇÕES EM DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Provas no direito tributário e subordinação hierárquica das normas legislativas perante administrativas

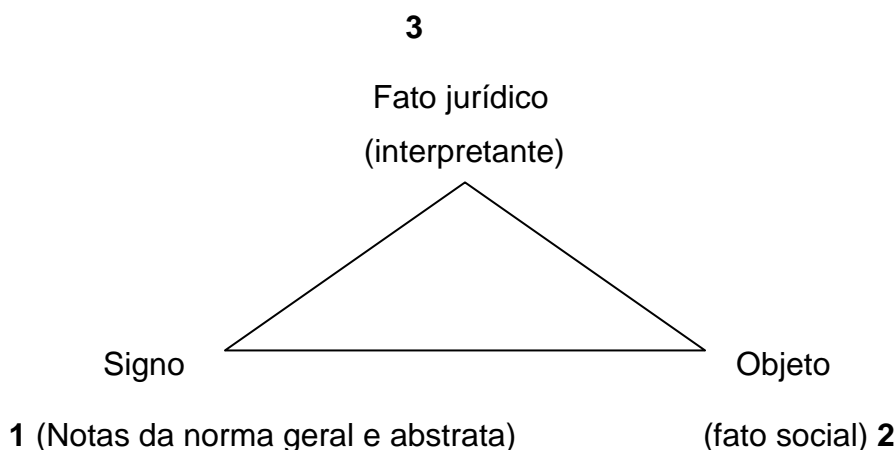
No subitem anterior, estabelecemos em que medida as normas legislativas vinculam normas administrativas. Resta refletir, a partir do método do pragmatismo de CHARLES S. PEIRCE, o que significa assinalar que existe hierarquia entre uma norma tributária da seara legislativa e da esfera administrativa do Poder Executivo, ou seja, como o signo hierarquia interfere nas condutas.

Examinamos, no capítulo I, a noção de língua do direito e dissemos que o aplicador do direito deve *usar* a língua do direito para *constituir* um enunciado jurídico. É chegado o momento de verificarmos como isso se opera nas relações do direito tributário. Vimos, no capítulo anterior, esse estudo de modo genérico. Por uma questão de corte metodológico, limitaremos um enfoque mais minucioso partindo do exame das normas pautadas na primeira função legislativa, que tratamos, anteriormente, e de sua aplicação para a produção de normas individuais e concretas. Lidaremos, portanto, com o fenômeno da incidência tributária.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência lida com duas operações lógicas, a saber, a subsunção e a implicação²³⁰. Em um enfoque semiótico, diríamos que o fato jurídico é interpretante do antecedente da norma geral e abstrata ao compreendê-lo como um signo de qualidade materializado em um fato do mundo²³¹. Em um triângulo semiótico:

²³⁰ “A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental, para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação jurídica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência.” (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 279).

²³¹ Nesse mesmo sentido, Clarice Von Oertzen de Araújo (Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Especialização de direito*



Muito bem. CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, partindo da norma individual e concreta, explica o aspecto icônico da incidência, como segue:

Nesta segunda semiose, quando se apresenta o objeto do signo, ou seja, a efetivação das condutas previstas, a relação icônica entre a conduta verificada e as hipóteses normativas desencadeiam a produção de interpretantes, que são as normas individuais e concretas. Sem a distinção ficaria difícil de examinar o percurso de positivação, com seu grau presente de concretude.²³²

Esse caráter revela-se, como se nota, pela relação de semelhança entre hipótese de incidência tributária e fato jurídico. Agora, a incidência não se efetiva apenas com o ícone, que é um signo de possibilidade. Há de existir um índice que aponte para seu objeto. Segundo LÚCIA SANTAELLA, um símbolo é dotado de um índice e um ícone. O aspecto icônico do símbolo são seus critérios de uso²³³, ou seja, sua definição conotativa, ao passo que o caráter indicial é que o permite ser denotado. Ora, se assim é, e se procedente a assertiva de PAULO DE BARROS CARVALHO de que o fato jurídico é embutido de linguagem denotativa, então teríamos de nos questionar sobre o aspecto indiciário da incidência, que não deixou de ser ressaltado por CLARICE DE ARAÚJO, ao assinalar que:

tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 350).

²³² ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 117.

²³³ “Enquanto a denotação, extensão, ou aplicação, isto é, o poder aplicativo, referência do símbolo corresponde ao seu ingrediente indicial, a significação, conotação ou profundidade corresponde a seu ingrediente icônico”. (SANTAELLA, Lúcia. *Matrizes da linguagem e pensamento*. São Paulo: 2005, p. 268).

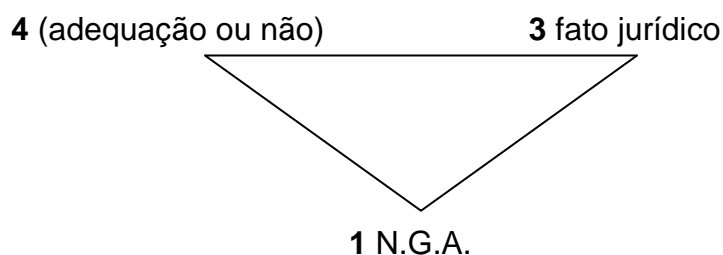
Em sua condição semiótica, o fato jurídico é signo de caráter indicial, ao trazer para o universo jurídico vetores de espaço e tempo relativos à ocorrência do evento, em si mesmo inapreensível e somente em parte representado.²³⁴

O fato jurídico tributário, portanto, é um signo que pode ser caracterizado em sua feição icônica, quando pensado como guardando uma relação de semelhança com a hipótese de incidência tributária e indicial, se tomado em seu vínculo para com o acontecimento do mundo que ele aponta. Ora, se atentarmos que um interpretante tem a propriedade semiótica de gerar novos interpretantes, poderíamos formar novos triângulos, a partir de vértices agregados em nossa representação.

Pensemos, por exemplo, que o vértice 3 do triângulo e o vértice 1 podem gerar um novo interpretante, a partir de um vértice 4, que questiona a adequação do signo 3 ao signo 1²³⁵. Trata-se de indagação referente às questões de direito, ou seja, internormativa, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO:

Erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*.²³⁶

Vejamos a representação dessa semiose.

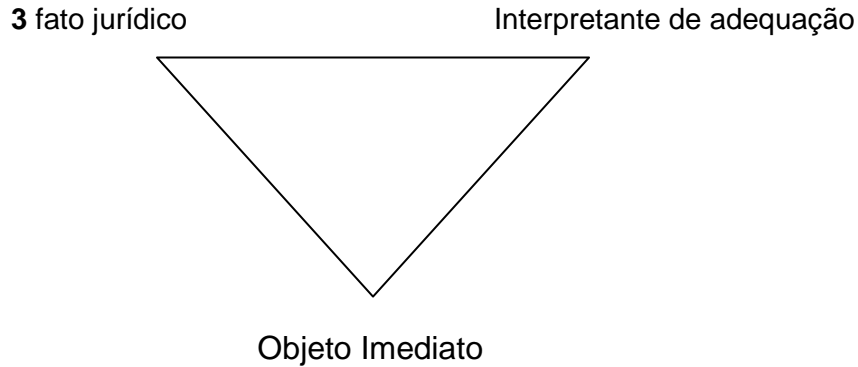


²³⁴ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Especialização de direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

²³⁵ Pediremos ao leitor abstração, para que enxergue o vértice 4, como se fosse a parte de cima do triângulo.

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 274.

No tocante a esse aspecto indicial do fato jurídico, poderíamos cogitar de um novo interpretante (vértice 5) que pode ser gerado, pela comparação de adequação de 3 e 2, ao questionar se 3 representa, adequadamente, 2. A figura seria assim:



Caso esse interpretante registre uma inadequação, haverá o erro de fato, na justa medida de que, para o intérprete, o fato jurídico não se ajusta ao objeto por ele significado. PAULO DE BARROS CARVALHO assim a define:

Lembre-mos de que erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso de construções de linguagem que fazem as vezes da prova.²³⁷

Pois bem, feitas tais digressões, não há dúvidas que pelo princípio da hierarquia das normas, o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária terão de ser interpretantes aptos a formar uma semiose em que se percebe a relação de semelhança entre eles e a norma geral e abstrata que exerce a função tributária (cria tributo, isenção, anistia, benefício fiscal etc.) que aludimos no item anterior. Mas, tal aspecto não basta. É preciso que aquela linguagem seja apta a gerar um signo dicente, como interpretante²³⁸, que a reconheça apontando a um objeto. Contrariar esse aspecto da juridicidade é eliminar o caráter denotativo do símbolo tributário, é dissociá-lo da conduta. É transformar o direito em um conjunto de ícones

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 275.

²³⁸ “Podemos, a partir de tais diferenças, inferir que o processo de posituação jurídica, perseguindo um grau crescente de concretude, assim entendidos aqueles que representam relações existenciais reais”. (ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 120).

imprestável para formação de hábitos – só obtido pelo símbolo –, ou seja, destituir o aspecto institucional do ordenamento jurídico.

Sem o aspecto indiciário, portanto, o regime democrático se torna um sistema autista, eis que as decisões do povo não produzirão qualquer efeito pragmático (na conduta) frente aos novos processos decisórios. Tomemos, portanto, a importância da linguagem dos índices que nada mais é senão a linguagem das provas²³⁹.

Pensando o direito como um diálogo, tal como o fazemos no presente trabalho, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR lembra que dos três componentes do discurso jurídico – orador, objeto e ouvinte – o primeiro deles é aquele que tem o dever de prova. Eis um dos elementos pragmáticos do discurso que se verte como uma condição de compreensibilidade do enunciado²⁴⁰.

Há diversas formas de se pensar a prova no direito, a ponto de FABIANA DEL PADRE TOMÉ ter identificado 58 (cinquenta e oito) sentidos para o vocábulo “prova”²⁴¹. Tomaremos prova como “fato jurídico em sentido amplo, cuja função consiste em convencer o destinatário acerca da veracidade da argumentação de determinado sujeito, levando à composição do fato jurídico em sentido estrito”²⁴².

Para explicar o que vem a ser prova gostaríamos de apontar os tipos de inferências envolvidos no processo de cognição: o raciocínio abduutivo ou hipotético, dedutivo e indutivo. Pensemos em um silogismo e com ele compreenderemos as diferenças desses tipos de raciocínios: nele há a premissa maior, a premissa menor e a conclusão.

²³⁹ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 121.

²⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 8.

²⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 65.

²⁴² *Ibidem*, p. 70.

Pois bem quando da premissa maior e premissa menor infere-se a conclusão tem-se a dedução; quando da conclusão e da premissa menor infere-se a premissa maior, tem-se a indução; e quando da conclusão e da premissa maior infere-se a premissa menor, há a hipótese. A dedução é aquilo que os lógicos denominam de implicação; formular uma hipótese equivale àquele tipo de raciocínio que os lógicos denominam falácia do consequente: concluir uma premissa a partir de uma conclusão. A indução exige o teste empírico da hipótese, ou seja, o colocar o raciocínio hipotético à prova, até que se convença que ele é correto. Mas, esse convencimento nunca é definitivo, eis que sempre passível de ser alterado²⁴³.

Por essa acepção, seria adequado assinalar que da prova se infere o fato a ser provado, mas não de todo exato afirmar que da prova se deduz esse fato. Se fosse uma operação dedutiva, ou seja, de implicação formal, teríamos de concluir que o índice é o próprio objeto, esgotando-se a dualidade própria do elemento de secundidade.

Em verdade, o contato com os índices é crucial para formulação de hipóteses, bem como para botá-las sob teste, na experiência. Mas, o teste pode infirmar a hipótese, e jamais confirmá-la, definitivamente, eis que todo conhecimento é passível de ser mutável.

É nesse sentido que entendemos a assertiva de FABIANA DEL PADRE TOMÉ de que a prova decorre de uma “presunção, em que o fato provado implica logicamente o fato provando”²⁴⁴. Ora, o expediente de inferência no qual se *presume* uma circunstância de outra é justamente o raciocínio hipotético que pode ser avalizado, posteriormente, pela indução, se não refutado pela experiência.

²⁴³ “A dedução prova que algo deve ser; a indução mostra que alguma coisa é realmente operativa; a abdução simplesmente sugere que alguma coisa pode ser.” (PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 4. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008, p. 220).

²⁴⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 82.

Pensemos em um caso tributário: um fiscal recebe uma denúncia (um índice) de sonegação e formula uma hipótese, a de que determinado sujeito passivo pode ser devedor de certo tributo, embutida no chamado “Mandado de Procedimento Fiscal”. Mas, ele tenta submetê-la à prova, ou seja, passa a buscar índices que infirmem ou confirmem essa suspeita. Solicita, então, uma série de documentos, como nota fiscal, registros contábeis, contratos etc. Enquanto não efetivar um procedimento empírico rigoroso de sua conjectura, ou seja, capaz de submetê-la a um teste, não poderá dar por *provada* sua hipótese.

Se os elementos de prova não comprovarem a conjectura, então, ele a descarta, encerrando a fiscalização sem encontrar indício convincente que incrimine o sujeito passivo²⁴⁵. Se, por outro lado, sua hipótese for confirmada, ou seja, todos os elementos de prova apontarem para sua probabilidade, ele constitui um documento denominado “lançamento de ofício”, com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, exigindo o crédito tributário.

Uma vez formalizado o documento, o sistema passa a operar com a linguagem da facticidade jurídica, ou seja, com a conjectura tida como provada nos moldes do ordenamento. Esse fato está dotado de terceiridade, na medida em que é considerado um hábito para o direito, ou melhor, a representação que tende a preponderar. Essa hipótese, porém, poderá ser, novamente, posta à prova mediante o processo administrativo. Nesse caso, é o sujeito passivo quem terá o ônus de infirmá-la – ou seja, apresentar uma nova hipótese –, sendo obrigado, para isso, a dar elementos de prova que permitam se chegar à terceiridade. E é isso o que se denomina, em nossa língua do direito, por princípio de presunção de legitimidade do ato administrativo.

²⁴⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi assim sustenta: “Prova é a justificação da crença na verdade do conceito de um fato. É a prova que afirma ou infirma o fato. Por isso a prova é tão importante para o direito: o direito produz sua própria realidade, na medida em que disciplina quais as formas de prova aceitas (válidas) perante o ordenamento jurídico.” (*Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2001, p. 263).

Estamos convictos, porém, que uma alternativa atribuída ao sujeito passivo é de questionar o rigor das provas apresentadas pelo agente administrativo. Notemos a distinção: a partir da idéia anterior ele aceita como bem elaborado o teste empírico do Fisco, mas passa a sustentar nova hipótese a partir de novas provas; na segunda, ele coloca sob suspeição a facilidade com que o Fisco deu por provada, sua própria hipótese, reinterpretao o material probatório colhido. Claro que esses argumentos podem ser combinados. No primeiro, a defesa se volta ao conteúdo do ato administrativo, ou seja, a infirmar seu antecedente; no segundo, é o processo de enunciação do ato administrativo, ou seja, o ato de produção de provas, que se questiona²⁴⁶.

Poder-se-ia, então, questionar se é o caso de que o segundo tipo de defesa não teria cabida em função do princípio de presunção de legitimidade do ato administrativo. A linguagem do ato administrativo seria, por esse viés, em si mesma, uma prova apta para desqualificar a presunção de inocência de um sujeito passivo tributário. Ao acusado, caberia desqualificar, mediante provas cabais, essa linguagem. No “empate” (quem sabe um zero a zero), digamos assim, prevalece a linguagem do fisco. Esse tipo de raciocínio, muito comum em nossa língua do direito, peca por diversos elementos.

Assim não concebemos²⁴⁷. Em função do princípio de presunção de inocência, tem-se que quem acusa é formulador de uma hipótese a ser provada, ou seja, é seu o ônus de submeter uma determinada conjectura ao teste da experiência. A inocência é tida como um *dado*; a culpa, um fato novo que deve ser

²⁴⁶ Fabiana Del Padre Tomé, assim explica: “Os registros contábeis, por exemplo, não se confundem com as operações negociais efetivamente realizadas. Mas, sendo vestígios daquela, as constituem no universo jurídico até que outro enunciado com maior poder de convencimento infirme o relato anteriormente verificado.” (*A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 94).

²⁴⁷ Nesse sentido, vide jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: “1 - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - LIQUIDEZ E CERTEZA - Conforme dispõe o artigo 112 do CTN, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário Nacional. Caso contrário, subsistindo a incerteza no caso de prova, o fisco deve abster-se de praticar o lançamento em homenagem à máxima “in dubio pro réu”. 1º CC. / 7ª Câmara / Acórdão 107-05497 em 26.01.1999. Publicado no DOU em: 19.05.1999 e Acórdão 107-05622 em 15.04.1999. Publicado no DOU em: 27.07.1999.”

provado. E, no Brasil, esse princípio vige com toda sua força como se infere do artigo 4º, inciso II, da Constituição ao prescrever que a República Federativa do Brasil, pauta-se pelo acatamento dos direitos humanos. Ora, o artigo 11 da Declaração Universal dos Direitos Humanos determina que:

Artigo XI

1. Toda pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.

Nesse contexto, a presunção de inocência é um dado recepcionado em nosso sistema jurídico, quer em função do artigo 4º, inciso II, da Lei Maior, quer pela dicção do § 2º do artigo 5º do Diploma Magno.

O que pretendemos acrescentar, ainda, é que os direitos humanos têm sua significação pautada no alcance das relações entre o particular e o Estado. Assumir que a presunção de inocência perde sua tônica no campo da relação tributária é desprezar a importância do ditame constitucional que coloca, entre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, o respeito aos direitos humanos. Se aceitarmos que se faça tão pouco das estruturas basilares de nosso ordenamento, o que se dirá do resto. Tenhamos, portanto, que a presunção de inocência é eficaz, inclusive, no regime jurídico tributário.

Ora, se assim é, a hipótese de culpabilidade tem de ser posta a um duro teste antes de se converter ao *status* de fato jurídico²⁴⁸. Esse teste é uma circunstância da enunciação do ato administrativo e tem de ser adequadamente registrado na enunciação enunciada, para que a atividade seja alvo de controle, tanto do Poder Judiciário, como pela própria autoridade administrativa.

²⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho assinala que “ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com o sistema de provas admitidos no direito positivo, consubstanciando a categoria de fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos para a conduta”. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 824).

De fato, se aceitarmos a juridicidade do artigo 11 da Declaração dos Direitos Humanos – e a leitura do artigo 4º, inciso II, da Lei Maior não nos deixa a chegar a conclusão distinta – teremos de admitir que apenas valendo-se de provas, ou seja, de índices aptos a desfazer a presunção de inocência, poderá a fiscalização “condenar” o contribuinte. Se assim é, esse expediente cognitivo há de ser feito intersubjetivo, sob pena de esse direito não poder ser invocado perante o Poder Judiciário, deixando de revelar qualquer força pragmática do princípio da legalidade. A motivação mediante o uso das provas, na constituição do lançamento de ofício, é condição material para possibilidade de controle. FABIANA DEL PADRE TOMÉ²⁴⁹ assinala com precisão:

Além disso, o princípio da publicidade implica o acesso das partes processuais às provas produzidas, sendo esse um imperativo necessário à implementação da ampla defesa e do contraditório.

E prossegue:

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatados nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de elidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou o ato de aplicação de penalidades que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.²⁵⁰

No campo do direito positivo tributário, a necessidade de prova para sustentar o ato do lançamento de ofício está claramente positivada, embora não se tenha dado suficiente atenção a esse ponto. Vejamos o dispositivo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido *ou não provado* por ocasião do lançamento anterior;

²⁴⁹ A Prova no Direito Tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 94.

²⁵⁰ Ibidem, p. 232.

Como se nota, mandamento acima enunciado tem como hipótese a existência de fato que deva ser apreciado e, no conseqüente, o dever de ofício de revisão do lançamento²⁵¹. Mas, o que devemos entender como “fato que deva ser apreciado”?

Ora, o fato a ser apreciado é todo aquele que, diretamente, relacionado aos aspectos da norma individual e concreta que constitui a relação tributária, não era conhecido ou não provado quando da ocasião da produção do lançamento. Note-se, da estrutura do inciso, o seguinte: o não ser conhecido ou não ser provado é condição suficiente para o “deva ser apreciado”. Percebe-se, ainda, que o não provado pode ser conhecido, ou seja, pode ter sido indicado no lançamento tributário e, ainda assim, há que se falar em necessidade de revisão de lançamento.

Não tenhamos dúvidas, portanto, que a falta de prova no lançamento tributário é causa de anulabilidade, ou seja, precisa ser corrigida para que passe a ser adequado na língua do direito. E se não sanado, quando argüido pelo contribuinte há de ser anulado o lançamento. Eis um imperativo do princípio da estrita legalidade no ordenamento jurídico e de uma projeção material do primado democrático: a motivação por meio de provas é o que impede que a comunicação polifônica do ato de enunciação da lei não seja autoritariamente interrompida pelo arbítrio de uma decisão administrativa. Exige-se, convencendo.

4.2 Presunções no direito tributário

Há distinção marcante que se revela no processo de enunciação do fato jurídico tributário quando provado ou presumido, ao menos tomado o signo “presunção”, como faremos no presente item. A compreensão dessa diferença pode ser decisiva para uma adequada análise dos limites da presunção em um

²⁵¹ José Souto Maior Borges enuncia que: “Trata, pois, o art. 149, VIII, dentro da colocação tradicional, da possibilidade de revisão de lançamento por erro de fato. O inciso em análise somente se refere à hipótese de revisão de lançamento. Pressupõe, conseqüentemente, um lançamento anterior sujeito a revisão por erro decorrente do desconhecimento de fato ou da existência de fato incomprovado quando do lançamento sujeito a revisão”. (*Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 352).

ordenamento pautado pela hierarquia democrática e pelo conseqüente primado do princípio da estrita legalidade.

Fixemos nossas atenções ao procedimento cognitivo que deve alçado na constituição do lançamento de ofício: (i) uma hipótese, de não recolhimento de tributo, formalizada no Mandado de Procedimento Fiscal; (ii) a busca empírica da veracidade dessa hipótese, colhendo-se provas; (iii) o primado indutivo de que as provas produzidas já são suficientes para constituir o fato, ou seja, não serão infirmadas por outras; (iv) a constituição do fato jurídico tributário.

Uma vez conduzido esse procedimento, o fato jurídico tributário passa a ter o atributo de certeza, ou seja, gera um signo dicente que reconhece tanto a existência do objeto imediato como identifica a presença dos caracteres descritos na norma geral e abstrata, no processo de subsunção. Nesse contexto, expressões como “fato cuja existência é certa”, “fato conhecido” ou mesmo “fato comprovado” hão de indicar os fatos produzidos mediante tal procedimento, ou seja, que foram submetidos a um exame de prova.

Examinemos, agora, o que grande parte da doutrina denomina como presunção e perceberemos que se trata da condução de um procedimento em que resta provada não uma hipótese H, mas uma hipótese H', permitindo-se que, dela, se infira H. Assim, por exemplo, em BECKER quando assinala que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”, CRISTIANO CARVALHO, assinalando que “num juízo presuntivo, o que se tem como indubitável é um fato que é, contudo, interpretado como indício de outro fato, não demonstrado, mas, meramente provado”²⁵² e MARIA RITA FERRAGUT – que acrescenta, ainda, uma exame analítico que muito pode contribuir para o estudo das presunções, ao tomá-las como proposição prescritiva, fato e relação²⁵³ – vão por essa linha.

²⁵² CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 209.

²⁵³ Na obra que trata, especificamente, do tema, a jurista coloca o seguinte: “Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de

É preciso esclarecer que FABIANA DEL PADRE TOMÉ e PAULO DE BARROS CARVALHO tomam o termo com designação um pouco diversa daquela ora exposta. Partindo da idéia de que não há distinção entre prova direta e indireta, a primeira coloca presunção como um vínculo de implicação cujo antecedente é o indício ou a prova e o conseqüente o fato presumido²⁵⁴. Já o segundo, tratando, especificamente, de presunção *hominis*, assevera que “é uma associação que nós fazemos em face de juízos de valor sobre elementos de prova.”²⁵⁵

Por tal viés, presunção é aquilo que nos leva a predicar o atributo de “verdade” a um fato, em virtude das provas. Toda prova leva a uma presunção.

Antes de pensarmos que essas duas concepções são incompatíveis, diríamos que são enfoques diferentes, podendo ser encaradas pelo princípio da complementaridade. Quando esses últimos dois juristas ressaltam o caráter “presuntivo” da constituição de um fato jurídico, o pensamento deles poderia ser comparado à idéia de PEIRCE, no sentido de que nossa realidade é conhecida por intermédio de signos e todo conhecimento é passível de ser alterado, antes que se atinja um interpretante final, – que, por definição, é apenas idealmente atingível.

natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre fato indiciário e aplicador da norma, conferindo-lhe o dever de construir indiretamente um fato.

(...)

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem”, juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas presumem. “Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alterado de forma objetiva.” (*Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 112)

²⁵⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 133.

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 837.

Por essa acepção, efetivamente, não haveria muito sentido na distinção entre “fato presumido” e “fato provado” ou tampouco a discussão sobre a inconstitucionalidade de presunções em nosso regime.

Agora, bem, ainda que todo conhecimento seja provisório, há uma distinção entre a inferência abdutiva e indutiva e esse ponto, entendemos, motivou, mesmo que intuitivamente, aquela primeira idéia de presunção que expusemos anteriormente. Expliquemos.

Nessa toada em que a autoridade fiscal deve formular uma hipótese e produzir um teste empírico que possa produzir um interpretante que aponte para o objeto, o que os casos de presunção permitem – ao menos no sentido tradicional do termo – é um encurtamento dessa atividade, obrigando com que a autoridade julgadora admita esse, digamos, “atalho” cognitivo. O expediente da presunção permite que uma determinada hipótese, que é a ocorrência de determinado evento, seja aceita, mesmo sem a consecução de um procedimento dilatatório que ponha à prova esse fato hipotético. Ele permite, portanto, a aceitação de um acontecimento, até então hipotético, sem que ele passe por um teste empírico mais rigoroso.

Em tal acepção, chamaremos de (i) “previsão de presunção legal” a norma geral e abstrata que prevê, em sua hipótese, certos pressupostos e, no conseqüente, o dever de realização de um raciocínio abductivo, com um resultado, legalmente delimitado; (ii) a “presunção legal”, em si mesma, será a condução dessa inferência em um procedimento concreto; (iii) “previsão abstrata de presunção humana” ou *hominis*, o enunciado prescritivo geral e abstrato que determina, em sua hipótese, determinados pressupostos para adoção de presunções, por parte do aplicador do direito e, no conseqüente, o dever de adoção desse raciocínio, sem, contudo, delimitar os contornos dessa inferência; (iv) e presunção humana ou *hominis* é a observância da norma mencionada em (iii) por uma autoridade competente. Vejamos com exemplos.

O artigo 148 do Código Tributário Nacional outorga a possibilidade genérica de constituição de presunções. Vejamos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O enunciado acima disposto é uma norma jurídica que institui a possibilidade (primeiridade) de que a autoridade administrativa exprima um fato da língua do direito, ainda que não conduza a sintaxe genérica de o fazer, por um minucioso exame de provas – eis que o valor “arbitrado” não será objeto de um rigoroso exame de provas. Ele guarda, como antecedente, a não colaboração do contribuinte, mediante fornecimento de explicações convincentes, aptas a colaborar e infirmar uma hipótese aventada pela fiscalização²⁵⁶.

O seu prescritor prevê a possibilidade de arbitramento do valor do tributo, ou seja, da constituição de uma hipótese desse valor – pautada, portanto, em algum escopo plausível – sem a necessidade de que tal quantia seja justificada mediante minucioso esforço probatório. Note-se que os critérios de arbitramento não foram previamente estipulados pelo artigo, razão pela qual definiríamos como “previsão abstrata de presunção *hominis*”.

Um exemplo de previsão de presunção legal no direito tributário é a que institui o lucro arbitrado, prevista no artigo 44 do Código Tributário Nacional e

²⁵⁶ Maria Rita Ferragut lembra que “lançamento por arbitramento pode tanto constatar de forma direta, no antecedente da norma, a ocorrência do fato jurídico tributário e arbitrar, conseqüentemente, a base de cálculo do tributo, ou, na impossibilidade de constatação do fato jurídico típico, ter por indiretamente conhecida a ocorrência do fato e arbitrar o valor da base calculada, havendo com isso presunção do fato jurídico (motivo do ato administrativo) e arbitramento da base de calculada, havendo, com isso, presunção do fato jurídico (motivo do ato administrativo) e arbitramento da base calculada (perspectiva dimensível do fato)”. (*Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 268).

minuciosamente disposta no Regulamento do Imposto de Renda. Vejamos a redação dos dois artigos, respectivamente:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.”

Claramente, nota-se, no bojo do referido artigo, que o lucro arbitrado é mecanismo que evita a conduta do sujeito passivo de impedir o teste empírico por parte do Fisco apto a elidir sua presunção de inocência de não ter recolhido o tributo. Esse pressuposto faz nascer o direito de se presumir a base de cálculo a partir de dados conhecidos, como se infere do artigo 532 do mesmo Regulamento. Vejamos:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será

determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Articulemos, isso, em um silogismo, para bem evidenciar o caráter abduutivo:

Premissa maior: todo comerciante que auferir lucro, auferir receita bruta.

Premissa menor: o contribuinte obteve lucro de 9,6% do valor de sua receita bruta.

Conclusão: Logo, o contribuinte auferiu receita bruta de Y reais.

O que o artigo acima enunciado prescreve é que da conclusão que determinado contribuinte auferiu Y reais de receita bruta seja inferida a premissa menor, ou seja, que seu lucro efetivou-se, sob a percentagem de 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) sobre tal valor. É esse o esquema sintático de qualquer raciocínio abduutivo. A distinção, porém, é que o legislador permite que essa abdução seja feita, sem qualquer necessidade de teste empírico *a posteriori*, até mesmo porque o pressuposto de sua aplicabilidade é impossibilidade de se efetivar esse teste.

Nesse caso, portanto, há típica presunção legal que será efetivada em um procedimento concreto de arbitramento de lucro.

Em termos meramente sintáticos, nada impediria que presunções legais ou *hominis* fossem classificadas como absolutas ou relativas. Uma presunção *hominis* absoluta seria aquela em que, demonstrado, em fiscalização, que os documentos apresentados pelo contribuinte não possuíam fé, o arbitramento efetivado no lançamento tributário seria aceito independente de qualquer teste empírico que sofresse adiante; a presunção *hominis* relativa, aquela em que se concebe a possibilidade de se infirmar determinada crença, mediante a linguagem das provas; a presunção legal absoluta é aquela que não admite prova em contrário; ao passo

que a relativa o admite. Em termos axiológicos, porém, aceitamos que presunção só pode ser relativa, conforme explicaremos, a seguir. Infelizmente, nem sempre assim vem julgando nossa jurisprudência administrativa federal. Vejamos:

ACÓRDÃO 101-95.408

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-95.408 em 23.02.2006

IRPJ - Ex(s): 1997, 1998

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE LIVROS E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL - A não apresentação da declaração de rendimentos, bem assim dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável. *É inócua a posterior apresentação de livros e documentos, com o intuito de mostrar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido.*

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Em se tratando de contribuições calculadas com base lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação ao imposto constitui prejudgado na decisão relativa às contribuições.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Manoel Antonio Gadelha Dias – Presidente (grifos nossos).²⁵⁷

Sucedo que o instituto do lucro arbitrado, a prosperar tal entendimento, passaria a valer como presunção absoluta, vedada em nosso sistema jurídico. Gostaríamos de explicar a justificativa dessa proposição que indica uma vedação.

Há uma hierarquia entre as normas constituídas pelos fatos jurídicos provados e as produzidas pelos fatos jurídicos presumidos. A autoridade criadora de fato jurídico provado limita o “o quê” a ser instituído pelo fato jurídico presumido, tal que

²⁵⁷ Publicado no DOU em: 18.05.2006, Relator: Paulo Roberto Cortez, Recorrente: DUARTE FONSECA E CIA. LTDA. Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA (Data da Decisão: 23.2.2006 18.05.2006).

este último não pode ser incompatível com o primeiro; ao mesmo tempo, o segundo não pode ser invocado para impedir a constituição do fato provado.

O fundamento dessa hierarquia é, como não poderia deixar de ser, o próprio regime democrático. Ora, sendo a presunção um meio de constituição do fato jurídico e sendo o fato jurídico um interpretante que conecta um objeto imediato a uma norma geral e abstrata prevista por Lei, a acepção pragmática do princípio da legalidade só pode ser aquela que determine a conduta do aplicador do direito de *verificar e comprovar* a ocorrência do evento descrito pela norma legislativa, para aplicação da consequência. Não fosse um imperativo, inexistiria qualquer interferência da Lei sobre a conduta de seu aplicador, esvaziando-se o significado pragmático da idéia de legalidade.

Nesse contexto, os fatos jurídicos constituídos mediante o emprego do raciocínio abduativo não de ceder espaço àqueles produzidos pela linguagem dos índices, que aponte a determinada situação fática. Quando a presunção é pautada pela impossibilidade de realização do procedimento probatório, em virtude de força maior ou culpa, ou dolo, do sujeito passivo, cessando tais condições, ou seja, havendo possibilidade de prova ou contraprova, a plausibilidade da presunção deve ser substituída pela certeza (ainda que provisória) do procedimento probatório, mecanismo, por excelência, apto a motivar enunciados denotativos das hipóteses de normas gerais e abstratas.

Daí porque entendemos que as presunções, em nosso ordenamento, são relativas, o que, aliás, está explícito pelo comando da Emenda Constitucional n. 03/93, que deu redação ao parágrafo 7º da Constituição da República, assim dispondo:

Art. 150. § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O dispositivo tem sido interpretado com repulsa, mas ainda não se atentou para certos aspectos de sua veiculação: ele expressamente determina que a não ocorrência de fato gerador presumido é pressuposto para a imediata e preferencial restituição de quantia paga, com base em presunção.

Uma análise sintática do referido dispositivo revela, pelo menos, dois interpretantes distintos na sua feição hipotético-condicional. Vejamos:

Hipótese 1: Caso seja constituído o procedimento Lei (como), Conseqüente 1: o órgão competente está habilitado (quem) de criar norma a ser aplicada pelas autoridades administrativas (para quem), prevendo (o que) a aplicação do raciocínio abduativo cuja premissa maior é o aspecto de que todo evento tributário X é antecedido por uma operação Y, a conclusão conhecida é que a operação Y foi realizada e a premissa menor inferida é a de que o evento X ocorrerá no mundo fenomênico.

Hipótese 2: Caso não se concretize o fato gerador presumido, Conseqüente 2": deve ser a relação jurídica em que Fisco está obrigado a proceder à imediata e preferencial restituição.

Embora uma relação de contigüidade nos faça associar norma 1 e norma 2, tal como se a primeira fosse condição de aplicabilidade da segunda, não podemos nos furtar do aspecto de que esse dispositivo funciona como espécie de índice do princípio da capacidade contributiva e da isonomia. De fato, a relação entre sobreprincípio e limite objetivo é a mesma de ícone para índice: sobreprincípio e limite objetivo são dois aspectos de uma mesma moeda, ou seja, são ícones e índices para que vigore um princípio-símbolo.

De fato, é o sobreprincípio que nos deve orientar para que busquemos as qualidades do limite objetivo, mas, esse nos permite a aplicação do sobre-princípio

ao caso concreto. Sem limite objetivo, o sobreprincípio não denota²⁵⁸. *Sem sobreprincípio, o limite objetivo não significa.* Por isso PAULO DE BARROS CARVALHO assevera:

Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma “N” conduz um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um “princípio”. Quer isto significar, por outros torneios, *que “princípio” é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento.*²⁵⁹

Se este é o caso, dois dos princípios de máxima extensão no campo do direito tributário, a saber, o da isonomia e da capacidade contributiva, hão de contribuir para a formação do núcleo significativo do primado previsto no artigo 150, § 7º, da Lei Maior.

Ora, é da capacidade contributiva que se infere que um sujeito passivo apenas é tributado na medida da expressão de riqueza (índice de riqueza) que exprimir. E o índice de riqueza do Imposto Sobre a Renda é o aumento do valor patrimonial que o sujeito passivo apresenta em determinado período de tempo.

A competência impositiva para se exigir um imposto, em seu viés pragmático, há de cessar sempre que os índices revelarem a ausência de uma riqueza, prevista em uma norma. A presunção é um antídoto para a ausência de índices. Mas, não pode a eles se sobrepor.

²⁵⁸ Tácio Lacerda Gama explica o seguinte: “Entre princípios e regras existiria uma espécie de cooperação intertextual fundada nos seguintes termos: a regra positiva o princípio, imprimindo-lhe objetividade e sentido e, na contrapartida, o princípios legitimam as regras, colocando-as como se estivessem a serviço dos mais prestigiosos valores do Sistema de Direito Positivo.” (*Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade.* (Tese de doutorado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 271)

²⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 261.

Por tudo isso, gostaríamos, nesse item, de firmar mais um critério hierárquico, em nosso sistema tributário, corolário direto do princípio da estrita legalidade combinada com a presunção de inocência e, portanto, decorrência expressa do princípio democrático (em sua feição formal – legalidade – e material – princípio da inocência): a norma individual e concreta dotada, em seu antecedente, de facticidade jurídica, decorrente do procedimento probatório deve ser hierarquicamente superior à norma individual e concreta dotada facticidade jurídica decorrente do procedimento presuntivo.

CAPÍTULO V – HIERARQUIA ENTRE NORMAS LEGISLATIVAS: CONSIDERAÇÕES GENÉRICAS

5.1 O sentido da hierarquia entre normas legislativas

Se há diferentes espécies de normas legislativas em nosso sistema, constituídas mediante órgãos e procedimentos apropriados, certamente há uma divisão funcional entre elas, apresentando distinções no tocante ao “o quê”, “como” e “para quem”.

Em termos formais, haveria relações meramente paradigmáticas entre elas, sem qualquer vínculo hierárquico, se fosse o caso de que, dada qualquer norma legislativa N e N1, inexistisse a possibilidade de que N determinasse o “o quê”, “para quem” e “como” o órgão O deveria enunciar um algo no ato de produção de N1. Em havendo essa possibilidade, contudo, e ficando ela comprovada a partir de preceitos do sistema, a estrutura hierárquica entre normas legislativas ficaria mais do que demonstrada.

Por um enfoque pragmático, poderemos reconhecer que o significado da relação hierárquica entre duas normas legislativas N e N1 é o de produzir os seguintes efeitos: **(1)** ser o caso de que a condição de aceitabilidade jurídica de uma norma legislativa N1, como enunciado próprio da língua do direito, é a de fornecer, adequadamente, uma resposta dialógica de conformidade a N; **(2)** haver mecanismos de controle sobre a adequada observância de (1), que garantam essa aceitação condicional de N1.

Esses dois elementos interferem na postura legislativa de forma preventiva – no ato da enunciação da norma – e repressiva, mediante controle do Poder Judiciário do produto.

Preventivamente, podemos observar no Congresso Nacional, por exemplo, a existência de comissão de constitucionalidade das normas que hão de examinar a boa adequação dos projetos de lei, em constante diálogo com diversos setores da sociedade. Isso revela um primeiro teste de adequação da norma aos ditames da língua do direito. O artigo 32, “a”, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados prevê a existência da Comissão de Constituição Justiça e Cidadania que, entre as atribuições, possui a seguinte:

a) aspectos constitucional, legal, jurídico, regimental e de técnica legislativa de projetos, emendas ou substitutivos sujeitos à apreciação da Câmara ou de suas Comissões;

Como se nota, a referida Comissão tem como prerrogativa o exame de todos os aspectos constitucionais, legais e jurídicos envolvidos no projeto de lei, de emenda, ou substitutivos. Isso significa que esse tipo de controle não se limita à constitucionalidade das normas, mas a todos os aspectos jurídicos e legais envolvidos.

Também, preventivamente, o Supremo Tribunal Federal já aceitou Mandados de Segurança²⁶⁰ para coibir atos praticados no processo legislativo incompatíveis com o processo constitucional, ou seja, o “como”.

²⁶⁰ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSO LEGISLATIVO: CONTROLE JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. I. - O parlamentar tem legitimidade ativa para impetrar mandado de segurança com a finalidade de coibir atos praticados no processo de aprovação de leis e emendas constitucionais que não se compatibilizam com o processo legislativo constitucional. Legitimidade ativa do parlamentar, apenas. II. - Precedentes do STF: MS 20.257/DF, Ministro Moreira Alves (leading case), RTJ 99/1031; MS 21.642/DF, Ministro Celso de Mello, RDA 191/200; MS 21.303-AgR/DF, Ministro Octavio Gallotti, RTJ 139/783; MS 24.356/DF, Ministro Carlos Velloso, “DJ” de 12.09.2003. III. - Inocorrência, no caso, de ofensa ao processo legislativo, C.F., art. 60, § 2º, por isso que, no texto aprovado em 1º turno, houve, simplesmente, pela Comissão Especial, correção da redação aprovada, com a supressão da expressão “se inferior”, expressão dispensável, dada a impossibilidade de a remuneração dos Prefeitos ser superior à dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. IV. - Mandado de Segurança indeferido.” (MS 24642 / DF - DISTRITO FEDERAL MANDADO DE SEGURANÇA Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. Julgamento: 18/02/2004).

Repressivamente, há o próprio instituto do veto de competência do Chefe do Poder Executivo, previsto no artigo 84, inciso V c/c 66, § 1º, da Constituição da República, podendo ser revogado com base no § 4º do mesmo artigo.

No âmbito do Poder Judiciário, a Constituição da República prevê em seu artigo 97²⁶¹, a possibilidade de os tribunais, mediante maioria absoluta de seus membros, ou de órgão especial, reconhecer a inconstitucionalidade de uma “lei” ou ato normativo do Poder Público. Além disso, há previsão de ajuizamento de ADIN e ADECON²⁶² de normas, capazes de retirar a vigência de atos normativos que sejam reconhecidos como de afronta à Constituição da República.

Esses dispositivos demonstram alguns mecanismos embutidos no sistema que confirmam, pragmaticamente, a existência de hierarquia entre normas criadas mediante procedimento polifônico, indicando índices da influência pragmática do viés hierárquico em nosso sistema.

Feita essa breve reflexão sobre um possível significado hierárquico entre normas legislativas, compreendamos em que medida elas podem ser reconhecidas no sistema tributário legislativo brasileiro.

5.2 Focos ejetores (agentes enunciadore) e procedimentos

No campo do sistema tributário nacional, é possível identificar, pelo menos, quatro feixes ejetores de normas legislativas, a saber, (i) ordem total, (ii) federal, (iii) estadual e (iv) municipal (considerando-se que o Distrito Federal possui as competências de III e IV) e sete procedimentos distintos para a criação dessas

²⁶¹ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

normas, previstos no artigo 59 da Lei Maior, a saber, (a) Constituição Originária, (b) a Emenda Constitucional, (c) a Lei Complementar, (d) a Lei Ordinária, (e) a Lei Delegada, (f) a Medida Provisória, (g) o Decreto Legislativo, (h) a Resolução²⁶³.

Por esse aspecto, a temática da hierarquia pode ser pensada a partir da distinção de competência entre os diversos focos ejetores bem como dos respectivos procedimentos.

Em termos formais, uma norma, no tocante ao foco ejetor, pode apresentar, pelo menos, quatro possibilidades (total, federal, estadual e municipal), uma excludente da outra. Se pensarmos que relações hierárquicas se dão entre duas normas distintas, teríamos a seguintes variáveis combinatórias:

N1	N2
Total	Total
Total	Federal
Total	Estadual
Total	Municipal
Federal	Nacional
Federal	Federal
Federal	Estadual
Federal	Municipal
Estadual	Nacional
Estadual	Federal
Estadual	Estadual
Estadual	Municipal
Municipal	Nacional
Municipal	Federal
Municipal	Estadual
Municipal	Municipal

²⁶³ Mas, há, ainda, as Constituições dos Estados, previstas no artigo 25 da Constituição da República.

Há, portanto, quanto ao foco ejetor, dezesseis possibilidades combinatórias.

Quanto ao quesito procedimental, essas possibilidades chegam a 64 (sessenta e quatro) hipóteses de combinações, tendo-se em vista as oito possibilidades distintas que cada norma pode apresentar.

Se multiplicarmos as 64 hipóteses de variações quanto ao veículo introdutor com as 16 hipóteses combinatórias referentes aos focos ejetores veremos que há, pelo menos, 1024 hipóteses de combinações possíveis entre duas normas N e N', no que se refere ao tipo de órgão e procedimento empregado. Felizmente, poucas dessas combinações são relevantes para determinação do grau hierárquico de normas, conforme verificaremos no item que segue.

5.3 Hierarquia legislativa: cláusulas excepcionais de segurança

A regra geral de democracia é a liberdade: autodeterminação do Povo para criar decisões jurídicas primárias. NORBERTO BOBBIO, tratando sobre o tema, assim sustenta:

Ideais liberais e método democrático vieram gradualmente se combinando num modo tal que, se é verdade que os direitos da liberdade foram desde o início a condição necessária para a direta aplicação das regras do jogo democrático, é igualmente verdadeiro que, em seguida, o desenvolvimento da democracia se tornou o principal instrumento para a defesa dos direitos de liberdade. Hoje apenas os Estados nascidos das revoluções liberais são democráticos e apenas os Estados democráticos protegem os direitos do homem: todos os Estados autoritários do mundo são ao mesmo tempo antiliberais e antidemocráticos.²⁶⁴

A liberdade legislativa se volta em relação ao tempo, no sentido de que decisões dos antigos não vinculam os modernos; volta-se ao espaço, eis que assuntos ligados, exclusivamente, a uma determinada região têm de ser decididos

²⁶⁴ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. Trad. Aurélio Nogueira. São Paulo, Editora Brasiliense, 2006, p. 44.

pelos que nela habitam; volta-se ao *quorum* de tomada de uma decisão, eis que a maioria não pode se submeter aos anseios da minoria²⁶⁵.

A concretização hierárquica legislativa opera-se, justamente, em uma espécie de calibração a essas três formas de manifestação da liberdade, nos seguintes termos: (I) cláusulas pétreas que proíbem alterações legislativas, por Emendas, visando a tornar imutáveis determinados valores e princípios de nosso ordenamento; (II) normas da ordem total que restringem a liberdade do legislador parcial; (III) hierarquia de normas instituídas por procedimentos rígidos, garantindo uma estabilidade tal que a maioria simples tenha de *ouvir* os outros para tomar decisões.

Com isso, o que se percebe é que, em nosso sistema constitucional, no tocante ao foco ejetor, a relevância digna de nota é se as normas cumprem, ou não, uma função de ordem total (eis que não há hierarquia entre normas federais, estaduais ou municipais); superado esse critério, passa a ser determinante se a norma atua, ou não, como um mecanismo de proteção procedimental às minorias políticas. Além disso, há o caso da relação entre emendas constitucionais e cláusulas pétreas.

De fato, já tratamos do princípio da isonomia entre os entes tributantes, próprias do pacto federativo, para afastar qualquer espécie de hierarquia entre normas federais/estaduais/municipais, no capítulo III. Conduzimos o leitor para tais considerações, a fim de que encontre a adequada justificativa para essa assertiva.

Caso identificada a ausência de hierarquia entre normas legislativas em função do foco ejetor, deve-se verificar a possível hierarquia em função do procedimento empregado para a instituição da norma.

²⁶⁵ “Seja o que for que se diga, a verdade é que, não obstante o transcorrer dos séculos todas as discussões que se travaram em torno da diversidade da democracia dos antigos com respeito à democracia dos modernos, o significado descritivo geral do termo não se alterou, embora se altere, conforme os tempos as doutrinas, o seu significado valorativo, segundo o qual o governo do povo pode ser preferível ao governo de um ou de poucos e vice-versa.” (Ibidem, p. 310).

Nesse contexto, o que examinaremos nos capítulos seguintes envolve a reflexão das possíveis relações entre normas: (i) primeiro critério: superioridade das cláusulas pétreas em face das emendas; (ii) segundo critério: superioridade das normas da ordem total x normas de ordens parciais; (iii) terceiro critério: superioridade procedimental. É o que a examinaremos nos próximos capítulos.

CAPÍTULO VI – HIERARQUIA: CONSTITUIÇÃO *VERSUS* EMENDAS

6.1 Considerações iniciais

Um dos princípios próprios das relações hierárquicas no ordenamento jurídico é a transitividade, definida por PAULO DE BARROS CARVALHO nos seguintes moldes:

Uma relação é transitiva, numa classe K, se, para três elementos quaisquer “x”, “y” e “z” dessa classe, as condições xRy e xRz sempre implicam xRz .²⁶⁶

De fato, dada uma relação hierárquica entre N e N', e N' e N" haverá, necessariamente, vínculo hierárquico entre N e N". Daí que poderíamos enunciar que essa última relação será de derivação direta parcial se N determinar o “o quê”, “como” e “para quem” de N", ou derivação indireta se a intermediação for posta por N'.

No campo do direito nacional, a Constituição da República firma relações hierárquicas de diversas categorias perante normas legislativas. Há relações de vinculação direta, tal como o liame que se firma entre a norma constitucional que se constrói a partir do artigo 156, inciso III, da Constituição da República e as introduzidas pela Lei n. 13.701/03 que instituem o ISS no Município de São Paulo; há relações indiretas, entre aquelas instituídas pela referida Lei e a Constituição na medida em que há a mediação das normas introduzidas no artigo 146, inciso II, da Constituição da República.

Genericamente: a Constituição firma relação de derivação direta para com as normas emitidas pelas ordens parciais com as chamadas limitações constitucionais

²⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 105.

ao poder de tributar e normas que delimitam competência²⁶⁷; indireta, no tocante à mediação autorizada, pela edição de normas nacionais.

Diríamos que a possibilidade de a Constituição se firmar, hierarquicamente, perante outras normas, é decorrente da norma fundamental, ou seja, do reconhecimento de que, segundo aquela língua do direito, os utentes admitem que o órgão constituinte pode dizer “o que”, “como” (ou de quem) e “para quem” aos demais focos ejetores do sistema.

Mas, além disso, a Constituição cria uma barreira procedimental de mutabilidade de seu próprio conteúdo ao atribuir a um *quorum* qualificado a prerrogativa de modificá-la, adquirindo, portanto, a qualidade de rigidez. Portanto, a Supremacia da Constituição perante as demais normas do sistema passa pelo mecanismo procedimental.

Não bastasse, a Magna Carta se firma como verdadeira norma da ordem total, eis que volta sua eficácia para todos os setores do ordenamento, característica própria do pacto federativo, como veremos adiante²⁶⁸.

Nesse contexto, no tocante à supremacia hierárquica constitucional perante normas que não sejam Emendas, discorreremos nos próximos capítulos, que tratam, respectivamente, da hierarquia de normas da ordem total perante normas de esferas parciais e da hierarquia procedimental – *quorum* qualificado *versus quorum* de maioria simples. No presente, o que gostaríamos de focar são as possíveis relações

²⁶⁷ O Ministro Baleeiro, tratando do §1º do artigo 18 da Constituição de 1969, ensina o seguinte: “Essa cláusula final não significa de modo algum que todas essas limitações ficam a depender da lei complementar para que entre em vigor. Os artigos 18 e 19 da Constituição Federal, p. ex., têm eficácia imediata, embora não se exclua a possibilidade de serem regulados em lei complementar, que não lhes restrinja o alcance.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 104).

²⁶⁸ Na RE 229096, o Ministro Relator Ilmar Galvão, cita Vítor Nunes Leal em valioso trecho: “A doutrina tradicional erroneamente identifica a União com o Estado Federal total. Cada uma das comunidades parciais, tanto a União como os Estados-Membros, baseia-se na sua própria Constituição – a Constituição da União e a Constituição do Estado-membro. Todavia, a Constituição da União, chamada “Constituição Federal” é, ao mesmo tempo, a Constituição do Estado Federal total.” (Problemas de Direito Positivo). In RE 29.0960-0, DJE 065, 11/04/2008.

hierárquicas entre normas introduzidas pela Constituição Originária e Emendas Constitucionais.

6.2 Desenvolvimento do problema

Como já asseveramos, a Constituição da República está provida de um segmento que deve ser impassível de ser alterado por Emenda Constitucional – as chamadas cláusulas pétreas – e outro que pode ser modificado²⁶⁹. É esta a veiculação do inciso IV, do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição da República, a seguir citado:

Art. 60 § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

A dicção estabelece uma hierarquia entre Constituição Originária e Emendas Constitucionais, no sentido de que a função destas últimas – e, agora, estamos pensando mais no aspecto material (o quê) – fica delimitada pela impossibilidade de criar qualquer disposição tendente a abolir a forma federativa de Estado, voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Note-se que essa função é apenas outorgada, diretamente, por algumas normas da Constituição, o que significa dizer que parte dos enunciados introduzidos por esse veículo pode ser modificada por Emendas – sob pena, até mesmo, de as

²⁶⁹ “Como quer que seja, o que explica a consagração dessas cláusulas de perpetuidade é o argumento de que elas perfazem o *núcleo essencial* do projeto do poder constituinte originário, que ele intenta preservar de quaisquer *mudanças institucionalizadas*. E o poder constituinte pode estabelecer essas restrições justamente por ser superior juridicamente ao poder de reforma.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 206).

Emendas se tornarem inócuas – ou, em outro giro, que nem toda norma da Constituição Originária é hierarquicamente superior às Emendas Constitucionais. Isso infirma qualquer tentativa, apriorística, de se invocar a natureza do veículo legislativo como mecanismo apto a motivar a hierarquia entre normas.

Nosso esforço, nesse quadrante, portanto, será de examinar, no Texto Constitucional, até que ponto normas instituídas por Emendas Constitucionais podem alterar a ordem tributária imprimida pela Constituição Originária.

Muito bem. Voltando-se ao dispositivo fruto de nossas investigações, descartemos, de plano, seu inciso II, que nada poderia ser afeto ao sistema tributário pátrio, a não ser, talvez, em hipóteses esdrúxulas e improváveis, como o de uma Emenda prevendo um tributo sobre o voto, o que seria inconstitucional por evidente restrição à universalidade do voto.

Foquemos nossas atenções, primeiramente, ao dispositivo que trata das garantias e direitos individuais e isso se faz por uma economia de pensamentos. Sucede que não são poucos os que sustentam que qualquer alteração de Emenda Constitucional à ordem tributária violaria a garantia individual de ser tributado, tal como previsto pelo Constituinte Originário. Assim, aceitássemos esse viés, qualquer outra análise seria dispensável²⁷⁰.

²⁷⁰ Nesse sentido, por exemplo, assim sustentam Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis, Adriana Estigara, Paulo Cesar Keinert Castor: “5. Da Super-Rigidez da Constituição Brasileira e do Espaço Reservado ao Poder Constituinte Derivado em Matéria Tributária. A Constituição Brasileira é super-rígida, opção feita pelo Constituinte Originário, ao estabelecer no art. 60, § 4º, as chamadas cláusulas pétreas, tudo isso com o intuito de que a ordem constitucional primária fosse respeitada e mantida, evitando-se, assim, um esfacelamento da Constituição original.” 6. Da impossibilidade de se alterar a regra matriz de incidência tributária. A regra matriz de incidência tributária das Contribuições Sociais, consignada no art. 195 da Constituição Federal, resulta imodificável, “inalargável”, constituindo-se, portanto, uma limitação ao poder de tributar, haja vista destinar-se à proteção do contribuinte, em não ser surpreendido com situações novas não admitidas pelo Constituinte Originário.” (Da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 20/98: constitucionalização por emenda, “a posteriori”, de dispositivo legal declarado inconstitucional. In: *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9154&p=2>>. Acesso em: 15 ago. 2008.)

Direitos individuais, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, são os que “reconhecem autonomia aos particulares, garantindo iniciativa e independência aos particulares, garantindo iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade e do próprio estado”²⁷¹. Garantias individuais, por sua vez, são instrumentos que visam a assegurar ou, ao menos, proteger, o usufruto de outros direitos, seriam, digamos assim, direitos que dão eficácia técnico-semântica a outros direitos.

Exemplificadamente, estão previstos no artigo 5º da Constituição da República, tal como direito à propriedade, à livre expressão, à intimidade, à honra, mas sem prejuízo de outros, como se infere do § 2º do referido artigo.

Muito bem, que há o princípio de se sofrer tributação tão somente em conformidade com a Carta Magna, disso não se duvida: eis um corolário da hierarquia das normas, consagrada pela própria Lei Maior, conforme verificaremos adiante.

Porém, julgamos circular a assertiva que sustenta a imutabilidade do sistema constitucional tributário como uma garantia individual, pelos motivos que seguem.

O preceito criador de cláusula pétrea, a que ora nos reportamos, guarda a seguinte estrutura normativa: “Dada a existência de um direito ou garantia individual deve ser a vedação do Constituinte Derivado modificá-lo mediante Emenda”.

Note-se que a hipótese da norma descreve, em seu antecedente, a existência do direito ou garantia individual e, em seu conseqüente, a vedação de que seja modificado. Ou seja, o fundamento constitucional da imutabilidade de certas normas está embutido no prescritor da norma que institui as chamadas “cláusulas pétreas”.

²⁷¹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 191.

Agora, quando se pretende enunciar uma garantia individual de imutabilidade da Carta Magna como direito individual, tal como a que pretendemos afastar, tem-se o seguinte:

Dada a existência de um direito individual de imutabilidade do sistema tributário constitucional deve ser a vedação de o Constituinte Derivado modificá-lo mediante Emenda.

A imutabilidade estaria concretizada no próprio antecedente da norma – seria, ela, mesma, o direito individual –, ao passo que a vedação prevista pelo § 4º do artigo 60, da Lei Maior, impediria a revogação desse direito.

Mas, então, e aí está a impropriedade, eis que, por esse raciocínio, o direito individual seria decorrente de outro fundamento constitucional que não as cláusulas pétreas, ou seja, haveria uma norma de imutabilidade de certos preceitos constitucionais que não seria decorrente do prescritor da norma que prevê a existência das referidas cláusulas.

Poderíamos nos questionar se isso não decorreria do próprio direito à propriedade, consagrado no artigo 5º, inciso XXII, da Constituição da República, a seguir transcrito:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade;”

Devemos refletir, então, o que a Constituição pode assegurar com a garantia do direito à propriedade e, para isso, útil é lembrar que ser proprietário é integrar

uma relação jurídica em que se tem a faculdade de dispor de um determinado bem, ficando vedado, a qualquer um que seja, impedir essa conduta²⁷².

A relação de propriedade pode ser extinta, em função de diversos fatos, muitos deles envolvendo o próprio Estado. Efetivamente, na Constituição da República, isso é previsto em alguns dispositivos como, por exemplo, no inciso XXIV²⁷³, XLVI, inciso “b”²⁷⁴, LIV²⁷⁵, todos do artigo 5º e, porque não, em todas as disposições contidas nos artigos que dão base ao sistema constitucional tributário.

Ao mesmo tempo, a Lei Maior concede restrições que dão concretude a esse direito. Ora, a garantia de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei impede que a relação de propriedade se extinga sem uma norma individual e concreta que tenha como fundamento de validade a lei – e, em última análise, a Constituição da República; o devido processo legal e a presunção de inocência garantem que essa relação não seja extinta mediante um “como” não autorizado pelo direito; os princípios tributários como estrita legalidade, irretroatividade, anterioridade e não confisco²⁷⁶ garantem uma previsibilidade na produção de normas individuais e concretas que determinem a perda de propriedades sobre bens, impedindo que alcancem determinadas situações e daí por diante.

²⁷² Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Márties Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, tratando sobre o tema explicam que “o conceito constitucional de proteção ao direito de propriedade transcende à concepção privatística estrita, abarcando outros valores de índole patrimonial, como as pretensões salariais e as participações societárias. [...] Essa orientação permite que se confira proteção constitucional não só à propriedade privada em sentido estrito, mas, fundamentalmente, às demais relações de índole patrimonial.” (*Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 414).

²⁷³ “Art. 5º XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvada os casos previstos nesta Constituição;”

²⁷⁴ “Art. 5º XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:
b) perda de bens;”

²⁷⁵ LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

²⁷⁶ “Embora se afirme que o patrimônio enquanto tal não está submetido à proteção do direito à propriedade, reconhecem doutrina e jurisprudência que as leis tributárias não podem ser dotadas de efeito confiscatório, atribuindo-se à proteção do direito de propriedade qualidade de parâmetro de controle em relação às exações tributárias.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 414).

Imaginemos, por exemplo, que a Constituição, expressamente, previsse a possibilidade de instituição de obrigações, que não decorrentes de lei; ou que pudesse haver desapropriação sem lei e sem indenização e isso expressamente determinado pela Carta Magna; imaginemos que vigorasse o princípio da estrita arbitrariedade na cobrança de débitos tributários; ou que os tributos, obrigatoriamente, teriam de ser confiscatórios. Ora, se essa fosse a configuração da Carta Maior e, ainda, assim, houvesse uma disposição “é garantido o direito à propriedade” a que ela ficaria reduzida?

Pensemos, agora, na garantia do direito à propriedade, *per se*. Dissociada da legalidade, do devido processo legal, do não confisco, da irretroatividade etc. Que interpretantes poderemos produzir para falar sobre a garantia do direito da propriedade em matéria tributária? Parece-nos que seriam pouco nítidos. Seriam, certamente, idéias de proteção, de segurança, de estabilidade, muito próximos a qualissignos, no que se refere a seus caracteres de identificação. Nada muito concreto. A garantia da propriedade, a nós, se assemelha a uma qualidade, a um elemento de primeiridade que, apenas com o apoio de princípios índices, ganha a concretude própria para denotar: apenas com eles se torna um princípio símbolo.

Voltamos, portanto, ao início. Porque, se, por um lado, há preceitos expressamente indicando o princípio da irretroatividade, da anterioridade, do não confisco etc., dando concretude à garantia da propriedade, esse suposto princípio da imutabilidade da Constituição Tributária, por conta do direito de propriedade, não nos parece tão evidente. Não há, por exemplo, uma historicidade na nossa língua do direito que vincule o direito da propriedade ao direito da imutabilidade da Constituição da República, em sua feição tributária, tal como sucede, por exemplo, com os princípios anteriormente citados²⁷⁷.

²⁷⁷ O princípio da irretroatividade e legalidade já constava, por exemplo, no próprio artigo 113 da Constituição de 1934, a seguir transcrito:

“Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas.

2) Ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Pelo contrário, nossa Constituição da República foi alvo de inúmeras emendas em matérias tributárias. Algumas delas, como a da CPMF, julgadas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Certamente, não há, em nossa língua do direito, um elemento de terceiridade nesse sentido, não há um hábito de se assim se considerar²⁷⁸. Não há um enunciado expresso nesse sentido, nem, tampouco, mecanismos do sistema que evidenciem essa inferência.

E mais. Democracia, como vimos, é uma instância dinâmica – embora um dinamismo ritmado pela relativa rigidez em suas modificações, em nosso regime tributário, é bem verdade. O sistema tributário é um eixo fundamental desse universo. Segundo o pragmatismo, a partir de nossos erros e tentativas, podemos nos aprimorar, podemos progredir rumo a um interpretante final. Então por que proibir essa evolução do sistema? Por que impedir que, percebendo nele uma falha, 3/5 dos membros do Congresso Nacional optem por modificá-lo, em prol de um melhor funcionamento?

²⁷⁸ 3) A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ART. 75 E PARÁGRAFOS, ACRESCENTADOS AO ADCT PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 21, DE 18 DE MARÇO DE 1999). 1 - O início da tramitação da proposta de emenda no Senado Federal está em harmonia com o disposto no art. 60, inciso I da Constituição Federal, que confere poder de iniciativa a ambas as Casas Legislativas. 2 - Proposta de emenda que, votada e aprovada no Senado Federal, sofreu alteração na Câmara dos Deputados, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à alteração implementada no § 1º do art. 75 do ADCT, que não importou em mudança substancial do sentido daquilo que foi aprovado no Senado Federal. Ofensa existente quanto ao § 3º do novo art. 75 do ADCT, tendo em vista que a expressão suprimida pela Câmara dos Deputados não tinha autonomia em relação à primeira parte do dispositivo, motivo pelo qual a supressão implementada pela Câmara dos Deputados deveria ter dado azo ao retorno da proposta ao Senado Federal, para nova apreciação, visando ao cumprimento do disposto no § 2º do art. 60 da Carta Política. 3 - Repristinação das Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97, sendo irrelevante o desajuste gramatical representado pela utilização do vocábulo “prorrogada” no caput do art. 75 do ADCT, a revelar objetivo de repristinação de leis temporárias, não vedada pela Constituição. 4 - Rejeição, também, das alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade. 5 - Ação direta julgada procedente em parte para, confirmando a medida cautelar concedida, declarar a inconstitucionalidade do § 3º do art. 75 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999.” (ADI 2031 / DF - DISTRITO FEDERAL AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 03/10/2002 . Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 17-10-2003 PP-00013 EMENT VOL-02128-01 PP-00082).

Por não encontrarmos respostas a essas questões parece-nos que a garantia do princípio de propriedade funciona, de forma bastante operativa, ainda que sem a prerrogativa da imutabilidade das competências tributárias. Por isso que não nos sensibiliza argumentação nesse sentido.

Agora, há os que indicam que esse outro fundamento seria o artigo 154, inciso I, da Constituição da República, ao determinar que caberia à União, por meio de Lei Complementar, criar outros impostos não previstos no artigo 153, – fundamento esse aplicável às Contribuições à Seguridade Social, por força do artigo 195, § 4º, embora, para estas possa haver bi-incidência com relação à materialidade de impostos.

Por essa ótica, à medida que impostos e contribuições à seguridade social são previstos por Emenda, deixam de ser tributados por Lei Complementar, diminuindo a abrangência desse direito ou garantia individual. Daí por que se invocar, por exemplo, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 20/98 que ampliou das outras fontes de custeio à Seguridade Social, assim como a Emenda 42/03, entre outras. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, por exemplo, tratando da Emenda Constitucional n. 20/98 assim assevera:

O que houve com a Emenda Constitucional 20/1998?

Houve que, por meio do exercício do *poder constituinte derivado*, possibilitou-se a criação de novas contribuições sociais sem observância do aludido §4º. Com isto, atropelou-se direito constitucional subjetivo dos contribuintes, malferindo-se cláusula pétrea.²⁷⁹

O que nos parece relevante, aqui, é pensar se as Emendas que ampliam a competência tributária de Entes esvaziam a força normativa do preceito, mas, para isso, temos de compreender seu intuito.

²⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 596.

Examinando-o de forma analítica, podemos encontrar nele dois direitos individuais – relacionados à propriedade – e duas garantias individuais.

Um desses direitos individuais é o de não sofrer bitributação – e isso está positivado na cláusula “não cobrar impostos com a mesma base de cálculo dos previstos na Constituição”.

A vedação de bitributação de impostos é uma convenção em arraigada em nossa língua do direito. Nos termos da Constituição de 1946, por exemplo, o artigo 21, embora criasse uma competência concorrente entre União e Estados sobre materialidades distintas das privativas, previa que o imposto estadual cessaria sua vigência em face do imposto federal. RUBENS GOMES DE SOUZA assim explicava:

O artigo 21 da Constituição diz que União e os Estados poderão criar outros impostos, além dos que são atribuídos privativamente pelos arts. 15 e 19 respectivamente (§§ 52 e 53): não diz quais sejam esses impostos, que serão, portanto, quaisquer outros que possam ser imaginados, desde que sejam diferentes dos privativos; chamam-se de impostos *concorrentes* ou de *competência concorrente*!

Quanto aos impostos concorrentes aplica-se o princípio chamado *bitributação*. Diz ainda o art. 21 da Constituição que o imposto federal exclui o imposto estadual idêntico: isto significa que se a União e um Estado criarem o mesmo imposto de competência concorrente desaparece o do Estado e só permanece o da União.²⁸⁰ (grifos do autor)

Assim, comparativamente, à Constituição de 1946, o Texto Maior vigente proíbe a bitributação – com exceção da hipótese do artigo 154, inciso II – e outorga a competência residual exclusivamente à União – não permitindo a competência concorrente. Mas, em ambos os casos – e isso que se torna relevante assinalar –, a bitributação está vedada.

²⁸⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 146.

Assim de toda sorte, com o termo “não cobrar impostos com a mesma base de cálculo dos previstos na Constituição” se infere que se a União pretender usufruir sua competência residual, não poderá se aproveitar da materialidade de outros Entes Tributantes, o que impossibilita qualquer hipótese de bitributação referente às exações previstas nos artigos 153 a 156 da Constituição da República, a não ser, é claro, nos casos excepcionais dos impostos extraordinários, previstos pelo inciso II do mesmo artigo, como já bem assinalamos²⁸¹.

Além desse direito individual, outros dois são inferidos da própria leitura do texto: o primeiro é que todo o imposto tem de ter base de cálculo – e logo, alíquota²⁸². O segundo é que a base de cálculo de um imposto tem de ser a apropriada a ele – o que se remete do termo “base de cálculo própria” – e não pode ser arbitrariamente constituída.

O terceiro direito individual – e este também está mais direto – é o de não ser tributado por impostos cumulativos não previstos, expressamente, na própria Carta Magna.

Muito bem, feita essa análise do referido dispositivo é preciso verificar em que medida se aplica para as contribuições à seguridade social – tributos com fundamentos de validade no artigo 195 da Lei Maior. Sucede que o § 4º do artigo 195 remete ao dispositivo, ora analisado, exigindo um exame de seu alcance sobre o regime jurídico das contribuições à seguridade social. Em verdade, o que restou sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal é que esse preceito determina, apenas,

²⁸¹ “Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

²⁸² “Numa leitura sintático-semântica do direito brasileiro, não poderíamos conceber a existência de tributos “fixos”, assim entendidos aqueles que dispensariam base de cálculo e alíquota, uma vez que a quantia a ser recolhida pelo devedor viria especificada no próprio texto normativo (regramatriz). Todavia, numa verificação de teor pragmático, vamos deparar com o uso até freqüente, de tributos fixos, mais no campo das taxas do que nos dos impostos, o que sempre me pareceu inconstitucional por entrever, nessa orientação, flagrante desrespeito a comando superior expresso, que elege a hipótese de incidência e base de cálculo como binômio diferenciador dos tributos e, dentro deles, de suas espécies e subespécies.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 202).

a garantia individual – de criação de tributo por lei complementar – nele contida, em nada alcançando a veiculação referente aos impostos.

De fato, a Corte Suprema, ao se pronunciar sobre o tributo previsto no 1º, inciso I, da Lei Complementar n. 84/96, julgou a constitucionalidade da exação, apesar de reconhecer a identidade de base de cálculo do tributo, perante o Imposto Sobre a Renda e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. O Ministro Carlos Velloso, ao exprimir seu voto, assim sustentou:

A duas, porque, quando o §4º, do artigo 195 da C.F., manda obedecer à regra da competência residual da União – art. 154, I – não estabelece que as contribuições não devem ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições, criadas na forma do §4º, do artigo 195 da C.F., não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.²⁸³

A divergência que gostaríamos de marcar, perante esse importante precedente, é que o § 4º do artigo 195 trata de outras fontes de custeio à seguridade social. E o que podem ser outras fontes?

Tomemos uma fonte como um tributo. É uma origem de custeio para o sistema da seguridade social.

Os incisos do artigo 195 regulam diversos elementos próprios da regra matriz de incidência tributária dessas contribuições, a saber: (i) hipótese de incidência, (ii) base de cálculo. Nesse sentido, o que uma nova fonte pode ser é um tributo com características distintas daqueles já criados pela Lei Maior.

A interpretação do Nobre Ministro, com a devida licença, torna a cláusula tautológica, incidindo sobre aquele campo das condutas necessárias, a que o direito

²⁸³ (RE 222.321/RS, DJ 30.05.2003).

não se presta, segundo BARROS CARVALHO²⁸⁴: se o tributo revela-se como “outras fontes” é porque não tem base de cálculo e hipótese de incidência própria das contribuições previstas nos incisos do artigo 195. A interpretação do Ministro MOREIRA ALVES, no mesmo julgamento, parece-nos mais cabida. Vejamos:

Ora, o artigo 195, §4º, da Constituição estabelece, de início, que a “lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social...” Se ficasse ali, teríamos que se tratava de lei ordinária. Mas esse dispositivo foi além, acrescentando “obedecido o disposto no art. 154, I”.

O disposto no artigo 154, I, não pretendeu equiparar a contribuição a imposto, mas o que ele quis foi salientar que essa lei precisa de ser lei complementar, e não estender as demais exigências para os impostos a essas contribuições.

Portanto, para as contribuições à seguridade social previstas no artigo 195 da Lei Maior, o principal vetor constitucional foi o de consolidar mais essa garantia constitucional, provavelmente, para que haja uma adequada conciliação entre as diversas fontes políticas do país, no ato de instituição de novas contribuições.

Feitos esses parênteses, agora que vislumbramos os direitos envolvidos no ato de instituição de impostos residuais, temos de compreender quais as garantias individuais, ou seja, quais os instrumentos procedimentais empregados pela própria Lei Maior para minimizar as chances de que os outros direitos, nele previstos, sejam violados.

E o primeiro deles é a necessidade de veiculação por Lei Complementar para cumprir essa competência, instrumento introdutório de normas apto a assumir a função de proteção às minorias, como veremos adiante.

²⁸⁴ “A cláusula sempre que possível está pressuposta em toda e qualquer regulação da conduta, por um motivo muito simples: as normas gerais incidem, exclusivamente, no campo dos comportamentos possíveis, representando inusitado absurdo deontológico regular a conduta necessária [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 226).

Com efeito, ao elevar o padrão mínimo de aprovação de normas para a maioria absoluta, a maioria predominante terá de consultar outros segmentos do Congresso para aprovação do gravame, elevando, consideravelmente, o grau do caráter centrífugo envolvido no processo.

Isso possibilita maiores reflexões e cuidados para aprovação da matéria, evitando que medidas imprudentes sejam praticadas ou inconstitucionalidades cometidas – justamente, por essa ausência de reflexão.

A outra garantia foi a de centralizar essa competência, tornando-a disponível, apenas à União.

Em verdade, a centralização, ou seja, a destinação de determinada competência à União, que é uma ordem aglutinante, é, de certa forma, garantia para casos em que uma certa segurança é exigida, eis que: (i) ganha-se em harmonização, evitando-se disposições distintas; (ii) eliminam-se legislações conflitantes em virtude dos diversos interesses de regiões; (iii) permite-se maior coerência na edição de normas no ordenamento.

Muito bem, uma vez compreendidos os direitos individuais e as garantias contidas no referido dispositivo, cabe refletir até que ponto uma Emenda Constitucional interfere nesses preceitos, até que ponto pode fragilizá-los.

Uma primeira consequência do advento de Emenda, prevendo criação de tributo, é que o campo extensional das materialidades inseridas na classe residual prevista no artigo 154, inciso I, da Lei Maior é restringido para inflar o âmbito material explícito, seja da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Essa mudança na composição de competências impositivas, *per se*, não há que ser tida como vedada pelo ordenamento – não há um direito individual que o

repila, como vimos – sendo necessário verificar o eventual dano ao pacto federativo ou ao próprio preceito que ora nos detemos.

Então, o primeiro ponto a ser observado é se ela acarreta a bitributação ou se prevê uma base de cálculo dissociada da hipótese de incidência. E aí, há um vetor importante: o direito individual há de ser levado em conta como alcançando a classe de materialidades conotadas quando da publicação da Constituição Originária.

De certo, não é porque a Emenda Constitucional supre com o requisito de garantia individual procedimental, previsto no artigo, que se poderão ignorar os direitos materiais individuais contidos no dispositivo, da mesma forma em que emenda constitucional não poderá, por exemplo, criar novo tributo que não se submeta ao princípio da anterioridade²⁸⁵. Nesses termos, não é por que Emenda

²⁸⁵ ADI 939 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES
Julgamento: 15/12/1993 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO

Publicação

DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160
RTJ VOL-00151-03 PP-00755Parte(s)

REQTE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES NO COMÉRCIO
ADVDOS.: BENON PEIXOTO DA SILVA E OUTRO
REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA
REQDO. : CONGRESSO NACIONAL

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em

Constitucional modifica, aparentemente, essa classe – ao instituir uma nova competência tributária explícita que deixa de pertencer, portanto, da categoria dos residuais – que os direitos individuais da proibição de bitributação, da não perfeita associação entre base de cálculo e hipótese de incidência e da não cumulatividade, ficam restritos a um grupo menor de potenciais tributos.

Logo, a Emenda Constitucional criadora da nova competência tem de observar esses fatores, verdadeiros direitos individuais previstos para os contribuintes. Acrescentamos, ainda, que julgamos não ser necessário à Emenda prever a não cumulatividade do tributo, eis que do próprio teor do comando do artigo 154, inciso I, essa característica já estaria implícita. Em outro giro, o legislador infraconstitucional que cria o tributo – institui norma da ordem parcial direcionada à administração pública tratando da regra matriz de incidência tributária – teria de observar o primado do artigo 154, inciso I, em comunhão com o texto instituidor do gravame, na justa medida de que o referido dispositivo trava, para com ele, relação de derivação direta.

Ainda assim, é preciso pensar se haveria violação às duas garantias previstas no artigo, ou seja, a que determina a criação de tributo por Lei Complementar e pela União.

No tocante à primeira – garantia procedimental – entendemos que seu conteúdo não reste sacrificado caso haja Emenda Constitucional, instituindo nova competência tributária. Em sendo prevista a exação de forma explícita, a maioria qualificada do Congresso terá se pronunciado sobre a materialidade do gravame, sua possível base de cálculo, cumprindo-se, portanto, esse requisito. Quando o

conseqüência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspenderá a cobrança do tributo no ano de 1993.

tributo for, efetivamente, instituído, estará o legislador já delimitado pelas disposições da Emenda.

Assim, não há uma violação em função do *quorum*, quando se concretiza a regulação de matéria por Emenda. O procedimento é mais rigoroso do que se houvesse instituição do tributo por Lei Complementar. E, se parte substancial da minoria pretender rejeitar a criação do gravame, basta não permitir a aprovação da Emenda.

No tocante à segunda que envolve a questão da centralização, na medida em que as Emendas são produzidas pelo próprio Congresso Nacional, não há qualquer dúvida que esse requisito também resta protegido. Questão distinta, porém, é pensar se haveria possibilidade de se transferir, mediante Emenda, material inicialmente prevista à União – competência residual – para Estados ou Municípios.

Sucedo que com a Emenda, já haverá uma norma de índole nacional preceituando as principais disposições atinentes ao tributo. As benesses da centralização já terão sido aproveitadas. Descentralizar a instituição dos tributos autorizados a serem criados pela Emenda, assim, apenas reforçaria o Poder de Estados e Municípios, contribuindo para o Pacto Federativo.

Não vislumbramos, portanto, que a previsão de novos impostos ou contribuições por Emendas Constitucionais viole o artigo 154, inciso I, da Lei Maior, desde que se respeitem os direitos individuais nele contidos.

Assim, uma vez superado esse primeiro entrave, caberia, agora, averiguarmos quais os demais direitos e garantias e individuais insertos, no subsistema constitucional tributário, que delimitam, *ratio materia*, a função a ser exercida pelas Emendas Constitucionais.

Para a empresa, partiremos da definição veiculada por JOSÉ AFONSO DA SILVA, anteriormente citada. Então, temos de nos manter firmes que os direitos individuais buscam uma autonomia dos particulares perante o Estado e dos particulares perante a si mesmos – em suma, reforçam a cláusula democrática de liberdade.

E um primeiro elemento que nos vem à mente são os princípios constitucionais tributários que delimitam a atividade de instituição e arrecadação de tributos, consagrando ou assegurando mandamentos do mais elevado caráter axiológico que deverão estar presentes em toda atividade fiscal.

Para fins da presente dissertação, tomaremos princípios como interpretantes lógicos que revelam padrões valorativos do sistema, ou seja, como símbolos cujo significado *deve ser* um hábito concretizado no processo de positivação.

Em sua feição simbólica, como já discorrido, o signo é dotado de ícones e índices que se esparramam pelos legissignos do sistema. O seu aspecto icônico, ou seja, o princípio como qualidade, é o que garante sua parte significativa; o seu aspecto indicial garante sua aplicabilidade para as condutas.

Podemos pensar, então, como já tratamos, em princípios com um aspecto icônico mais acentuado, que são os sobreprincípios, e princípios com um componente indiiário mais forte: os limites objetivos. A síntese da razão que coloca uns em relação com os outros, constitui os princípios símbolos.

A segurança jurídica, por exemplo, é um princípio símbolo? A resposta é positiva. Ela apresenta a feição icônica que são todas as qualidades que ela nos remete: o fato de garantir previsibilidade; não surpresa; habitualidade; enfim, a qualidade de ser o ordenamento um sistema de terciridade.

E sua feição indicial? Ela se revela nos limites objetivos do direito tributário como a irretroatividade²⁸⁶, anterioridade²⁸⁷, legalidade²⁸⁸, entre outros.

Agora, se os princípios são interpretantes lógicos que indicam uma padronização valorativa do sistema, tanto qualquer tentativa de supressão, seja, diretamente, de sua parte icônica, seja pela redução de eficácia limitando-se seus aspectos indiciais – exemplo, não adoção de valores objetivos para determinados tributos etc. – implicam uma supressão de direitos e garantias individuais, sendo vedados, portanto, por cláusula pétrea.

Nesse campo, a restrição à atividade do constituinte derivado alcança três feições distintas:

1) Quanto ao *representamen*: a) os legissignos, sedimentados no texto da Constituição, cujos interpretantes são princípios, não podem ser suprimidos do sistema, nem mesmo por meio de emendas constitucionais; b) não podem ser instituídos legissignos que representem, exclusivamente, contra-valores desses princípios (e.g. princípio da supremacia aristocrática; c) não podem ser instituídos legissignos de exceção, retirando a habitualidade daqueles legissignos; 2) quanto ao objeto: a) não podem ser criadas normas que retirem a eficácia técnica ou social do princípio – o que implica a vedação de revogação de princípios índices; 3) quanto ao interpretante: a) não podem ser instituídas normas cujo único escopo seja de reduzir a dimensão significativa do princípio.

²⁸⁶ “tudo em homenagem à estabilização e segurança das relações jurídicas, cercadas de muito cuidados e garantias.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 292)

²⁸⁷ “seu sentido experimenta inevitável acomodação no primado da segurança jurídica, vetor axiológico do princípio da anterioridade.” (Ibidem, p. 289).

²⁸⁸ “O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos [...]” (Ibidem, p. 282).

Voltando-se ao sistema tributário, acrescentaríamos, em termos específicos, que não podem ser criadas disposições que criem exceções de aplicabilidade aos princípios, para os tributos já existentes; não podem ser previstos novos tributos com previsão de exceções expressas a esses princípios; não podem ser criados novos tributos, cujo regime jurídico seja incompatível, ainda que implicitamente, a qualquer dos princípios positivados na Carta Magna.

Com efeito, todos os princípios constitucionais tributários atingem o caráter de cláusula pétrea, estando, portanto, em um grau de hierarquia superior aos ostentados pelas Emendas Constitucionais, inclusive, aquelas que alteram a competência tributária.

Além dos princípios, as Emendas não podem revogar cláusulas que consagrem garantias previstas constitucionalmente.

Por exemplo, a necessidade de Lei Complementar para expedição das normas previstas no artigo 146 da Lei Maior consagra um direito protetor das minorias políticas de nosso Estado Democrático que não pode ser revogado, nem mesmo com o seu consentimento.

Poderíamos refletir, então, se não haveria uma contradição quando asseveramos que a Emenda, ao instituir novos impostos na competência impositiva de um Ente Político, já ostentaria um grau de proteção à minoria que dispensaria a edição de Lei Complementar, para criação desses tributos, ao mesmo tempo em que sustentamos que a garantia do artigo 146 (instituição de norma geral por lei complementar) não poderia ser suprimida, sequer por Emenda. Em uma reflexão breve se verá que não.

Um caso é o da Emenda servindo, ela mesma, de proteção à minoria, quando prevê a materialidade de um tributo apto a ser criado por um Ente, eliminando a chance de que maioria simples decida sozinha qual o alcance dessa materialidade,

se ela ocasiona uma bitributação etc. Ora, nessa hipótese, a finalidade da Lei Complementar, mesma, torna-se desnecessária, eis que seu fim já foi cumprido, quando a minoria, no ato da edição da Emenda, interferiu na configuração da materialidade do gravame.

Agora, a circunstância que ora ventilamos é de a minoria participar de uma decisão em que se decida retirar dela um direito de interferir em outra decisão. A minoria não pode se auto-mutilar em favor da maioria. Eis a distinção dos dois casos: (i) no primeiro, a desnecessidade de lei complementar evidencia-se porque *quorum* mais qualificado já se pronunciou sobre a materialidade do tributo ao instituir a Emenda; (ii) no segundo, o que seria suprimido seria o próprio procedimento, abstratamente, pensado, extinguindo-se, portanto, uma garantia procedimental às minorias.

Avançando-se, ainda, no raciocínio, são cláusulas pétreas as imunidades, não podendo ser alteradas ou restringidas, sob qualquer pretexto²⁸⁹. Nesse sentido, os escólios de TÁCIO LACERDA GAMA são valiosos: “é vedado alterar a Constituição para restringir princípios, imunidades e enunciados de autorização que possuam natureza de direitos e garantias do contribuinte.”²⁹⁰

Com efeito, imunidades consagram proteções a certos valores caros ao ordenamento jurídico, desaconselhando a imposição de tributos sobre certas situações.

²⁸⁹

O Supremo Tribunal Federal editou julgados em sentido contrário. Como exemplo: “IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétreia. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.” (RE 372600 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 16/12/2003 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação, DJ 23-04-2004 PP-00040 EMENT VOL-02148-12 PP-02337, RTJ VOL-00192-03 PP-01062).

²⁹⁰

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008.

Para que se compreenda o fenômeno da imunidade, podemos empregar os utensílios do capítulo da lógica denominado teoria das classes. Vejamos.

Cogitemos uma classe universal, composta pelo universo de todas as materialidades que, segundo os artigos 145, 148, 149 e 149-A, isoladamente concebidos – pensados no que PAULO DE BARROS CARVALHO denomina plano S2, ou seja, conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos²⁹¹ poderiam ser instituídas a título de tributos. Eis a nossa classe mais ampla.

Pois bem, as normas que criam imunidades instituem diferenças específicas, dividindo a classe gênero em classe “competência” e “classe imune”, de modo que certas situações previstas no grupo universal sejam passíveis de serem tributadas a e outras, não – em um estágio dos planos S3 ou S4 da interpretação.

Note-se, portanto, que a classe imune é disjunta à classe competência tributária. E se esse é o plano sintático, axiologicamente, esses preceitos cumprem importante função no sistema de proteger valores prestigiados a ponto de influenciarem na delimitação da competência tributária.

As imunidades traduzem uma preferência que se volta a esses valores, protegendo determinadas situações de possível alcance de normas tributárias.

Alterar tal circunstância implica uma mudança muito mais intensa do que, por exemplo, a transformação de uma imposto de competência residual para competência expressa (a partir de uma emenda constitucional). Em um caso, a materialidade era tributável, transferindo-se o fundamento de validade; no segundo, intributável, passando ao campo da competência.

²⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* - Fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 74.

Modificação de tal estirpe, portanto, implica desprestígio a valor caro ao constituinte originário, então, protegido por imunidade, perdendo-se mecanismo vital de concretização desse valor.

Nesse contexto, o alargamento desse campo sobre situações que, expressamente, tinham sua tributação vedada pelo Constituinte Originário – pela proteção de valores prestigiados pela Constituição – em nossa concepção, implica a supressão de norma que garante direitos individuais, o que é vedado em nosso ordenamento.

Tenhamos, portanto, à guisa de conclusão, que em termos de direitos e garantias individuais não há um princípio de inalterabilidade plena da ordem tributária, por Emenda Constitucional, embora o haja atinentes aos princípios constitucionais – incluindo, aí, os limites objetivos –, imunidades e garantias procedimentais ao contribuinte.

6.3 Emenda constitucional e pacto federativo

Resta, agora, verificarmos, a partir do pacto federativo, em termos de “o quê”, definirmos qual o alcance que a Emenda Constitucional pode imprimir.

Um dos atributos do pacto federativo, a que já nos detivemos, anteriormente, é a autonomia dos Entes Tributantes. Por ser uma característica própria do sistema jurídico brasileiro – como o é, por exemplo, a própria democracia –, é um dos requisitos que vincula ao “o que” das Emendas Constitucionais, segundo preceito do § 4º do artigo 60 da Constituição da República, que veda projeto tendente a abolir a forma federativa.

Costuma-se estabelecer uma relação próxima entre a tributação e o pacto federativo. Com efeito, é por meio da atividade legislativa de instituir e arrecadar

tributos que os Entes Tributantes recebem recursos que os legitimam para desenvolver a atividade administrativa. Daí por que suprimir a competência de uma Pessoa Política de Direito Público por meio de Emenda Constitucional significaria, para muitos, mitigar esse viés de autonomia necessário para a configuração do regime federativo.

Explique-se, para isso, que em nosso sistema tributário nacional, a competência para criar tributos – ou seja, para exercer atividade legislativa da ordem parcial, cuja matéria envolva a regra matriz de incidência tributária – é repartida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir da seguinte sistemática: 1) os impostos previstos nos artigos 153 a 156 da Lei Maior são repartidos materialmente (hipótese de incidência/base de cálculo), de forma que a) União é competente para instituir Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto Sobre Importação de produtos estrangeiros (II), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto Sobre Exportação, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Grandes Fortunas²⁹², Impostos Residuais e Extraordinários²⁹³; b) aos Estados e Distrito Federal ficou atribuída a competência para instituir Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e Transportes Intermunicipais ou Interestaduais (ICMS), Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens e Direitos

²⁹² “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

²⁹³ “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;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

(ITCMD)²⁹⁴; c) os Municípios e Distrito Federal poderão instituir Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)²⁹⁵; 2) as taxas e contribuições de melhoria são de competência da pessoa política de direito público apta a prestar serviços específico e divisível, exercer poder de polícia ou instituir obra pública que motive a respectiva instituição²⁹⁶; 3) União é competente para instituir Empréstimos Compulsórios²⁹⁷; 4) as contribuições previstas

²⁹⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

²⁹⁵ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

²⁹⁷ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

no artigo 149 *caput* são de competência da União²⁹⁸ – pensadas, aí, todas as suas espécies –, ao passo que as contribuições do § 1º do mesmo artigo podem ser instituídas por Estados, Distrito Federal e Municípios para exigir de seus servidores²⁹⁹; 5) por fim, a Contribuição para Custeio de Iluminação Pública criada pela Emenda Constitucional nº 42/03 ficou a cargo dos Municípios e Distrito Federal³⁰⁰.

Nesse contexto, a reflexão a que nos propomos no presente subitem implica a determinação da possibilidade de alteração da configuração acima apresentada, por meio da Emenda Constitucional.

TÁCIO LACERDA GAMA, sobre o tema, em inovadora posição, assevera que a repartição de competência tributária não implica a autonomia financeira dos Entes Tributantes. Vejamos:

Ora, se há possibilidade de normas orçamentárias assegurarem autonomia financeira à parte dos entes federativos; se essas normas devem ser obedecidas como as demais; se existem municípios que integram a Federação sem exercer suas competências legislativas, seja porque razão for; se parte substancial da arrecadação de tributos municipais e estaduais é feita nos termos de lei complementar nacional – SIMPLES –, não há fundamentos para identificar a idéia de autonomia financeira com o de competência tributária. Noutras palavras, é possível que entidades tenham autonomia financeira sem competências impositivas e, inversamente, tenham competências impositivas sem autonomia financeira. Dois conceitos que, apesar de manterem intenso diálogo, não se confundem. O que vem a ser, então, a chamada autonomia financeira? Está presente a idéia de autonomia financeira sempre que o ente federativo disponha de recursos necessários à realização das competências que lhe são atribuídas pela Constituição da

²⁹⁸ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

²⁹⁹ “Art. 149 § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)”

³⁰⁰ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002]”

República e, se for o caso, pela sua constituição estadual, distrital ou lei orgânica. O ente federativo será autônomo, do prisma financeiro, se perceber os recursos necessários ao desenvolvimento das demais autonomias administrativa, legislativa e, especialmente, política. Com recursos suficientes para assegurar as demais autonomias políticas, administrativas e legislativas há autonomia, sem eles, não há. A definição do que seja ou deixe de ser suficiente, todavia, transcende, em muito, o escopo traçado para este trabalho. O elemento fundamental a ser fixado é que a autonomia financeira não depende exclusivamente da instituição e arrecadação de tributos. A repartição de receitas tributária pode, e em muitos casos assegura, recursos necessários à autonomia do ente federativo. Por isso mesmo não se deve vincular, com exclusividade, a autonomia financeira às fontes de receita tributária.³⁰¹

E complementa, na mesma página:

Como efeito desta premissa, poderíamos relacionar as seguintes conseqüências: *i.* ampliar ou restringir competências impositivas, desde que assegurada a repartição do produto da arrecadação ao ente que as perde, não compromete sua autonomia financeira, tampouco a forma federativa de Estado; *ii.* nada impede, pois, que seja aumentado o grau de concentração da arrecadação de tributos à mão de um ente federativo, se for assegurada a repartição de receitas tributárias proporcionais; *iii.* a distribuição de competências impositivas, portanto, não é cláusula pétrea, podendo ser modificada segundo decisões políticas que sejam tomadas em nome dos interesses da República.

E concordamos com esse brilhante jurista: alterações que acarretem relativas concentrações no campo legislativo da competência tributária não necessariamente implicam inconstitucionalidades, desde que, claro, sejam criados mecanismos em que autonomia financeira desses Entes seja mantida, tais como repasses, participações de fundos, celebração de convênios etc.

Cabe, ainda, registrar que eventual concentração há de apresentar limites. Ainda que seja possível desvincular a idéia de autonomia financeira e autonomia legislativa tributária, entendemos que a primeira fica mais caracterizada quando

³⁰¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 229.

associada à segunda, colocando alguns obstáculos a uma centralização absoluta. Compreendamos.

Pensemos no seguinte: delimitar o significado, em termos peircianos, do signo “autonomia jurídica”, implica compreender qual a conduta típica dos agentes competentes de normas que são detentores dessa prerrogativa. E estamos convencidos de que essa análise pode ser vertida no que se refere à validade (correção), vigência e eficácia técnica das normas jurídicas, ou seja, a partir de uma tríade.

Já vimos que validade, para fins do presente estudo, é o atributo que determinado jurista aplica a uma norma jurídica quando a concebe apta a ser aceita pelo Poder Judiciário (primeiridade) – observador do direito – ou esse reconhecimento, efetivo, pelo Poder Judiciário (secundidade ou terceiridade no caso da ADECON)³⁰²; tenhamos por vigência a característica de uma norma que tenha preenchido os critérios temporais e espaciais para sua aplicabilidade; e eficácia técnica a qualidade da entidade normativa de produzir efeitos perlocucionários jurídicos, desde que vigente – ou seja, desde que preenchidos os critérios temporais e espaciais de aplicabilidade –, dividindo-se em sintática, quando a totalidade de normas do sistema permita essa aplicação e semântica, quando dispor de meios materiais para que seja observada pelos órgãos jurídicos.

No que concerne à validade, a autonomia jurídica estará sedimentada pela ausência de hierarquia de normas de uma pessoa política de direito público interno e outras que não tenham sido editadas por ela, de tal modo que uns não tenham prerrogativas de constituir normas que limitem “o quê”, “como” ou “para quem”, de outros Entes.

³⁰² Sobre as diferenças de perspectiva de validade do observador e participante do sistema: GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, 338.

Assim, com a exceção dos casos da ordem global, as normas da faixa parcial não submetem umas as outras.

Quanto à vigência, a autonomia é configurada por três prismas distintos: (i) pelo atributo da ordem parcial de delimitar a vigência de todas as suas normas sem a interferência de ordens parciais; (ii) pela proibição ao legislador parcial de condicionar a vigência de normas de outras esferas normativas; (iii) pela característica de que as normas de uma ordem apenas possuam vigência no interior dessa mesma ordem – critério espacial de vigência³⁰³.

Por fim, no que se refere à eficácia técnica, frise-se que este instituto se divide em sintática e semântica. Quanto ao primeiro, a autonomia estará configurada pela característica de que o sistema garanta mecanismos de que um Ente Político não seja permitido, ilimitadamente, retirar a eficácia técnico-sintática de normas dos outros. Esse aspecto, também, é relativo, como veremos no item posterior, mas ele é imprescindível para que as normas, de cada pessoa política de direito público interno, enquanto símbolos, apresentem um significado pragmático, ou seja, a potencialidade de motivar condutas.

Ora, quando nos voltamos à eficácia técnica semântica, não temos dúvidas que os recursos financeiros estão intrinsecamente ligados a essa noção. De fato, a autonomia financeira é uma condição ínsita do sistema para que as normas possuam eficácia técnica semântica. Efetivamente: sem recursos não se consegue produzir as mínimas condições de aplicação de normas. E a impossibilidade de gerir os próprios recursos implica a ausência de se garantir, por suas próprias forças, a eficácia técnico-semântica das normas.

Expostas tais reflexões, gostaríamos de exprimir por qual motivo não pensamos que uma centralização absoluta no campo da arrecadação tributária possa ser tolerada, ao menos com o sistema concebido, na configuração atual.

³⁰³ Note-se que “espaço” não é um conceito geográfico, mas de uma potencial posição sintagmática da norma.

Voltemos nossas atenções, nesse momento, para o caso dos Municípios. Eles recebem, por exemplo, repasses da União e dos Estados, a título de impostos por eles arrecadados³⁰⁴. Mas não podemos nos furtar do fato de que o montante de tais recursos dependerá de um fluxo de positividade normativa desencadeado na ordem jurídica federal e não Municipal.

Isso significa que a União tem a prerrogativa de manipular, de certa forma, o nível de recursos financeiros a serem recebidos pelos Municípios, ou seja, tem a aptidão de influenciar no alcance da eficácia técnico-semântica das normas por eles produzidas, eis que pode instituir isenções, benefícios, bem como, nos termos do artigo 160, parágrafo único, da Lei Maior, condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias e ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III da Lei Maior³⁰⁵.

³⁰⁴ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

³⁰⁵ “Art. 160. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]”

“Art. 198. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]

I – no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º; [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]

Todavia, esse efeito é equilibrado pelo fato de que os Municípios possuem competência legislativa para instituir tributos municipais, garantindo, portanto, a capacidade de gerar seus próprios recursos mediante receitas primárias³⁰⁶.

Nesse sentido, propostas legislativas que autorizem a concentração de competência impositiva para a União, por meio de Emendas Constitucionais, não de levar em conta o efeito que a mudança acarretará à possibilidade de os Estados, Municípios e Distrito Federal normatizarem suas próprias finanças e controlarem o fluxo de recursos que receberão em determinado período. Eis o requisito que entendemos fundamental para a manutenção do pacto federativo³⁰⁷.

De qualquer sorte, o que gostaríamos de deixar claro no presente subitem, é que a Emenda Constitucional que alterar o ordenamento jurídico não poderá, enfim, criar mecanismos, na ordem tributária, permitindo uma flexibilização no sistema para que União, Estados ou Distrito Federal produzam, sem qualquer previsão constitucional, normas aptas a comprometer a validade, vigência e eficácia técnico-sintática ou semântica das ordens uns dos outros. Em verdade, as únicas possibilidades toleradas para que uma ordem parcial receba a influência de um influxo normativo não produzido por seus próprios órgãos se dão com as chamadas “normas da ordem total”. É ao alcance dessas normas, na seara tributária, que nos voltaremos no próximo capítulo.

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000]”

³⁰⁶ “No que concerne à repartição das competências tributárias, a regra geral é esta: a União fica com o produto da arrecadação de seus tributos (impostos, taxas e contribuições de melhorias), o mesmo acontecendo com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 607-608).

³⁰⁷ Frise-se que Antônio Roberto Sampaio Dória, tratando sobre o tema, assim assinala: “Do que até este passou ficou dito, ressaltam duas nítidas conclusões: (a) a autonomia das unidades que compõem a federação é alicerçada em correspondente autonomia financeira; (b) a autonomia financeira, no que respeita ao exercício do poder tributário, se realiza pela outorga de competência impositiva aos entes federados, em caráter privativo ou concorrente.” (*Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 14).

CAPÍTULO VII – HIERARQUIA ENTRE NORMAS TRIBUTÁRIAS DA ORDEM TOTAL E ORDENS PARCIAIS

7.1 Idéias preliminares

Com LOURIVAL VILANOVA se compreende que é uma decisão *política* que garante a unidade do Estado Federado: trata-se daquela decisão que prima pela existência de normas de caráter nacional de hierarquia privilegiada, em relação às normas editadas pelas ordens parciais. Vejamos o ensinamento do renomado Jus-Publicista:

O que levou a Suprema Corte a elevar ao nível maior a Constituição, a estabelecer que ela era superior a qualquer outra norma – inclusive aos tratados e as leis, que o texto assevera, todas representam a “*Supreme Law of The Land*” e a criar o instituto do controle judicial da inconstitucionalidade, e a indicar qual o órgão competente para essa função controladora, foi a decisão política fundamental subjacente: a supremacia da Constituição e o poder de controle exercido por um dos órgãos do Poder Judiciário Federal, o que era expressão da supremacia política da União Federal, contrastante com a soberania dos Estados, e, ainda, com a mera união confederada desses Estados soberanos. Esse, o fato político fundamental, conteúdo da decisão constituinte.”³⁰⁸

Como se percebe, a Constituição da República foi consolidada em nossa língua do direito – o que é próprio das línguas federalistas – como a primeira norma nacional de nosso sistema. É ela que garante a unidade desse sistema, como se depreende das lições de TÁCIO LACERDA GAMA:

A efetividade dos critérios de repartição de competências impositivas, porém, exige que sua positivação seja feita por normas de hierarquia superior, imprimindo rigidez à organização do Sistema Tributário Nacional.³⁰⁹

³⁰⁸ Lourival Vilanova. *A dimensão política nas funções do STF*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004, p. 385.

³⁰⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 232.

Há, portanto, uma nítida relação entre a existência de normas oriundas de um Poder Central e o próprio primado do pacto federativo que exige uma centralização de maior ou menor grau, relação esta apta a garantir a unificação do sistema tributário nacional em um arcabouço sistemático.

Tenhamos, nesse contexto, que grande parte das normas inseridas no que denominamos ordem total permitem um caráter de terceiridade no sistema tributário, ou seja, a padronização, a continuidade, a habitualidade e, até mesmo, a racionalidade. As ordens parciais, sem este elemento de racionalização, estariam sujeitas ao choque, à resistência, enfim, à temática da secundidade, tomada independente da síntese, própria, da terceiridade.

Entre as normas nacionais, podemos citar, como dissemos, a própria Constituição da República que, entre outros ditames, efetivou o seguinte: (a) no tocante ao “o quê”: (i) distribuiu competência entre as diversas esferas políticas, em relação aos tributos de alçada de cada uma, inclusive, com a competência legislativa pertinente; (ii) assegurou os direitos e garantias individuais; (b) no tocante ao como: (I) indicou os veículos de normas aptos a instituir cada tributo (II) apontou o processo legislativo para modificar a própria Constituição e, por fim, (III) determinou os que instituem as normas nacionais; (c) quanto ao para quem: (i) criou o pacto federativo, impedindo a invasão de competência de uns Entes aos outros; (ii) instituiu o princípio da legalidade, restringindo competências do legislativo, executivo, judiciário; (iii) previu a competência central para edição de normas nacionais, sem prejuízo de Estados e Municípios as instituírem com a possibilidade de restrição de eficácia.

O Poder Constituinte, ainda, criou a possibilidade de mais dois escalões de normas nacionais legislativas que são as Leis Complementares que instituem normas gerais de direito tributário (em sentido amplo e sentido estrito), previstas no artigo 146 e 146-A da Lei Maior, Resoluções do Senado e os Tratados que recebem previstas por tratados. Estudemos cada uma delas e suas relações para com normas das ordens parciais.

7.2 Normas gerais de direito tributário

7.2.1 Para quem, como e o quê

Com a força argumentativa de juristas como GERALDO ATALIBA se tornou porto seguro a idéia de que a Constituição da República esgota, de forma minuciosa, a competência das pessoas jurídicas de direito público. Segundo o saudoso jurista, grande Mestre da Escola Paulista de Direito Tributário,

A Constituição – e houve tanta crítica a esse respeito, lembram-se os senhores; não quero ficar nem a favor nem contra as críticas, mas vou repeti-la, pois é uma crítica, pois é uma crítica que todo mundo ouviu e alguns até a fizeram – atual é minuciosa demais; trata das coisinhas mais pequenininhas, é extremamente detalhada; é o que se falou. Em termos de matéria tributária é fantástica a minuciosidade dessa Constituição. Isso permite que o intérprete qualifique essa constituição como exaustiva, quer dizer ela exaure o campo da matéria tributária; ela deixa para o legislador ordinário uma tarefa meramente de preencher os casos concretos, regulamentar, porque tudo o mais está dito no próprio Texto Constitucional. Nesse sentido, o sistema é exaustivo.³¹⁰

Nesse contexto, às normas gerais de direito tributário poucas funções caberiam. Afinal, se da Constituição da República já se inferem os principais elementos da regra matriz de incidência tributária e os princípios ínsitos à tributação, quase nada restaria ao legislador complementar³¹¹.

³¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, 1989. p. 86.

³¹¹ “Porque onde a Constituição diz NÃO é NÃO. O legislador complementar não pode aumentar o NÃO. Também não pode diminuir o NÃO; ele só pode repetir, reproduzir o NÃO, o que é ridículo. É ridículo uma norma inferior repetir a norma superior, porque não acrescenta nada à norma superior no que diz respeito à sua eficácia. [...]” (ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, 1989, p. 90).

Gostaríamos de ponderar algumas reflexões sobre essa idéia. A Constituição da República, de fato, é composta por inúmeros *legissignos* que tratam da esfera tributária. Muito mais intensos, comparativamente, do que em outros ordenamentos.

Esse corpo de signos está acoplado a interpretantes imediatos, ou seja, estão providos da possibilidade de significar. Um símbolo tem sua significação condicionada por interpretantes que lhe conferem o caráter de terceiridade. A Constituição da República não escapa dessa característica. Por mais que exprima uma vontade de soberania do povo, por mais relevante que seja em nosso ordenamento, o texto constitucional é um ponto de partida para a interpretação: é um enunciado vivo em nossa língua do direito à espera das respostas dialógicas que surgirão.

O conjunto de signos do texto constitucional – e estamos pensando texto, agora, em seu sentido estrito – é uma etapa da semiose jurídica, nesse processo de multiplicação de signos que estamos denominando no presente trabalho de língua do direito, mas, poderia ser bem chamada de ordenamento ou sistema jurídico. Um conjunto de signos que só tem sentido, enquanto língua, se compreendidos no interior de um sistema, como vimos no capítulo I.

Agora, no eixo semiótico, um signo tem outro como interpretante: eis a condição para que possa significar, eis a própria definição de ser signo. Daí por que normas superiores perdem qualquer sentido sem a possibilidade de positivação por normas inferiores: umas dependem das outras, para que o direito prossiga em seu caminhar rumo às condutas.

Nesse contexto, normas de inferior hierarquia são interpretantes de normas a elas superiores. Tal ponto animou alguns juristas a empregar o termo “hierarquia entrelaçada”, revelando que umas influenciam a aplicação das outras. Vale conferir os ensinamentos de HUMBERTO HÁVILA, afirmando o seguinte:

para se responder a essas questões, propõe-se, como complementação a este modelo de sistematização linear, simples e não gradual, cuja falta de implementação trás conseqüências que se situa preponderantemente no plano da validade, um modelo de sistematização *circular* (as normas superiores condicionam as inferiores, e as inferiores contribuem para determinar os elementos das superiores), *complexo* (não há apenas uma relação vertical de hierarquia, mas várias relações horizontais, verticais e entrelaçadas entre as normas) e *gradual* (a sistematização será tanto mais perfeita quanto maior for a intensidade da observância de seus vários critérios), cuja conseqüência preponderante está alocada no *plano da eficácia*. Entra em cena o postulado da coerência.³¹²

Diferentemente de HUMBERTO HÁVILA, não ressaltamos esse escopo de hierarquia “entrelaçada”, por uma simples questão de sistema de referência: para fins do presente trabalho, o que qualifica a hierarquia é a possibilidade de uma autoridade (um enunciador) estar habilitada a delimitar as condições procedimentais, semânticas e pragmáticas (como – que em termos legislativos contém o de quem – o que e para quem) de aceitabilidade de uma norma. As influências dialógicas que normas exercem sobre as outras é um dado inerente ao fato de o direito estar vertido em texto, em signos. Por esse escopo, não é qualquer interferência semântica inter-normativa que denominamos *hierarquia*: apenas aquela que, segundo uma regra do sistema, pode ser empregada em um discurso jurídico para condicionar a validade (correção) do exercício de competência de produzir normas.

Agora, no tocante à discussão de circularidade e verticalidade do direito, o que temos a dizer é isso: as imagens de circularidade e verticalidade são ícones. Diagramas que representam o ordenamento por uma qualidade. O ordenamento jurídico, em sua forma lógica de sistema, é instância abstrata. Podemos dizer que é circular, vertical, assim como podemos apontar que uma nuvem no céu nos lembra, por uma qualidade, um urso, um homem, flocos de algodão doce... Vertical ou circular será o sistema, conforme as qualidades que dele resolvermos enfatizar. Daí o caráter de primeiridade ou possibilidade de todo ícone.

³¹² HÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 31.

O que nos importa, aqui, é a percepção de que as normas inferiores contribuem para determinar elementos das superiores, na medida em que estabelecem hábitos de interpretação que interferem na constituição de uma língua do direito.

Por essa linha, não podemos nos furtar do seguinte: à medida que a Constituição da República concede, semanticamente, função tão ampla às normas nacionais instituídas por leis complementares em direito tributário, esse espaço por elas ocupado revela sensível influência perante o sistema. E, de fato, a amplitude dessas normas é grandiosa no que se refere ao “como” ao “o quê” e ao “para quem”.

Uma análise do artigo 146 e 146-A da Constituição da República, bem o revelará:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:]

I - será opcional para o contribuinte;__[Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003]

As referidas normas guardam amplitude incisiva no “como”, eis que exigem um quórum de aprovação de maioria absoluta no Congresso Nacional. Ele aponta maior representatividade do que as leis ordinárias, medidas provisórias, enfim, do que os veículos normalmente utilizados para a instituição de normas tributárias.

Também no que se refere ao “o quê”, PAULO DE BARROS CARVALHO, em tom crítico, é verdade, nos lembra que, praticamente, tudo pode estar à disposição do alcance dessas normas, enunciando:

Agora, vejam, “especialmente” sobre tudo... vejam que absurdo! E eu gostaria que os senhores refletissem para saber se é sobre tudo mesmo. Por quê? Vejam aqui: definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nessa Constituição: a) dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Aí vem: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

Tenho procurado, nesse tempo todo, desde que saiu a Constituição de 1988, um assunto que não se encaixa aqui e eu pudesse dizer: não, isso não é matéria de Normas Gerais de Direito Tributário. Muito bem, depois de ter feito essa pesquisa eu cheguei à conclusão de que absolutamente tudo. Eu pensei em alíquota, pensei em regime de apuração, regime de créditos, de débitos etc. Não encontrei absolutamente nada que pudesse escapar desta amplitude. Então, passei a ler o art. 146, assim: Cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos, regular limitações e estabelecer normas gerais,

especialmente sobre tudo – o que é um absurdo! Esse é o resultado.³¹³

Não nos olvidemos que PAULO DE BARROS CARVALHO adota a corrente que denominaremos no presente trabalho de “atômica”, ou seja, que preconiza a função única de normas gerais de direito tributário – a de instituir normas gerais de direito tributário, repartindo-se, esta, em dispor sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar³¹⁴ – mas o viés “tricotômico”, acima disposto, foi o que preponderou na esfera pragmática da nossa língua do direito, como já se infere da própria Súmula Vinculante nº 08, anteriormente citada. Partamos, portanto, no presente trabalho, com essa função ampla das normas gerais de direito tributário³¹⁵.

De fato, o inciso I do artigo 146 prevê a possibilidade de a norma geral de direito tributário “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Poder-se-ia indagar, contudo, se, em virtude de a Constituição já ter discriminado as competências dos Entes Tributantes, não seria descabido se pensar em conflitos de competência – sendo mais adequada a expressão “invasão de competência”.

Mas, há os legissignos da Constituição, à espera de interpretantes. No bojo da aplicação, inúmeros interpretantes dinâmicos serão constituídos, por diferentes aplicadores, em contextos diversos, em distintas respostas dialógicas, no fenômeno de multiplicação de signos.

Lembremos que a incidência guarda um aspecto icônico de identificação de qualidades, um signo cujo interpretante revela qualidades semelhantes ao

³¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. A lei complementar e a experiência brasileira (conferência). XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 81, 2001, p. 163.

³¹⁴ Ver sobre isso Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 231, 232).

³¹⁵ Aliás, sobre o reconhecimento de preponderância pragmática da corrente tricotômica, vide Clarice Von Oertzen de Araújo (*Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. (Dissertação de mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1997 [sob orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho]).

interpretante de outro signo. Assim, uma determinada classe de eventos poderá se subsumir a uma ou outra classe de competência conforme o processo interpretativo do aplicador do direito.

Na esfera da primeiridade, no plano, mesmo, do interpretante imediato, as possibilidades de interpretação são inesgotáveis, nos lembra PAULO DE BARROS CARVALHO³¹⁶. Disso decorre que um signo A que verte competência a A' pode ser compreendido tendo o alcance 1, 2, 3 e 4, ao passo que o signo B que institui competência a B' pode ter uma amplitude 4, 5, 6, ou 7, dependendo do ato interpretativo.

Em um dado ideal, A' e B' produzem interpretantes distintos, tais que $A \neq B$: eis o que se espera de uma semiose, eis o dever ser constitucional. No campo da secundidade, A' pode entender ter competência para alcançar 1, 2, 3 e 4, deixando a B, o 5, 6 e 7. E B pode entender dispor de 4, 5, 6 e 7, enquanto A teria a prerrogativa de instituir tributo alcançando 1, 2 e 3.

Essas possibilidades existem e não deveriam ser descartadas. Claro que o jurista, em sua análise desinteressada, pode assinalar que 4 é de A, ou B e enunciar, confortavelmente, que não há conflito de competência. Agora, sua análise pode bem influenciar a língua do direito, mas de um tipo de influência, que o jurista mesmo não tem controle. Sob a ótica do direito enunciado ele é mero participante, diria TÁCIO LACERDA GAMA³¹⁷. Pelo prisma da pessoa política de direito público, se for possível a interpretação 1, 2, 3 e 4, ou 4, 5, 6 e 7 é bem provável que se escolha aquela mais vantajosa, financeiramente, ainda que sob o risco de produzir um conflito de competência, ou seja, uma intersecção entre A e B.

³¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 198.

³¹⁷ *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado)– Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 160.

Nesse contexto, a função da norma da ordem total que dispõe sobre conflitos de competência é a de atuar como interpretante da Carta Magna, visando a proporcionar condições que, na visão do legislador que as institui, estejam aptas a estimular o legislador parcial a criar tributos sem determinados casos de intersecções de incidência para exações de outras pessoas políticas. Por estímulo, entendemos a criação de um contexto que faça o legislador presumir que se positivar a interpretação e l e não l' terá mais chances de obter respostas dialógicas de aceitabilidade perante o Poder Judiciário³¹⁸.

Imaginemos, por um exemplo, um signo constitucional apto a estimular, como interpretantes, significações do tipo 1, 2, 3, 4. Nesse sentido, o papel da norma nacional poderia ser o de sugerir a se adotar o interpretante 1 em face do 2, 3 e 4. Nesse caso, haveria uma potencial redução de competência do legislador parcial, ou seja, seu “o quê” estará, potencialmente, mais restrito, o que se confirmará, na prática, conforme respostas concretas do Poder Judiciário transforme essa redução potencial (primeiridade) em redução hábito (terceiridade). Em uma equação diríamos que o campo de competência da ordem parcial é dado pela seguinte equação: “competência do legislador parcial = interpretante imediato constitucional – parcela desse interpretante descartado pela norma nacional e confirmada pelo Poder Judiciário”.

Note-se que esse elemento formal - em que dada uma positivação do tipo “ABC”, a competência de C é conferida pelo que a delimita, potencialmente, A, subtraído o que lhe restringe B - é, praticamente, um padrão das relações hierárquicas. Vimos que esse padrão se opera com a própria idéia de legalidade agora se repete na relação das normas nacionais *versus* normas parciais.

³¹⁸ VÍTOR NUNES LEAL assevera que “embora não possa o poder legislativo resolver definitivamente uma controvérsia constitucional, não resta dúvida que em muitos casos de interpretação duvidosa a ação legislativa é útil e às vezes imprescindível”. (Leis Complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, n. 7, p. 379-394, jan./mar. 1947, p. 383). Por outro lado, PONTES DE MIRANDA lembra que “nenhuma superioridade se pode atribuir à interpretação que se faça em lei complementar, ou em leis complementares, em relação à interpretação que o jurista, ou juiz, dê às regras jurídicas constitucionais.” (*Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Editora FGV, 1970, p. 140).

O mesmo se opera com as chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Esta função destinada às Leis Complementares é regulada pelo inciso II do artigo 146, da Constituição. PAULO DE BARROS CARVALHO, tratando das imunidades efetiva crítica sobre a terminologia, assim se pronunciando:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, para o exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser limitada ou mutilada pelo recurso da imunidade.³¹⁹

ALIOMAR BALEEIRO, por sua vez, assim se pronuncia sobre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”:

Nos países de Constituição rígida e de controle do judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica, ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações constitucionais ao poder de tributar*.

[...]

O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientos os à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.

[...]

A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante é o princípio da legalidade dos tributos. Em regra, também a nosso ver, a limitação do poder de não-tributar ou isentar, inclusive de a União isentar imposto estranho à sua competência (Constituição Federal de 1969, art. 19, parágrafo 2º) ou de isentar o Estado do ICM sem os convênios com outros Estados (Idem, art. 23, parágrafo 6º).³²⁰

Ora, dessas palavras, parece-nos claro que as ditas “limitações constitucionais ao poder de tributar” – sem embargo da crítica ao termo de PAULO DE BARROS CARVALHO –, em verdade, é o conjunto de normas do regime constitucional tributário, veiculadas pela Lei Maior: toda norma constitucional cria

³¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 190.

³²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 2.

uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou melhor, institui poder de tributar, juridicamente regulado.

Não é assim, contudo, que o termo é aplicado. Usualmente tem-se admitido que essas normas são as contidas, tão somente, nos artigos 150 a 152 da Constituição da República, na seção “limitações constitucionais ao poder tributar”. Sucede que tais disposições não guardam qualquer elemento diferenciador em relação às demais normas – a não ser, talvez, a relação de contigüidade que guardam os legissignos contidos nessa seção – pensada a seção como um legissigno.

Com o princípio da legalidade, por exemplo, nada mais se faz senão a indicação do veículo introdutor adequado para a instituição do tributo. Ou seja, estabelece-se um “quem/como”³²¹. As normas de imunidade, por sua vez, atuam para a configuração das competências, exprimindo, é verdade, espécies de situações nas quais a incidência se torna vedada, mas, estão, em última análise, contribuindo na delimitação de um “quem/o quê”, assim como, embora de forma bem difusa, o faça o princípio do não confisco; temos, por sua vez, os princípios da irretroatividade e anterioridade, condicionando o critério temporal da norma padrão de incidência. Ora, esses tipos de determinações “quem/como”, “quem/ o quê” estão contidas em todo o texto constitucional. É um elemento ínsito, em verdade, a toda espécie de norma que guarda vínculo hierárquico perante outra.

Enfim, o que se percebe é que as ditas “limitações constitucionais ao poder de tributar” não trazem qualquer especificidade em relação às demais normas do sistema constitucional tributário³²².

³²¹ No campo do presente estudo, tomamos *quem* como sinônimo de *como*, quando pretendemos exprimir a idéia de um quem procedimental, ou seja, a maioria absoluta, qualificada, maioria simples etc. Assim, no capítulo III, quando empregamos o termo *de quem* estamos mencionando o *como*. Quando tratamos da relação *quem/como*, tomamos a expressão em um outro sentido, a saber, o de órgão jurídico.

³²² “Na verdade, todo Texto Constitucional só contém limitações ao poder de tributar, porque a Constituição num determinado momento diz que o legislador pode instituir tributos, quer dizer, exercer a tarefa mais importante em matéria de tributar e depois todas as regras e princípios vão estabelecer os limites”. (ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, 1989. p. 89).

Se assim é, então, praticamente, todas as hipóteses destinadas às leis complementares – no artigo 146 da Lei Maior – exercem a função de regular limitação constitucional ao poder de tributar. Com efeito, as normas que disciplinam conflitos de competência tratam de uma limitação constitucional ao poder de tributar que é o de não criar tributo que institua um bitributação; as normas que definem a hipótese de incidência de impostos (146, III, “a”) tratam da limitação constitucional ao poder de tributar de não se extravasar o campo material de competência instituído pela Lei Maior; a norma geral de direito tributário que trata de decadência, prescrição, regulamenta a limitação constitucional da segurança jurídica – que estaria muito frágil com a existência de obrigações que se perpetuam no tempo –, enquanto a norma geral de direito tributário que institui adequado tratamento tributário ao ato cooperativo regula a limitação constitucional ao poder de tributar de não outorgar um inadequado tratamento tributário às cooperativas; bem como as normas gerais previstas no artigo 146-A, ao regular critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo – que regula a limitação constitucional do poder de tributar de não se tributar gerando desequilíbrios da concorrência, ou seja, dando efetividade ao princípio da isonomia.

Agora, o fato de que às leis complementares foi outorgada a função de regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar não significa que as leis ordinárias foram desincumbidas dessa função. O artigo 150, inciso VI, “c”, da Constituição e o artigo 195, § 7º, bem o provam. Sobre essa questão, duas propostas interpretativas prevaleceram.

Doutrinariamente, reconheceu-se que, quando diz “lei”, nesses dois artigos, a Constituição previu “lei complementar”. Houve uma tentativa de harmonização sistemática do texto constitucional. Assim, por exemplo, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA assevera:

O artigo 150, inciso VI, “c”, da CF estabelece serem imunes à tributação por via de impostos os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores (aqui

compreendidas as *centrais sindicais*), as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei. Temos para nós que tal lei deve ser, necessariamente, *complementar*.³²³

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, sustentou, reconhecendo a validade, em sentido estrito, dos artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, que caberia à lei complementar instituir os “elementos materiais” das limitações constitucionais ao poder de tributar, restando à lei ordinária a competência de dispor sobre os demais requisitos. Vejamos:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na

³²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 949.

decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.³²⁴

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence argüiu o que segue:

Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito “aos lindes da imunidade”, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar – o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por elas beneficiados, o que inclui, por força do §3º do mesmo art. 150, CF, a sua relação “com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas”; mas remete à lei ordinária “as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune”, votadas a obviar que “falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade” em fraude à Constituição.³²⁵

Se adotarmos o método pragmático de PEIRCE para verificar quais as diferenças entre “disciplinar o funcionamento das entidades imunes”, como supostamente outorgado à Lei Ordinária, e disciplinar a limitação constitucional ao poder de tributar, veremos que distinção alguma será encontrada. Elas influenciam, igualmente, à conduta do contribuinte.

Vejamos, o §2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, determina o seguinte:

Art. 12 § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; [Vide Lei nº 10.637, de 2002]
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de

³²⁴ ADI-MC 1802 / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE Julgamento: 27/08/1998 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

³²⁵ Fls. 80/81 do referido voto.

quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Ora, o que o dispositivo faz, sem menor dúvida, *é estabelecer critérios que separam entidades assistenciais imunes de entidades assistenciais não imunes*. Esses critérios, é verdade, têm que ver com a conduta destinada a essas entidades.

E o artigo 14 do Código Tributário Nacional? Vejamos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; [Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001]

III - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

IV - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O que se percebe é que os tipos de determinações que o artigo 14 do Código Tributário Nacional – reconhecidamente como a norma geral de direito tributário que trata sobre “limitação constitucional ao poder de tributar” – e o artigo 12 da Lei nº 9.532/97 instituíram são, simplesmente, da mesma categoria: distinguem as classes de entidades, aptas, ou não, a usufruir a imunidade a partir de certos comportamentos que elas praticam. E, sintaticamente, as veiculações são homogêneas: traçam o conceito da hipótese e conceito de prescritor. Efetivamente, o que o legislador pode fazer é delimitar classes. Nada mais.

Então, para manter a ficção de que entre “leis complementares” e “leis ordinárias” não há campo comum de competência, criou-se o mecanismo de diferenciar os nomes dados às funções das leis ordinárias e leis complementares nessas matérias. Em vão, contudo. Aplicado o preceito do pragmatismo, veremos que as normas veiculadas por lei complementar e lei ordinária, nesse caso, interferiram na conduta, exatamente da mesma forma: condicionaram o comportamento humano. E o direito não age de outra maneira. Assim, os signos aplicados pelo Supremo Tribunal Federal para distinguir essas funções poderiam ser tomados como aptos a formar uma mesma idéia.

Compreendendo, portanto, de forma adequada esse precedente, diríamos o seguinte: norma de ordem parcial possui competência suplementar em relação à norma nacional. Pode dispor tudo, dentro dos limites da lei complementar.

De toda sorte, eram essas as reflexões que gostaríamos de deixar traçadas sobre as normas gerais que regulam limitações constitucionais ao poder de tributar.

Agora, maior polêmica em torno do artigo 146 da Constituição da República volta-se para o alcance das chamadas “normas gerais de direito tributário”, conforme previsto no artigo 146, inciso III, da Lei Maior.

Como é sabido, dois posicionamentos distintos foram sedimentados desde a época da Emenda Constitucional nº 18/65: a denominada corrente monotômica – que preferimos denominar por “atômica” – também conhecida como dicotômica; e os que sustentam a função tricotômica do dispositivo.

Os ilustres representantes da primeira corrente, tal como GERALDO ATALIBA³²⁶ e PAULO DE BARROS CARVALHO, como já vimos, sustentam que a lei complementar nacional em direito tributário deveria se restringir a uma única função que é a de instituir normas gerais de direito tributário³²⁷. Estas seriam limitadas à empresa de disciplinar conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

De fato, inspirados pelo princípio da autonomia dos Entes Tributantes e do pacto federativo, esses juristas não vislumbram a possibilidade de que às normas gerais de direito tributário fosse outorgado um campo material tão vago e largo a ponto de comprometer a própria autonomia dos Entes Tributantes. Como solução, entrevêm que a expressão alberga, apenas, as normas previstas nos incisos I e II do artigo 146 da Lei Maior.

Por outro lado, a chamada corrente tricotômica, quem sabe agora, não devesse ser chamada de pentatômica – em função das novas alterações da Constituição em que se introduziram os artigos 146, inciso, III, “d” e 146-A –, apegada à “clareza” do texto do artigo, sustenta que as leis complementares previstas no artigo 146 da Lei Maior receberam do Constituinte as três funções

³²⁶ “Toma-se o §1º do artigo 18, isolando-o do resto do sistema jurídico a fim de fazer interpretação. A interpretação será errônea. Só é possível interpretá-lo dentro do texto constitucional. São alicerces, são princípios fundamentais que dominam todo o sistema – a Autonomia dos Municípios, portanto, a União não pode legislar, nem a pretexto de fazer normas gerais, fora os casos, expressamente, autorizados que são os conflitos de competência e os de regular “limitações constitucionais ao poder de tributar.” (6ª Assembléia (aula dada). In: SOUZA, Rubens Gomes (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975, p. 228).

³²⁷ “O primeiro passo é saber o que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 232).

mencionadas em cada inciso, agora, acrescentada de um quarto, conforme o artigo já citado³²⁸, além do artigo 146-A.

Muito bem, já vimos que por uma questão pragmática, prevaleceu o que se convencionou denominar de vertente “tricotômica”. Até mesmo porque torna-se difícil, pensamos, sustentar, pelos atuais legissignos insertos na Constituição da República, que normas que disciplinam institutos como lançamento, prescrição, decadência etc. possam ser tidas como reguladoras de limitações constitucionais ao poder de tributar ou dispor sobre conflitos de competência – a não ser que tomemos “limitações constitucionais ao poder de tributar” no sentido crítico que adotamos no presente trabalho, de tal forma que ficariam justificados todas às ditas funções da lei complementar.³²⁹

Como também já salientamos, quando se observa que a norma geral de direito tributário pode dispor sobre fatos geradores de impostos, crédito, obrigação, decadência, prescrição, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, a questão que assola o espírito é a seguinte: quais finais são os limites para o âmbito de competência dessas normas? Seriam ilimitados?

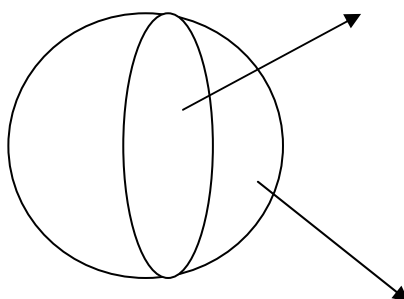
Gostaríamos de retomar nesse ponto a discussão sobre o possível alcance da autonomia dos Entes Tributantes no contexto do regime federativo. No capítulo anterior, enunciamos que esse signo implica a possibilidade de que as ordens parciais possam estabelecer, elas mesmas, as condições de (i) validade, (ii) vigência e (iii) eficácia técnica de suas próprias normas. Mas, enunciamos que há exceções e nos comprometemos a enfrentá-las em momento oportuno.

³²⁸ Entre os que dividem as funções, Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 102).

³²⁹ Para fins de designação, denominaremos “normas gerais de direito tributário”, em sentido amplo, todas aquelas previstas nos artigos 146 e 146-A da Lei Maior; e “normas gerais de direito tributário”, em sentido estrito, aquelas previstas nos artigos 146, III, “a”, “b” e “c”.

Agora, contudo, já podemos perceber que essas exceções são o que denominamos de normas da ordem total, ou seja, aquelas instituídas pela União com aptidão de vincular todas as pessoas políticas de direito público. E, aqui, destacamos, em alto e bom som: o que garante o pacto federativo é que as normas nacionais são excepcionais, ou melhor, refletem o exercício de uma competência de um “o quê” constitucionalmente previsto³³⁰. Em outros termos: no silêncio constitucional, a competência é da ordem parcial. Em um diagrama:

O círculo menor representa a competência de ordem nacional



O círculo maior representa a competência da ordem parcial

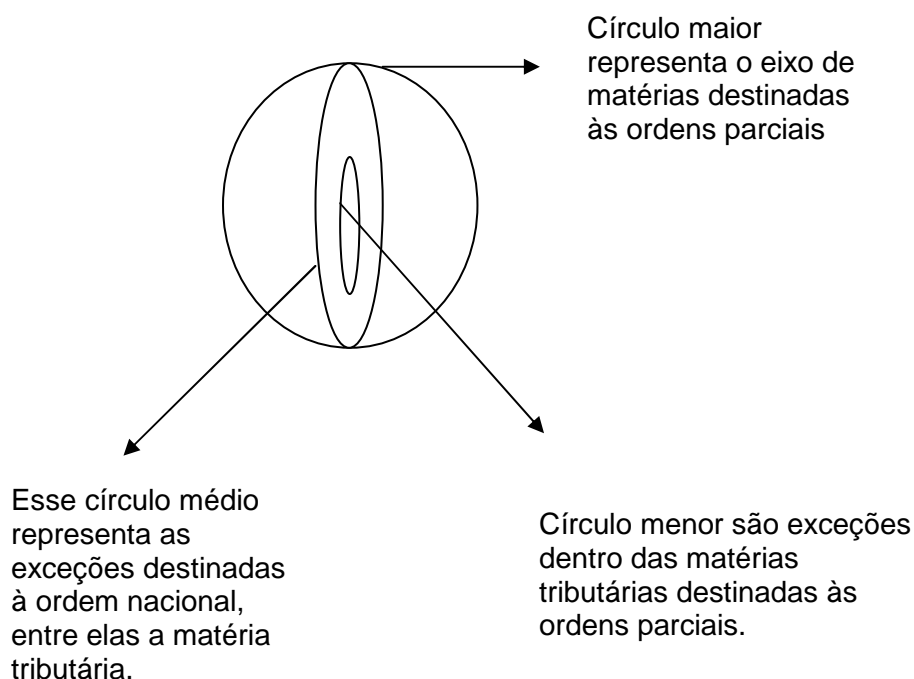
Exposta essa linha, *o que temos de compreender é que com o artigo 146 da Constituição da República, que, como vimos, praticamente, abrange, integralmente, a maior parte de suas matérias do regime tributário, o campo da tributação, com algumas exceções, passa a ser uma das esferas disponibilizadas ao legislador nacional*³³¹. BERNARDO RIBEIRO MORAES explica o aspecto histórico dessa opção:

³³⁰ Geraldo Ataliba é quem afirma: “São exceções que confirmam a regra, as normas gerais. A norma geral de direito financeiro, a de direito tributário, as normas gerais sobre trânsito e tráfego, as sobre seguros, desportos, as diretrizes e bases de educação são exceções a este princípio, mas exceções estabelecidas pela própria Constituição. Portanto, estão confirmando que o princípio prestigiado e afirmado pela Constituição é o da absoluta igualdade (isonomia) entre normas estaduais, federais e municipais.” (ATALIBA, Geraldo. Fontes do direito; fontes do direito tributário. O problema das fontes na ciência do direito e no sistema brasileiro. Hierarquia das fontes como problema exegético. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975).

³³¹ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina o seguinte: “No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área reservada à lei complementar tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redutivo do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário, deferida a lei complementar.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 117-118).

Diversamente do disposto na Constituição de 1946, e das referências dos doutos constitucionalistas que acabamos de lembrar, por meio da leitura de Geraldo Ataliba, a Constituição de 1969 agasalhou outro conceito de autonomia e, evidentemente, deu autonomia nos termos da Constituição com aquela preocupação de fazer um sistema tributário uno, nacional; desvinculou aquele conceito de autonomia, que dava, no sentido de independência completa.³³²

Isso significa que o legislador nacional pode instituir qualquer norma de direito tributário? A resposta é negativa. Sucede que a distribuição se inverte. Examinando-se o sistema tributário notar-se-ão exceções à regra geral que acima enunciamos: na classe “normas nacionais” existirão as exceções que ficarão por conta das ordens parciais. Em um gráfico:



De fato, esse ponto não deixou de ser percebido por RUBENS GOMES DE SOUZA, quando da Emenda Constitucional nº 18/67, baseado no Parecer da Comissão da Reforma sobre a referida Emenda, como se percebe de suas palavras:

A comissão afirma em seu relatório que a diretriz básica da reforma foi a substituição dos três campos tributários, federal, estadual e

³³² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *6ª Assembléia*. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

municipal, supostamente independentes, por um sistema tributário nacional integrado.³³³

E quais são as matérias previstas para os Entes Parciais, sob as quais a União não pode legislar? A resposta é simples.

Esses elementos – que são explicados, não, apenas, pelo “o quê”, mas, também, pelo “para quem” – são o ato de instituir, majorar tributos de suas competências (ou seja, que criam relações de vinculação direta para com a administração pública, regulando o tema da regra matriz de incidência), bem como instituir benefícios – e, aqui, haveremos de empregar o vocábulo em um sentido bem lato, como se qualquer benefício fiscal, vantagem tributária, que interfira na regra matriz de incidência tributária etc. – nos casos não previstos pela Lei Maior.

No tocante ao deles, da própria divisão de competência minuciosamente transcrita na Lei Maior, como se depreende dos artigos 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156 já se infere que cada Ente Tributante tem a aptidão de legislar *instituíndo* tributos de sua alçada. Daí por que a União não pode ostentar tal prerrogativa, nem mesmo por norma nacional. E isso vem ao encontro do princípio da autonomia dos Entes, conforme discorrido no capítulo anterior³³⁴.

Bem se compreenda o seguinte: norma nacional pode tratar da matriz de incidência de diversos tributos, tal como se infere do artigo 146, incisos I, III, “a” e “b”; do § 1º do artigo 155, que trata da lei complementar para o ITCMD; inciso V, do

³³³ Rubens Gomes de Souza. *A reforma tributária no Brasil*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Editora Renovar, n. 83, 1966, p. 3.

³³⁴ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera: “A norma geral não pode criar tributos e, portanto, não é uma fonte de obrigações tributárias. Como a Constituição não cria tributo, algum, mas apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios para decretá-los, a lei complementar que, como o próprio nome indica, deverá complementá-la, também não poderá fazê-lo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Hipótese de Incidência e normas gerais de direito tributário*. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975, p. 220). Rubens Gomes de Souza, tratando do Código Tributário Nacional, assevera o seguinte: “Trata-se, como já dissemos, de uma codificação dos princípios gerais de direito tributário, correspondendo às matérias dos Caps. I a X deste livro, e não uma lei que modifique diretamente à legislação dos diferentes tributos.” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 153).

§ 2º do artigo 155 que institui competência ao SENADO FEDERAL em relação ao ICMS; inciso XII do § 2º do mesmo dispositivo que trata, agora, da competência da Lei Complementar para disciplinar números aspectos da regra matriz de incidência do ICMS; e § 3º do artigo 156 da Lei Maior, que trata da competência da Lei Maior no tocante ao ISS.

Além disso, o artigo 88 da ADCT, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/02, trouxe verdadeira norma nacional ao proibir os Municípios instituírem alíquota mínima inferior a 2% (dois por cento) ou isenção, benefício fiscal que resulte direta, ou indiretamente, na redução da alíquota.

Agora, não se podem confundir essas normas que *tratam* da regra matriz de incidência tributária, com aquelas que *instituem* tributos. A diferença não é material (o quê); a distinção está no para quem. Entre prescrição que institui tributo e aquela proferida pela administração pública há derivação direta; entre norma nacional que trata da regra matriz de incidência tributária e administrativa há derivação indireta: a norma da ordem global³³⁵ volta-se para o legislador parcial (o que a doutrina denomina de norma de estrutura); entre ele e a norma administrativa há o *medium* da norma legislativa parcial. GERALDO ATALIBA, aliás, explica esse ponto com precisão:

A superveniência de uma lei complementar, numa matéria que lhe seja própria, paralisa a eficácia das leis estaduais ou municipais, que estejam em contrário, com suas normas, o que coloca o legislador estadual ou municipal na obrigação de reformular a legislação, fazendo nova lei, adaptando-a ao mandamento da lei complementar. Só então é que se poderá reputar modificada a ordem jurídica estadual ou municipal, para ser, depois, exigido aquele tributo, de acordo com a modificação feita. O decreto – é o hábito que se tem hoje – procura extrair diretamente da lei complementar a sua força jurídica. O decreto estadual e municipal não extraem sua força jurídica de lei complementar, mas sim da Constituição estadual, da própria lei, que se propõe regulamentar. Parece claro.

³³⁵ No presente trabalho, empregamos o termo “normas nacionais” e na normas da ordem total, como sinônimas.

Por isso, normas, como a que se constrói do § 2º do artigo 6º da Lei Complementar nº 116/03³³⁶, que instituem comandos que obrigam o legislador municipal, não vinculam, diretamente, à Administração Pública.

No tocante à vedação de instituição de isenções, a veiculação vem prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição da República, a seguir transcrito:

Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Notar-se-á, contudo, que nem mesmo todas as isenções são atingidas por esse primado. A veiculação guarda exceções – normas nacionais aptas a instituir isenções e benefícios fiscais, tais como as isenções de ISS para serviços a serem exportados ao exterior, prevista no artigo 156, §3º, inciso II da Constituição; isenções, ou benefícios fiscais, no campo do ICMS, previstos por convênios, tais como o inserto no inciso XII, “g”; as possíveis isenções instituídas na definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, previstas no artigo 146, inciso III, “d”, da Constituição da República;

³³⁶ “Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

e benefícios fiscais instituídos às cooperativas para o caso do inciso “c” do mesmo artigo, que trata do dever de Lei Complementar instituir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Pois bem. Com exceção desses casos (instituir tributos, isenções e benefícios nos casos não diretamente delegados pela Lei Maior), o legislador nacional tem amplas possibilidades de tratar sobre matéria tributária, conforme se infere da própria dicção do artigo 146 da Constituição da República. Isso não significa que o campo de competência dos Entes Tributantes seja nulo, nessa matéria. O que se sucede, nesse caso, é uma relação muito semelhante daquela que descrevemos que se opera em diversas hipóteses entre norma legislativa e norma administrativa, no capítulo III: os limites são relativos, de uma norma em relação à outra.

O que pretendemos assinalar, com isso, é que o legislador nacional poderá, em uma decisão política, decidir, até que ponto, deverá regular os conflitos de competência, as limitações constitucionais ao poder de tributar, ou dispor veiculações que definam o “o quê” da regra matriz de incidência dos tributos, ou, então, tratar sobre crédito, obrigação, decadência, prescrição, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo etc. Quanto mais minucioso for o exercício dessa competência, mais delimitado estará o “o quê” destinado às ordens parciais; quanto mais genérico, maior será a liberdade do legislador parcial. O que este último está impedido é de criar disposições que contrariem as normas nacionais. A Constituição permitiu essa flexibilidade, o que é uma opção na criação de hierarquias intermediárias, como vimos no capítulo III.

Por esse panorama, os limites que separam o adequado exercício de competência para instituição de normas gerais e a veiculação de normas de competência de ordens parciais distam de ser fixos. Respeitado o texto constitucional, eles se concretizam a partir das veiculações concretas emitidas pelo legislador nacional. Daremos exemplos.

Os artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional tratam do regime jurídico da constituição do crédito tributário. Enunciam as espécies de procedimentos, a definição, causas de anulação e reforma etc.

Não se ateve o legislador nacional, contudo, a descer sobre minúcias do procedimento do lançamento. Não previu se haveria entrega de GIA, DCTF, DEM, Nota Fiscal Eletrônica etc., ou se notificação do contribuinte, qual o prazo para a apresentação dessa declaração por parte do sujeito passivo para que não incorra em multa, qual o valor da multa etc. Todos esses preceitos estão previstos em normas de ordens parciais.

Então, talvez, no caso do lançamento, seria confortável enunciar que o legislador nacional assumiu sua função de instituidor de “normas gerais”, na acepção que lhe dá, por exemplo, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, como veremos adiante, ao tratar sobre esses assuntos. E o histórico legislativo seria útil nesse sentido³³⁷.

Tomemos, agora, outro exemplo. Como já asseveramos, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 determinando que os prazos decadencial e prescricional de débitos à seguridade social são regidos pelo Código Tributário Nacional. Ora, nessa hipótese, o legislador nacional esgotou a matéria, ou seja, não deixou qualquer espaço ao legislador infraconstitucional. E o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a veiculação de prazo por Lei Ordinária, por ofensa ao artigo 146, inciso III, “b” da Lei Maior.

³³⁷ Mas, para Geraldo Ataliba seria um típico caso de invasão de competência dos Entes Tributantes. Vejamos “Lançamento? Fere a autonomia de todos. Nesta matéria não cabe norma geral. Há alguma definição de lançamento, que não comece afirmando que lançamento é ato administrativo? Não, toda definição de lançamento afirma, em primeiro lugar, “que é um ato administrativo.” Isto é regido pelo direito administrativo. Ora, o direito administrativo é instrumento da autonomia dos Estados e Municípios e da própria União, sendo matéria administrativa, não pode ser objeto de norma geral de direito tributário. Aliás, lançamento não é instituto privativo de direito tributário, em oitenta por cento das hipóteses de aplicação do direito administrativo há um ato administrativo, chamado lançamento.” (6ª Assembléia. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975, p. 229).

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, contudo, o legislador complementar extravasou sua função nesse caso. Bastaria que tivesse previsto elementos genéricos como o termo *a quo* da veiculação de prazos, hipóteses de interrupção³³⁸. O prazo numérico, mesmo, caberia ao legislador parcial. Não foi isso, como vimos, o que decidiu o Supremo Tribunal Federal, não foi isso o que prevaleceu em termos de terceiridade em nossa língua do direito.

O que gostaríamos de indagar sobre esse ponto é o seguinte: se o Código Tributário Nacional tivesse previsto, tão somente, as hipóteses de interrupção do prazo prescricional/decadencial como julgava adequado ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, deixando a cargo do legislador parcial a função de fixar o termo numérico do prazo, se essa tivesse sido a tradição de nosso direito positivo – uma tradição definida, não pela constituição, mas, pela norma nacional infraconstitucional – por mais de quarenta anos, será que a decisão do Supremo Tribunal Federal teria sido a mesma? Teria sido esse artigo reconhecido inconstitucional, assim como inconstitucional todos aqueles que dele retiram seu fundamento de validade?

Claro que qualquer resposta, positiva, ou negativa, seria impossível de ser provada, embora, em nosso íntimo, tenhamos a sensação de que não teria sido a mesma (a decisão). Mas, o que podemos verificar, empiricamente, é que, ao mesmo tempo em que se aceita para o lançamento normas do Código Tributário Nacional, muito mais genéricas – permitindo-se às esferas parciais instituírem disposições mais minuciosas – para a decadência e prescrição, tolerou-se a regulação da norma nacional em um caráter que, praticamente, esgota o tema.

³³⁸ “O que estamos tentando dizer é que a lei complementar poderá determinar – como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) – que a decadência e prescrição são causas extintivas da obrigação tributária. Poderá, ainda, estabelecer, como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CNT) – o *dies a quo* destes fenômenos, jurídicos não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar – como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se perfeitamente no campo das *normas gerais em matéria de legislação tributária*. Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada “economia interna, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 921).

Nesse contexto, a relação material entre generalidade/especificidade, ou o “o quê” do nacional/parcial não é fixa. É dinâmica. É uma linha flexível que pode ir, ora para a esquerda, ora para a direita, conforme a regulação efetiva da norma geral amplie ou reduza a liberdade dos entes para regulamentar certas matérias.

Isso significa que o vácuo (lacunas) do legislador nacional poderá ser preenchido pelo legislador parcial no que for necessário para implementação do regime tributário – desde que, claro, com normas que não conflitem com o disposto pela legislação nacional. E se não fosse assim, o próprio funcionamento do sistema tributário ficaria a depender da veiculação de normas, chamadas da ordem total pela União – ao passo que esta ficaria na contingência de atingir a maioria absoluta (Lei Complementar) para regular seu próprio regime. Ora, este sim seria um entendimento que, praticamente, retiraria qualquer viés federalista de nosso sistema tributário; eis que a omissão do Ente Central aniquilaria a possibilidade de funcionamento dos eixos parciais.

É claro que essa interpretação destoa um pouco daquela construída na tradição da língua do direito brasileiro, pois, sustenta-se que normas gerais tratam de minúcias.

Entendemos, contudo, que nossa interpretação de flexibilidade do campo de competência entre norma geral e norma parcial é bem harmonizável com o § 5º do artigo 34 da ADCT, a seguir disposta: “Art. 35 § 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

Ora, também, devemos nos atentar para as disposições do artigo 24 e 30 da Constituição da República, a seguir citados:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

Como se percebe da própria Constituição da República, não há dúvidas que entre as normas nacionais que instituem normas gerais de direito tributário – ou seja, que não instituem tributos, nem isenções para os casos previstos pela Lei Maior e que se dirigem a todas as pessoas políticas de direito constitucional interno – e as normas editadas pelos Estados e Municípios, não há que se falar em mera repartição de competência, mas, sim, de legítima hierarquia.

De fato, no silêncio absoluto do legislador da ordem total, poderão Estados e Municípios usufruir uma competência material ampla, com base no § 5º do artigo 35 da Constituição da República e § 3º do artigo 24; na hipótese de existência dessas normas, o que poderão efetivar Estados e Municípios é suplementar essa legislação no que cabível, ou seja, instituir dispositivos que facilitem a aplicabilidade dessas normas em seus próprios.

Esse tipo de relação nada mais é do que uma legítima hierarquia, na medida em que o legislador nacional pode delimitar o campo material legislativo a ser preenchido pelos legisladores das ordens parciais.

Foi esse o sentido – ou seja, reconhecendo a hierarquia – dado pela Egrégia 1ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que teve como relator o Ministro Galloti, no julgamento a seguir exposto:

EXECUÇÃO FISCAL. A INTERPRETAÇÃO DADA, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, AO ART. 40 DA LEI N. 6.830-80, RECUSANDO A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO POR TEMPO INDEFINIDO, E A ÚNICA SUSCEPTIVEL DE TORNÁ-LO COMPATÍVEL COM A NORMA DO ART. 174, PARAGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, A CUJAS DISPOSIÇÕES GERAIS É RECONHECIDA A HIERARQUIA DE LEI COMPLEMENTAR.³³⁹

Agora, o que gostaríamos de sublinhar é que o critério hierárquico, ora assinalado, não é explicado pelo procedimento normativo envolvido³⁴⁰. Nessa hipótese, a existência de Lei Complementar é um requisito de validade da norma editada a partir da Constituição. O que garante a hierarquia é a máxima veiculada na Constituição, a de que determinadas normas cumprem a função de norma geral de direito tributário, ou seja, de que exercem a função de se dirigir *para a União* – incluído, aí, o Congresso Nacional – *e/ou Estados e/ou Municípios e/ou Distrito Federal*, dirigindo-se, ora ao legislador, ora ao próprio Poder Administrativo, diretamente.

Assim, por exemplo, imaginemos que uma lei ordinária institua uma norma abolindo o instituto do lançamento de ofício. Sob o quesito da validade, ou seja, de sua adequação, essa norma é totalmente contestável, podendo ser questionada junto ao Poder Judiciário. Todavia, ela cumprirá a função de instituir norma geral de direito tributário e não poderá ser revogada por normas municipais, estaduais ou municipais, pela hierarquia existente entre elas.

Agora, se a União, por meio de lei ordinária, medida provisória etc. enunciar que para o Imposto de Renda o prazo de decadência é distinto, essa norma, claramente, não terá o *status de norma geral de direito tributário* – inexistindo, portanto, violação do artigo 146, inciso III, “b” –, mas terá sua validade questionável, por ser hierarquicamente inferior àquela que disciplinou o prazo, de forma genérica, ou seja, para todas as pessoas políticas de direito público interno.

³³⁹ RE 106217 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI Julgamento: 08/08/1986 Órgão Julgador: Primeira Turma.

³⁴⁰ Nesse sentido, José Souto Maior Borges (*Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 312).

Apenas por uma má sistematização sobre os atributos da hierarquia é que poderíamos pensar que, nesse caso, o procedimento é um critério de adimplemento necessário para a configuração desse tipo de relação hierárquica. Diríamos, ainda mais: se uma norma geral de direito tributário, instituída por Lei Ordinária, prever certo prazo decadencial para todos os tributos e uma norma instituída por Lei Complementar prever prazo específico para o Imposto de Renda, esta estará vinculada hierarquicamente em relação àquela. Por quê? Porque a primeira institui norma nacional – ainda que com validade questionável – e a segunda norma da ordem parcial.

Aliás, percebendo que este critério hierárquico volta-se à natureza das normas introduzidas e não do veículo introdutor, TÁREK MOUSSALEM reconhece a hierarquia de Leis Complementares que instituem normas gerais de direito tributário, perante outras de índole federal. Vejamos:

Como conseqüência, a lei complementar cujos enunciados tratam de normas gerais de direito tributário é hierarquicamente superior às leis complementares e leis ordinárias instituidoras de enunciados em matéria tributária, que sejam leis federais, estaduais e municipais.³⁴¹

Assim, tenhamos que o procedimento poderá ser um critério alternativo (ligado à matéria por um disjuntor includente), mas jamais necessário, para atestar hierarquia entre normas da ordem global e parciais. E não será necessário porque não caberão às Ordens Parciais julgar a validade de norma instituída pela União que prevê norma geral de direito tributário. Elas deverão, quando muito, acionar o Poder Judiciário e obter um provimento (cautelar, por exemplo) que lhes permita legislar de forma antinômica àquela norma. Mas, jamais assim proceder de ofício, porque lhes padece competência para tanto.

³⁴¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 164.

7.2.2 Como reconhecê-las

Conforme asseveramos no item precedente, as normas legislativas nacionais de direito tributário vinculam hierarquicamente às normas das ordens parciais, em função da matéria por elas tratadas. De modo que a competência das ordens parciais são delimitadas, com derivação direta parcial, pelas normas gerais de direito tributário.

São muito recorrentes as discussões de quando uma determinada norma cumpre a função de norma geral de direito tributário ou de norma parcial. Um dos que destacamos, aqui, é a isenção – que na verdade é mais um reconhecimento de não incidência – de COFINS prevista para as cooperativas, prevista no artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91.

Pois bem, em diversos julgados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça ficou reconhecida que essa norma cumpre a função de verdadeira norma geral de direito tributário, por força do artigo 146, inciso III, “c”, da Constituição da República. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - ALEGADA VIOLAÇÃO DOS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS - COMPETÊNCIA DA EXCELSA CORTE - MATÉRIA DECIDIDA COM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL - RECURSO CONHECIDO - COOPERATIVAS - COFINS - ISENÇÃO CONCEDIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 (ART. 6º, I) - LEGISLAÇÃO ALTERADA PELA MP N. 1.858/99 E LEI N. 9.718/98, DE MODO A EXIGIR O PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO - EXIGÊNCIA DA COFINS EM 2º GRAU - PRETENDIDA REFORMA - ACOLHIMENTO - RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Quanto à alegada violação dos artigos 5º, XXXV, e 174 da Constituição Federal, não merece ser conhecido o presente recurso, sob pena de se penetrar no exame de matéria, cuja competência esta afeta à Excelsa Corte, ex vi do artigo 102 da Constituição Federal.

O recurso especial merece ser conhecido no que pertine à vulneração dos dispositivos legais, porquanto o v. acórdão de origem decidiu a matéria colocada nos autos com base em fundamentos constitucionais e infraconstitucionais. Não se insere, dentre as

características da sociedade cooperativa, o intuito lucrativo, razão pela qual é correto afirmar que não se confunde com as denominadas sociedades comerciais; ao contrário, o traço marcante que a diferencia é a “cooperação, com o objetivo de trazer para os cooperados as vantagens que terceiros obteriam se os interessados não 'se cooperassem'” (cf. Milton Paulo de Carvalho, “Enciclopédia Saraiva do Direito”, coordenação Prof. R. Limongi França, vol. 20, p. 412). De acordo com a característica peculiar das cooperativas, quando da prática de seus atos típicos, não se verifica a hipótese de incidência da COFINS, ou seja, atividade-fim das sociedades não visa ao proveito do faturamento, pois os valores percebidos são repassados aos cooperados. Por outro lado, pode-se afirmar que o artigo 146 da Constituição Federal prevê a necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, para dispor sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Assim, pois, enquanto ausente a referida norma complementar, prevalece o disposto na Lei n. 5.764/71 e, bem assim, a característica dos denominados atos cooperativos. A incidência de eventual tributo somente será possível desde que desconfigurado o caráter das relações que envolvem a cooperativa e os seus associados.

A disposição que isenta as cooperativas do pagamento da COFINS ajusta-se, também, aos termos do artigo 146 da Carta da República.

Essa peculiaridade decorre não da circunstância de cuidar de norma de caráter geral em matéria tributária, mas sim porque diante da ausência de norma complementar específica, a predita “isenção” confere o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (letra “c” do inciso III). Agravo regimental provido para conhecer em parte o recurso especial e, nesta parte, dar-lhe provimento, a fim de reconhecer a não-incidência da COFINS nos atos cooperados.³⁴²

Entre os juristas que assim reconheceram, podemos destacar PAULO DE BARROS CARVALHO, conforme segue:

Não bastasse esse relevante argumento jurídico, convém deixar marcado o descabimento de a lei complementar disciplinadora da tributação dos atos cooperativos vir a ser alterada ou revogada total, ou parcialmente, por lei ordinária ou medida provisória. Não fosse pela expressa previsão no artigo 146, III, “c”, da Constituição da República, prescrevendo a necessidade de que o veículo introdutor de normas atinentes ao adequado tratamento tributário dos atos cooperativos seja a lei complementar, o próprio caráter desse instrumento de ajuste segurador do funcionamento do sistema seria suficientemente hábil para impedir alteração desse jaez.³⁴³

³⁴² AgRg no REsp 526.304/SC, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23.03.2004, DJ 31.05.2004 p. 269).

³⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 754.

Porém, esse aspecto não é unânime. Em muitos julgados foi rechaçado o caráter de Lei Complementar do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91. Vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. O "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas", que deve ser regulamentado por lei complementar (art. 146, III, "c", da Constituição Federal), não significa, ao menos necessariamente, "tratamento privilegiado", nem imunidade ou isenção, mas uma disciplina tributária compatível com as peculiaridades típicas dessa forma de desenvolvimento de atividades econômicas. Precedente do STF.

2. No direito constitucional positivo brasileiro, não se pode falar em hierarquia entre lei ordinária e complementar, considerando que ambas as espécies normativas retiram seu fundamento de validade da Constituição Federal. O critério distintivo entre tais espécies é a matéria.

3. Na hipótese aqui versada ocorre exatamente o inverso: leis complementares (nº 7/70 e nº 70/91) que teriam disciplinado relações jurídicas que, em princípio, seriam de competência da lei ordinária. Questão de opção política legislativa, infensa à fiscalização judicial, e que não tem a aptidão para cristalizar a disciplina normativa futura, exigindo nova lei complementar. Não se defere ao legislador infraconstitucional a possibilidade de criar novas matérias sujeitas à lei complementar, sob pena de inverter completamente a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico.

4. Além disso, a Lei Complementar nº 7/70 foi editada sob a égide de um sistema constitucional (da Emenda nº 1/69) que não atribuía a essa espécie normativa a mesma distinção ontológica fixada pela Constituição Federal de 1988. Não havia, naquela época, a necessidade de aprovação por um "quorum" qualificado que pudesse impedir sua modificação, já em 1988, por meio de lei ordinária ou medida provisória.

5. Validade da exigência da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos de medida provisória sucessivamente reeditada até a de nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (que foi colhida pela regra de permanência da Emenda nº 32/2001). A medida provisória em questão previu, em seus arts. 15 e 16, uma série de deduções que, na prática, retiram a incidência desses tributos dos atos cooperativos, propriamente ditos, das receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias aos associados, inclusive para os repasses realizados para pessoas jurídicas associadas.

6. Os valores que ingressam nos cofres da cooperativa, representados pelos pagamentos feitos pelos usuários dos serviços (ou pelos contratantes desses serviços), não são "praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados". Tais pagamentos, na verdade, integram a prática de atos entre terceiros (os usuários ou contratantes) e a cooperativa, razão pela qual não são atos cooperativos, no conceito previsto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, estando sujeitos à tributação aqui discutida.

7. Apelação a que se nega provimento.³⁴⁴

Entendemos que o tema exige um estudo de forma ampla. No item anterior, compreendemos a função e os limites das normas gerais de direito tributário. Fixamos, em suma, quais as *qualidades* – primeiridade – que podem ser encontradas em normas dessa compostura, segundo interpretamos a Constituição.

O esforço do presente item, contudo, será mais direcionado a como identificar essas qualidades no plano concreto, ou melhor, como identificar os índices que atestam esse caráter.

O aspecto, no mais das vezes, envolve o “para quem”: pelo enfoque do pragmatismo de PEIRCE, diríamos que a distinção entre “norma da ordem total” e “norma parcial” é que a primeira se volta para influenciar o comportamento de aplicadores do direito de mais de uma pessoa política de direito constitucional interno, ao passo que as últimas não. Então, o que podemos refletir é quando isso se sucede.

Isso se torna claro, no tocante ao artigo 146, inciso I e 146, III, “a”, que entendemos, precipuamente, ligados. Vislumbramos que cumpre a função de norma geral de direito tributário todo o dispositivo, emitido pelo Congresso Nacional, que regule a definição de tributos e/ou *regule* a regra matriz de incidência de impostos, total ou parcialmente.

³⁴⁴ TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL - 822171 Processo: 200161190057664 UF: SP Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA. Data da decisão: 24/01/2008 Documento: TRF300141208, DJU DATA:13/02/2008 PÁGINA: 1831, JUIZ RENATO BARTH.

Repetimos, materialmente (o quê), não há qualquer distinção entre elas – quando tratam de tributos – e as normas emitidas pelas ordens parciais que instituem tributos. A distinção é o “para quem”: aquelas vinculam, diretamente, o legislador da ordem parcial; essas voltam-se, diretamente, ao Poder Executivo da ordem em que está situada. Portanto, ela possui os seguintes critérios: no tocante ao “como” é instituída por processo legislativo da União; no que se refere ao “para quem” dirige-se a todos os Entes Tributantes, com veiculação direta para os órgãos legislativos; no tocante ao “o quê” caracteriza-se por ser equivalente ao que denominamos função “1” da norma legislativa tributária (que se volta, diretamente, à regra matriz de incidência tributária).

Claro que essa função da norma geral encontra limites. Ela depende de respostas dialógicas que aceitem suas veiculações como traduzindo adequados interpretantes da Constituição da República. Ela tem de levar em conta tendências de emprego na língua do direito, pelo princípio de que ela está subordinada, hierarquicamente, à Constituição: ela deve ser vista, portanto, como uma resposta dialógica de aceitabilidade da Carta Magna e disto poderá depender sua validade. É isso o que podemos identificar, por exemplo, quando o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da norma que permitiu a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis (vide capítulo I): extravasou-se, aí, um elemento de terceiridade da língua do direito, no sentido de que o referido imposto incide sobre as obrigações de fazer.

Assim, por exemplo, o Código Tributário Nacional nos seus artigos que tratam dos impostos, taxas e contribuições de melhoria; a Lei Complementar nº 87/86, que trata do ICMS; a Lei Complementar nº 116/03 que regula o ISS. E todas as outras que atuam nesse sentido³⁴⁵. Essas normas têm a importante função de instituir elementos padrões para interpretação da Carta Magna. Elas visam a tornar

³⁴⁵ Note-se, portanto, que o fato de uma norma geral de direito tributário tratar de um tributo específico não lhe retira esse condão.

interpretantes imediatos (primeiridade) – ou seja, interpretações possíveis da Carta Magna – em, signos a caminho de interpretantes finais.

Já vimos que a principal qualidade que distingue a norma geral de direito tributário da norma que institui tributos nesse caso é o “para quem”: enquanto a norma que institui tributo volta-se para o órgão administrativo da ordem parcial que o instituiu, a norma geral de direito tributário que trata da regra matriz de incidência para evitar conflitos de competência é dirigida aos órgãos legislativos de cada Pessoa Política de Direito Constitucional Interno.

Esse tipo de identificação pode não ser muito fácil, porque o “o quê” dessas normas poderá ser, exatamente, o mesmo. Um exame das fontes do direito enunciado poderá ser um instrumento de investigação primoroso nesse caso. Qual a fonte que instituiu o disposto? O que a Ementa dele preceitua? Qual o contexto de sua criação?

Alguns vetores de identificação poderiam ser os seguintes: (i) uma norma, veiculada por Lei Complementar, editada pelo Congresso Nacional que trate de tributo Municipal, ou Estadual, presume-se que exerça a função de norma geral – não cria tributo eis que, nesse caso, o “para quem” é heterônimo; (ii) uma norma criada pelo mesmo órgão competente para instituir tributo, presume-se que não se trate de norma geral – não nos olvidemos da competência residual de Estados e Municípios; (iii) um dos indicativos que pode ser utilizado para infirmar a hipótese em (ii) é o fato de o dispositivo ter sido instituído em um veículo introdutor – uma lei ordinária, complementar etc. – que discipline, sistematicamente, o regime tributário nacional, contendo indicativos dessa intenção do legislado – exemplo, Código Tributário Nacional, cuja finalidade, quando, trata, por exemplo, do Imposto Sobre a Renda, não é cuidar da instituição desse tributo, mas diferenciá-los das demais competências traçadas pela Carta Magna. Quem sabe não se prossiga no estudo, acrescentando-se outras.

Não entendemos, contudo, de modo geral, que norma que institua tributo, ou crie benefício fiscal de tributo etc., cumpra essa função; eis que, com a exceção dos casos expressamente previstos pela Lei Maior, que antevimos no item anterior, norma nacional não institui isenção. Por isso que não concordamos com quem afirma que o artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, seja norma geral de direito tributário.

No tocante às limitações constitucionais do poder de tributar, como já asseveramos, qualquer norma constitucional pode ser assim entendida. Agora, a norma geral de direito tributário que cumpre a função de dispor sobre essas limitações é aquela (i) instituída pela União que (ii) (a) regulamenta a norma de aplicabilidade contida ou limitada – tal como o artigo 14 do Código Tributário Nacional ou (b) confere interpretante que esclarece o sentido de uma limitação constitucional ao poder de tributar e (c) sem se restringir a um tributo específico, quando a limitação for de ordem genérica, (iii) vincula o legislador da ordem parcial e/ou a autoridade do Poder Executivo, quando for o caso.

Tomemos um exemplo. O artigo 97 do Código Tributário Nacional trata do princípio da legalidade, disposições veiculações que devem, necessariamente, ou não, ser instituídas por Lei. Neste caso, a norma, instituída pela União, é um interpretante que esclarece o sentido do princípio da legalidade; por não se tratar de tributo específico a veiculação – embora haja as particularidades do IPI, IOF, II e IE – a norma é uma regência geral; vincula o legislador da ordem parcial, impedindo-o de delegar competência ao Poder Executivo; vincula a autoridade administrativa, impedindo-a de instituir normas, mencionadas pelo dispositivo, sem fundamento legal.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional: (i) é instituído pela União; (ii) (a) regulamenta norma de aplicabilidade contida; (iii) não se restringe a um tributo específico; (iv) vincula o legislador – que não pode criar critérios além daqueles previstos – e a Autoridade do Poder Executivo que fica na contingência de

reconhecer a imunidade tão logo observe os requisitos da Constituição e do dispositivo³⁴⁶.

Note-se que, na hipótese de a norma parcial apresentar antinomia com esta norma nacional, deveria a Autoridade Administrativa optar pela de maior hierarquia, na medida em que ambas instituem vinculações diretas para sua atividade.

Voltemo-nos, agora, para o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, no que se refere ao IRPJ: esse dispositivo cumpre os requisitos (i) e (ii) (a), mas não o (iii) e (iv), de modo que se trata de uma norma da ordem parcial. Como tal, cria uma antinomia com o artigo 14 do Código Tributário Nacional, incorrendo, portanto, em uma invalidade – obriga o Poder Administrativo a observar certos requisitos para concessão da imunidade não previstas no referido dispositivo. Note-se que, por serem normas antinômicas, que se dirigem diretamente à própria esfera administrativa, não haveria qualquer ilegalidade se fosse aplicada uma em relação a outra.

Agora, pensemos nas ditas normas gerais de direito tributário, previstas no inciso III do artigo 146 da Lei Maior. Quanto ao artigo 146, inciso III, “a”, já explicamos esse tipo de alcance. E quanto ao artigo 146, inciso III, “b”? Quando se determina, por exemplo, que uma norma editada pelo Congresso Nacional, que trata de uma dessas matérias, cumpre a função de norma geral de direito tributário e não institui um elemento que se vincule apenas ao interesse de sua ordem parcial?

Aí cumpre assinalar a relevância do cálculo “de quem”, “o quê” e “para quem”.

No tocante ao “de quem” as normas nacionais do artigo 146, inciso III, “b” serão veiculadas pela União. No tocante ao “o quê”, elas se voltarão genericamente

³⁴⁶ Para Paulo de Barros Carvalho, os artigos 12 a 15 do Código Tributário Nacional seriam típicas normas gerais de direito tributário, como se infere em *Curso de Direito Tributário* (19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 251).

para qualquer tributo, não se prestando para a positivação da cobrança de um tributo específico – porque, nesse caso, os comportamentos dos órgãos aplicadores dos demais Entes Tributantes em nada serão afetados; no que se refere ao “para quem” criam dispositivos que se voltam para as ordens parciais, atingindo tanto o Poder Legislativo – que não pode legislar provocando antinomias – como o Executivo, que deve pautar suas ações com base em tais normas.

Assim, se Lei Complementar vedar a instituição de lançamento por homologação, não poderá outra Lei Complementar permitir esse tipo de lançamento para o Imposto Sobre a Renda – que seria norma de interesse, apenas da União; eis que haveria norma de ordem parcial, voltando-se contra dispositivo de norma nacional.

Agora, pensemos na norma do artigo 146, inciso III, “c”, da Lei Maior. Teremos, para isso, que refletir sobre o sentido do termo “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”.

De tal artigo, não temos dúvidas que a norma nacional poderá, nesse caso, formalizar interpretantes que disciplinem casos de não incidência, ou mesmo isenções de tributos, ainda que de outras esferas normativas. Isso porque as verdadeiras cooperativas, tendo-se em vista a particularidade de sua forma atuação – ausência de faturamento, inexistência de escopo lucrativo etc. – podem enfrentar problemas econômicos acentuados, caso sejam tributadas tais como as demais pessoas jurídicas.

Assim como se opera com as normas do artigo 146, inciso I ou III, “a”, não há sentido enunciar que disposições de tal jaez estão impedidas de tecer veiculações que atinjam tributos específicos, eis que interferir na própria regra matriz de

incidência é o único mecanismo próprio para se garantir um adequado tratamento tributário³⁴⁷.

Se assim, questiona-se: poderia norma geral de direito tributário nacional instituir isenções heterônimas para as cooperativas? Não temos dúvidas que sim, sob pena de se retirar qualquer significado pragmático (influência sobre as condutas do dispositivo). E pode criar isenção que se volte para tributos federais? Parece-nos mais evidente que sim.

Por outro lado, estariam essas matérias restritas à edição de lei complementar, ou seja, teria o Constituinte vedado essa regulamentação da competência dos Entes Tributantes? Para nós, interpretação como essa seria absurda: se cabe ao legislador nacional instituir adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, também ao legislador parcial deveria ser dada tal prerrogativa. O Constituinte, nesse caso, *não quis restringir a possibilidade de benefícios às cooperativas, antes, pretendeu ampliá-las.*

Em verdade, quando institui benefício fiscal às cooperativas, ou se deixa de instituí-los de forma completa, a União interfere na eficácia técnica semântica das normas tributárias dos Entes Parciais: as cooperativas, possuindo, em tese, baixa capacidade contributiva podem não ter meios financeiros de recolher todos os tributos impostos pela legislação. Isso significa que impor a essas entidades a prerrogativa de recolher todas as exações existentes é, na prática, decretar a inviabilidade dessa forma de instituição.

Nesse sentido, ao agraciar as cooperativas, financeiramente, com benefício de imposto federal, o legislador nacional pode garantir, por exemplo, que Municípios tenham maior possibilidade de exigir destas sociedades seus próprios tributos. Além disso, fomenta-se a economia de uma forma global.

³⁴⁷ Em sentido contrário, Renato Lopes Becho (*O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para o seu "Adequado Tratamento Tributário"*. In: _____ (org.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 270).

Infelizmente, a vertente de que entre Lei Complementar e Lei Ordinária há apenas campos materiais de competências distintos – de modo que a Lei Complementar não pode “invadir” a competência do legislador ordinário, “ficção” de nossa língua do direito que não resiste a um exame sistemático de nosso direito enunciado constitucional – prejudica de modo cabal a experiência cognitiva para que se interpretem, com um mínimo de coerência, normas como essa. Como vimos, o “o quê” pouco importa para se restringir, *a priori*, a competência do legislador que institui normas gerais de direito tributário do legislador parcial; o cálculo do *para quem* será primordial nessa análise. Torna-se, preciso, portanto, uma análise sobre a função da lei complementar em nosso ordenamento para que se compreenda, adequadamente, esse fato. E será nossa empresa do próximo capítulo. Antes, porém, algumas palavras sobre as Resoluções e os Tratados.

7.3 Das Resoluções do Senado

Além das normas nacionais instituídas por Leis Complementares, em matéria tributária, às Resoluções do SENADO foi outorgada a competência de instituir normas nacionais em matéria de ITCMD e ICMS, com a competência material de:

- a) Fixar as alíquotas máximas do ITCMD [§ 1º, inciso IV, do artigo 155]
- b) Com relação ao ICMS, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; [§ 2º, inciso VI, do artigo 155]
- c) De forma facultativa:
 - I) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; [§ 2º, V, “a”, do artigo 155]
 - II) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [§ 2º, V, “b” do artigo 155]³⁴⁸.

³⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 75.

Essas normas são hierarquicamente superiores às leis ordinárias das respectivas ordens parciais dos Estados, na medida em que restringem a competência destes Entes, no tocante ao “o quê” – critério quantitativo dos tributos.

De fato, inexistindo as referidas Resoluções, caberão aos Estados, por meio de lei, fixar as alíquotas de ITCMD, da forma que julgarem melhor atender a Constituição da República – princípio da isonomia, não confisco etc. – bem como suas necessidades de política interna; com o advento delas, contudo haverá patente limitação na imposição dessas alíquotas. O mesmo se vale para as demais normas, que se referem ao ICMS.

Note-se, contudo, que a deliberação dos Estados que permitir que a alíquota interna seja inferior à alíquota interestadual – prevista no § 2º, inciso V, do artigo 155 – é hierarquicamente superior à respectiva Resolução que assim tratar, eis que estará condicionando o limite mínimo previsto para essa alíquota.

Curioso, apontar, ainda, que a Constituição da República instituiu a possibilidade de Resolução do Senado definir alíquota aplicável à operação de exportação de ICMS, como se nota acima, mas criou a imunidade sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Claramente, há uma antinomia aparente entre as normas: casos imunes não podem gerar a imposição de alíquotas. Como resolvê-la?

Ora, considerando-se a superveniência do disposto na Emenda Constitucional frente ao texto originário da Lei Maior, e levando-se em conta a inexistência, nesse caso, de hierarquia entre elas – pois não concebemos o §2º, V, “b” do artigo 155, como cláusula pétrea –, infere-se que essa aparente antinomia há de ser

solucionada pelo critério da cronologia, de tal forma que, por conta da imunidade, não mais prevalece essa possível regulação por parte da Resolução.

De qualquer sorte, tenhamos as resoluções do Senado como outros veículos introdutórios aptos a instituir as chamadas normas “nacionais”, condicionando hierarquicamente as normas legislativas das esferas parciais.

7.4 Dos tratados em matéria tributária

7.4.1 Relação do tratado com a ordem interna

Partimos, no presente trabalho, de uma concepção dualista entre direito interno e direito das gentes. Em nossa acepção, o direito internacional está para o direito interno assim como a filosofia está para as línguas ocidentais: para nos aproveitarmos da alegoria de FLUSSER, tratando da primeira³⁴⁹, diríamos que o direito internacional é produto da *conversação* entre diversas ordens jurídicas.

Nessa conversação, concebemos certos atos de fala que são intersecções entre direito interno e ordem externa: os Tratados. É por meio desses instrumentos que as ordens conversam entre si, formando uma *cultura jurídica internacional*.

Os artigos constitucionais que adaptam a língua do direito interno a essa conversação global, tal como, por exemplo, o artigo 21 da Lei Maior que consagra à União a prerrogativa de “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais” e o artigo 84 que delega tal competência, externamente, ao Presidente da República, criam condições de possibilidade da participação da República Federativa do Brasil no diálogo externo.

³⁴⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 1. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004, p. 85.

Grandes doutrinadores que se verteram sobre o tema, partindo da visão dualista entre direito interno e direito externo, convencionaram que não são os Tratados que têm validade no âmbito da legislação interna, mas as normas que os recepcionam. Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO³⁵⁰, HELENO TAVEIRA TORRES³⁵¹, colocando sempre a tônica nos veículos introdutórios que os recepcionam.

Gostaríamos de colocar nosso ponto de vista sobre o tema e explicar por que entendemos que o Tratado, *per se*, é uma norma interna e externa ao mesmo tempo, é, melhor dizendo, um objeto dinâmico com dois objetos imediatos distintos: um do direito interno, outro do direito externo.

Sucedem que nossa ordem vislumbra tal entidade, como um signo interno. De fato, o veículo normativo Tratado é mencionado pela Constituição da República em diversos dispositivos. No § 2º do artigo 5º é prescrito que os direitos e garantias expressos na Lei Maior não excluem outros previstos em Tratados; o artigo 21 permite à União – pessoa política que não existe para o direito internacional, mas, sim, pelo ângulo interno – manter relações com sujeitos de direito internacional; o artigo 84 inciso VII, que já citamos; o artigo 102, inciso III, coloca o Tratado em relação sintagmática com a Constituição, ao dispor que a primeira submete o segundo, hierarquicamente; o artigo 105, inciso III, “c”, coloca em relação hierárquica os Tratados e as decisões judiciais, permitindo ao Superior Tribunal de Justiça exercer esse controle, mediante julgamento de Recurso Especial.

Isso significa que Tratados, bem ou mal, são veículos normativos previstos no direito brasileiro, são realidades constituídas pela nossa língua do direito. Claro que por ser uma língua do direito própria, a unidade Tratado, sob o ângulo interno, sofre

³⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 74.

³⁵¹ “Merece destaque lembrar que o tratado não adquire validade na ordem interna. Válidos devem ser os atos de recepção. Válida deve ser a edição do Decreto Legislativo.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 568).

uma deformação: é outro objeto imediato do que aquele vislumbrado pelo prisma externo. Essa unidade de fala firmará certas relações sintagmáticas com normas do direito internacional e outras distintas com o direito interno, constituindo, por assim dizer, duas realidades, cada qual com seu ponto de vista.

Assim, Tratado pode não ser válido, internamente (correto) e o ser externamente. Pode não ser mais vigente para o direito nacional e o ser para a conversação externa; não há qualquer empecilho.

Externamente, Tratado é revogado pelos modos previstos pelo direito internacional; internamente, pelos mecanismos consolidados pelo direito nacional. Por esse contexto, estudar a posição hierárquica do Tratado, no plano do direito nacional, é verificar sua condição de manutenção no sistema.

7.4.2 Posição hierárquica das normas introduzidas por tratados

Normas insertas por Tratados assumem uma significação jurídica, após passarem pelo procedimento de serem autorizadas por Decreto Legislativo, editado pelo Congresso Nacional, serem ratificados por representante do Poder Executivo, no plano internacional e publicados no Diário Oficial Nacional – o que , na prática se dá com a edição de Decreto do Poder Executivo³⁵².

Não vislumbramos qualquer óbice em aceitar que os Tratados possam ser considerados incorporados, já mediante a ratificação, passando a ingressar no ordenamento desde que publicados na imprensa nacional correspondente. Isso porque essa é a forma de vigência no direito internacional e ficando silente, a

³⁵² Sobre o tema, Alexandre de Moraes explica o seguinte: “Em regra, o Congresso Nacional poderá aprovar os tratados e atos internacionais mediante a edição de decreto legislativo (CF, art. 49, I), ato que dispensa sanção ou promulgação por parte do Presidente da República. O decreto legislativo, portanto, conte aprovação do Congresso Nacional ao tratado e simultaneamente a autorização para que o Presidente da República ratifique-o em nome da República Federativa do Brasil, por meio de um decreto presidencial.” (*Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 665)

Constituição, sobre o tema, pensamos que tenha aceitado essa *práxis* do direito das gentes – resposta dialógica de aceitação.

Em termos pragmáticos, contudo, a publicação passa pelo *medium* do Decreto Presidencial³⁵³, afinal, internamente, convencionou-se que esse ato *promulga* e determina a publicação do Tratado. Todavia, esse ato normativo, uma vez incorporado, possui uma significação jurídica própria, ou seja, não tem força de Decreto: tem força de Tratado, como se infere de todos os artigos constitucionais anteriormente citados.

Antes de ser um problema, meramente, de nomenclatura, a discussão ganha relevo no jogo pragmático que é o diálogo da língua do direito: assinalar que Tratado é um veículo, autônomo, ainda que na qualidade de objeto imediato do direito interno – que independe do objeto imediato do direito internacional – implica reconhecer que as normas por ele introduzidas guardam uma relação hierárquica que seria inexistente caso não instituídas por tal espécie normativa. E esse aspecto é previsto pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional, como segue: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Determina o dispositivo que os Tratados e as convenções internacionais revogam³⁵⁴ ou modificam a legislação interna e serão *observados* pela que lhes sobrevenha: ou seja, os tratados, ou melhor, as normas por eles introduzidas, são hierarquicamente superiores às normas internas – ou melhor, às normas das ordens parciais, como veremos adiante.

³⁵³ Nesse sentido, vide RE 71154/PR, publicado no DJ 27/08/1971.

³⁵⁴ Há os que dizem que essa “revogação” é uma mera retirada de eficácia. O que pretendem assinalar, com isso, é que uma vez revogado o Tratado, no plano internacional, as normas internas que eram incompatíveis quando de sua edição retornam com sua força. Aqui, nos parece que é um problema de especialidade. A norma especial, ainda que hierarquicamente superior, cria um critério específico que retira da norma, que era genérica, determinadas subclasses. Uma vez sendo revogado esse critério desaparece, retornando, com toda sua amplitude, a anterior norma genérica. Com os Tratados não é diferente.

Bem verdade é que essa vinculação hierárquica não foi aceita, de maneira pacífica, pela nossa melhor doutrina. PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, assevera que os conteúdos inseridos por decreto legislativo que incorpora os tratados – para o Ilustre Professor a incorporação é feita a partir da edição desse mesmo veículo – encontram-se no mesmo patamar de igualdade do que as normas introduzidas por leis ordinárias³⁵⁵.

Quando se analisa a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no tocante aos Tratados, percebem-se algumas divergências relevantes que devem ser devidamente refletidas por quem estuda a matéria.

Sobre o tema, o que se costuma assinalar é que posição consagrada pelo Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional abrange os “tratados-contratos”, que disciplinam situações individuais e concretas. Segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, no julgamento do STF RE 80.004 SE, o Ministro Cunha Peixoto decidiu que pelo princípio de que “um contrato deve ser respeitado pelas partes”, que o artigo 98 teria aplicação a essa espécie de Tratados³⁵⁶. Essa também foi a interpretação firmada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme segue:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF.

IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

³⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 74.

³⁵⁶ Sobre o julgado, José Souto Maior Borges. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 320. O julgado foi publicado no RTJ 88/829.

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.
- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.
- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.
- Recurso especial provido.³⁵⁷

Frise-se, porém, que nos termos do voto do Ministro Cunha Peixoto, tratados-normativos “traçam as regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato”, ao passo que os tratados contratuais “são acordos entre os governantes acerca de qualquer assunto. O contratual é, pois, título de direito subjetivo”³⁵⁸. Ora, convenhamos que a prevalecer tal definição, na prática, a maior parte dos Tratados que se voltam à área tributária são classificáveis como “Tratados Contratos”.

Muito bem, quando do julgamento da ADIN n. 1.480-3-DF, a Suprema Corte emitiu julgamento com duas conclusões importantes: (i) a paridade hierárquica entre Tratado e Lei Ordinária; (ii) a impossibilidade de Tratado dispor sobre norma destinada à competência de Lei Complementar. Vale refletir sobre a Ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.480-3-DF
(Medida liminar)

RELATOR : MIN. CELSO DE MELLO
 REQUERENTE : CONF. NACIONAL DO TRANSPORTE – CNT
 ADVOGADOS : LUIZ CARLOS BETTIOL E OUTROS
 REQUERENTE : CONF. NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI
 ADVOGADOS : ALDOVRANDO TELES TORRES E OUTROS
 REQUERIDO : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

³⁵⁷ REsp 426.945/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.06.2004, DJ 25.08.2004 p. 141.

³⁵⁸ RE 80.004-SE, DJ, 19/12/77, voto do Ministro Cunha Peixoto, fls. 955.

REQUERIDO : CONGRESSO NACIONAL

EMENTA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – CONVENÇÃO Nº 158/OIT – PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA – ARGUMENTO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) – POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 – REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR – CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) – CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) – CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS – POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO – PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.

PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.

- É na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe – enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto.

O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais – superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado – conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política.

O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro – não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) –, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

- O Poder Judiciário – fundado na supremacia da Constituição da República – dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporadas ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes.

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as

regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*“lex posterior derogat priori”*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público.

Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil – ou aos quais o Brasil venha a aderir – não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo em determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

- A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10).

A conclusão (ii) foi fundamentada em precedentes do Supremo Tribunal Federal, mormente, o RE em que a disposição foi

sacramentada. Nesse contexto, o Tratado apenas poderia prevalecer nas hipóteses de (i) especialidade ou (ii) cronologia.

No tocante à conclusão (ii), entre os argumentos de destaque, podemos citar, por o do Ministro NELSON JOBIM, sustentando, em síntese que se outorgada ao Decreto Legislativo e ao Decreto, no ato de inserção de Tratados, a competência para dispor sobre norma de competência da Lei Complementar, bastaria ao Estado Brasileiro a conduta de celebrar Tratados, que a essa barreira procedimental estaria burlada.

Assim, aparentemente, tem-se: (i) uma posição firmada, consolidada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça e por votos lavrados no RE 80.004/SE, no sentido de que, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, os Tratados-Contratos – aqueles com direitos subjetivos entre as partes – prevaleceriam sobre as demais normas editadas pela ordem interna – e os Tratados-Leis estariam no mesmo plano delas; (ii) outra, no sentido de que “Tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias”.

Confessamos não nos conformar com essa distinção entre Tratado-Lei e Tratado-Contrato com relação aos vínculos que guardam para com as normas do direito interno. Ora, verse da matéria que versar, Tratado é um compromisso que o Estado Brasileiro firma para com outros países. Os mais genéricos, multilaterais, não são menos compromissos do que os mais restritos, ou individualizados. Pelo contrário, são entidades normativas de um caráter simbólico mais acentuado.

De toda sorte, o que restou decidido é que os Tratados em matéria tributária, por sua estrutura, enquadram-se na esfera dos “tratados-contratos” seja lá o que isso significar. Ficou, em suma, decidido que Tratados em matéria tributária prevalecem sobre atos normativos das ordens parciais. Tanto é que analisando, por

exemplo, o Tratado do GATT, no RE 229096, o MINISTRO MOREIRA ALVES, explica o seguinte³⁵⁹:

Ulhoa Canto, um dos elaboradores do projeto que resultou no CTN, em depoimento que se acha na Revista dos Tribunais nº 267, página 25, esclarece haver o dispositivo em questão sido inspirado na jurisprudência do STF, segundo a qual, as leis instituidoras dos tributos não eram poderosas bastante para tornar sem efeito as normas isentivas contidas nos tratados firmados pelo Brasil.

Assinala, entretanto, que a partir do julgado do RE 80.004, julgado em 1977, esta Corte mudou de posição, ao decidir, por ampla maioria, que o tratado não prepondera sobre a lei federal.

Analisando-se o mencionado acórdão, todavia, verifica-se ter ele versado controvérsia travada no campo de direito comercial (Convenção de Genebra acerca de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias), havendo alguns votos afastado, de passagem, a incompatibilidade do art. 98 do CTN com a Constituição Federal justamente ao fundamento de que se trata de norma restrita à legislação tributária.

É certo que outras vezes se fizeram ouvir, durante o referido julgamento, no sentido de que se refere o dispositivo não quaisquer tratados ou convenções, mas tão-somente os tratados-contratos, asserção que mereceu, de parte do Min. Rodrigues Alkmin, escudado em Rousseau, a observação de que o tratado internacional, pela sua natureza e por seus caracteres formais, é irreduzível a um contrato.

Não é menos certo, porém, que por meio de inúmeros pronunciamentos que se seguiram, o STF, embora sob a égide da EC 01/69, reconheceu, ainda que implicitamente, a constitucionalidade da mencionada norma complementar, ao admitir a preeminência do GATT sobre as leis tributárias dos Estados-membros (RE 113.1509, Min. Carlos Madeira, RE 113.701 114.950, Min. Moreira Alves).

Em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem federal, estadual, ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional [...]

Ora, nos julgados acima citados, conforme a construção do Relator, o artigo 98 do Código Tributário Nacional foi considerado, em consonância com sua supremacia interna, independentemente de ser tratado-lei ou tratado-contrato – se é que tal distinção faz algum sentido.

³⁵⁹ “RE 229096 / RS - RIO GRANDE DO SUL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Julgamento: 16/08/2007 Órgão Julgador: Tribunal Pleno”.

Sendo assim, se tentássemos sistematizar a posição da jurisprudência poderíamos chegar às seguintes conclusões: (i) normas inseridas por Tratados em matérias não tributárias têm paridade equivalente às inseridas por Lei Ordinária; (ii) Tratados em matérias tributárias são normas da ordem total; (iii) Tratados em matérias não tributárias estão vedados de legislar sob normas de competência da Lei Complementar, sob pena de serem usados como mero instrumento de burla da Constituição da República; (iv) Tratados em matéria tributária podem regular, até, mesmo, em que a Lei Complementar não pode – ao instituir isenções não previstas pela Carta Magna.

Não nos parece difícil sustentar que essa interpretação não se caracteriza por tratar o ordenamento com a coerência que seria esperada. Dir-se-á que o sistema jurídico não é coerente. Mas, o ordenamento é constituído pelos interpretantes que empregamos no texto.

Agora, a prevalência dos Tratados – independentemente de ser matéria tributária ou não – sobre as normas das ordens parciais parece-nos, de toda sorte, algo bem compatível com uma interpretação sistemática da Constituição da República. Ora, pelo método indutivo de interpretação, diríamos que há inúmeras normas nacionais que reconhecidamente prevalecem sobre as normas das ordens totais (e.g. normas gerais de direito tributário, normas gerais de direito financeiro etc., Resoluções do Senado, Convênios etc.). Ora, se esse é um hábito do Texto Constitucional – um elemento de terceiridade – e se não há qualquer elemento, com relação aos Tratados, que nos indique um percurso diferente, por que haveríamos de inverter esse hábito?

Ademais, entre os *princípios fundamentais* da República, tem-se o da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade – artigo 4º, inciso IX. Parece-nos que sujeitar as normas dos Tratados em relação de paridade àquelas emitidas pelas ordens parciais implicaria uma grave ameaça a concretização desse primado.

De qualquer sorte, nossa posição, no presente estudo, é que os Tratados são normas da ordem global e que, nesse sentido, sujeitam, hierarquicamente, àquelas veiculadas pelas ordens parciais³⁶⁰.

³⁶⁰ Por essa acepção, o termo “legislação interna” do artigo 98 do Código Tributário teria referência a normas da ordem parcial. Não reputamos a possibilidade de Tratado prevalecer sobre Lei Complementar que institui norma geral de direito tributário, em função da hierarquia procedimental da segunda em face dos primeiros, como explicaremos no capítulo seguinte.

CAPÍTULO VIII – HIERARQUIA PROCEDIMENTAL

8.1 Hierarquia formal: o critério da solenidade

8.1.1 Considerações iniciais

A supremacia hierárquica da Constituição perante as demais normas legislativas – e, pela transitividade ínsita do vínculo de hierarquia, diríamos: para as demais normas do sistema – é um pressuposto derivado na norma fundamental, em alguns aspectos³⁶¹; mas, também, uma circunstância contingente, por outros.

Muitos jus-constitucionalistas pensam esses dois aspectos como associados uns aos outros e, de fato, estão certos. Mas, tomar consciência dessa dupla fundamentação hierárquica pode trazer bons rendimentos à pesquisa.

Como exemplo da primeira ordem de pensamento, vale ilustrar com as lições de DERLY BARRETO DA SILVA FILHO, que enuncia o seguinte:

Por ser a ordem jurídica fundamental da sociedade, a constituição, obra do poder constituinte originário, goza de um *status* hierárquico superior ao dos demais atos jurídicos públicos emanados dos poderes constituídos.

Neste prisma, ao projetar-se sobre todo o sistema normativo, determinando a sua subsistência, a constituição traduz-se como lei básica, a lei maior, a lei das leis, o fundamento de validade dos atos praticados pelos órgãos estatais.³⁶²

³⁶¹ “e pergunta-se por que o sentido subjetivo do ato emitente da Constituição também é seu sentido objetivo, i.e., uma norma válida, ou com outras palavras: o que é fundamento de validade dessa norma, então a resposta é: porque como jurista se pressupõe que se deve conduzir como historicamente prescreve a primeira Constituição”. (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, 326).

³⁶² SILVA FILHO, Derly Barreto e. *Controle Jurisdicional dos Atos Interna Corporis do Poder Legislativo*. (Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1999,,p. 11.

Como se infere de seu argumento, a Constituição tem o *status* hierárquico perante demais atos jurídicos públicos por “ser a ordem jurídica fundamental da sociedade”. Ora, que é isso, senão a adoção de uma NORMA FUNDAMENTAL?

Diríamos que essa relação hierárquica, mencionada pelo referido jurista, é a supremacia simbólica da Constituição: convencionada, posta por um padrão interpretativo do ordenamento, no sentido de que as normas introduzidas por um veículo denominado “Constituição” servem de fundamento de validade às demais normas do sistema.

A segunda idéia associada à hierarquia Constitucional é de sua rigidez. Os constitucionalistas não divergem no sentido de que a rigidez, ou seja, a vinculação de um determinado “como”, mais solene do que a legislação comum, para que se disponha sobre determinados “o quês”, garante, concretamente aquilo que se denomina rigidez da Constituição. Aliás, JOSÉ AFONSO DA SILVA, assim sustenta: “A rigidez constitucional decorre da maior dificuldade para sua modificação do que para a alteração das demais normas jurídicas da ordenação nacional. Da rigidez emana a primordial consequência, o *princípio da supremacia da Constituição* [...]”³⁶³

Em que pese a tais entendimentos, apontaríamos que, mesmo sem esse dado procedimental, a Constituição da República já garantiria sua supremacia hierárquica perante, pelo menos, algumas normas do sistema. Ora, quando se adota o pressuposto da Norma Fundamental, percebe-se que, enquanto vigentes, as normas da Constituição são vinculantes, ou seja, têm força jurídica. E sendo o direito uma ordem prescritiva criadora de sua própria competência, essa força normativa da Constituição há de sujeitar, pelo menos, algumas autoridades no ato concreto de produção normativa.

Nesse contexto, se a Constituição cria órgão e a eles delimita competência – “o que”, “como” ou “para quem” – e se se admite pela Norma Fundamental que ela

³⁶³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 45.

assim pode fazer juridicamente, ou seja, sob pena de sanção – mesmo que a esses órgãos seja deferida a competência para que alterem qualquer um desses elementos, assim o farão com fundamento de validade na própria Carta Magna. O cálculo “como”, “o quê” e “para quem” bem o indica.

Se a Constituição, veiculada por veículo introdutor V.I., permite que um órgão altere sua própria competência material, por meio de um veículo V.I., de procedimento ordinário – Constituição, portanto, flexível –, a norma que exerce essa prerrogativa revoga disposto constitucional – que trata da competência original material desse órgão – com fundamento de validade no artigo da Lei Maior que assim o permitiu; e se norma introduzida por V.I. altere a competência de órgão O’ competente para instituir V.I.” – originalmente prevista na Lei Maior –, essa mesma alteração também tem de ser fruto de uma permissão da própria Constituição, portanto disposta em uma relação hierárquica.

Adotada a premissa da Norma Fundamental, poder-se-á inferir que, pelo menos, algumas normas da Constituição são hierarquicamente superiores a algumas normas concretas do ordenamento.

Agora, o que a exigência de procedimento rigoroso para modificar a Constituição permite – tal como, por exemplo, a sistemática das próprias Emendas Constitucionais, aprovadas por 3/5 do Congresso Nacional – é o seguinte: (i) impossibilidade jurídica de normas insertas por veículos de procedimento mais céleres modificarem a competência dos órgãos (agentes enunciadores) que as produziu; (ii) vedação de que essas mesmas normas alterem competências de outros órgãos; (iii) transformação da hierarquia constitucional em um hábito no ordenamento.

Eis, aí, o caráter de rigidez constitucional: (i) a divisão de veículos introdutores aptos a mudar a Constituição daqueles que não estão habilitados para tanto; (ii) a determinação de relação hierárquica das normas introduzidas por todos esses

veículos, perante as demais; (iii) o estabelecimento de um critério procedimental (numérico) para a referida divisão. Isso comprova que, em determinadas situações, a natureza do veículo introdutor determina o grau hierárquico da norma *independente da matéria em que regula*. Por isso não concordamos, em termos universais, com a assertiva de GABRIEL IVO, para quem “Assim, a hierarquia não é determinada, simplesmente, por meio de veículo introdutor de normas. O conteúdo veiculado é de fundamental importância para determinar o patamar hierárquico.”³⁶⁴

É preciso que se questione qual o critério que determina a posição hierárquica de uma norma perante a outra. E o critério do veículo introdutor é determinante, por exemplo, no caso das Emendas Constitucionais perante normas infraconstitucionais, no caso das Leis, perante normas não legislativas, entre outros aspectos. Apenas um estudo sistematizado da hierarquia em nosso ordenamento pode demonstrá-lo.

Devemos pensar, então, qual o significado, em um regime democrático, para essa barreira procedimental, se é que existe. E muitos juristas pensaram sobre ele.

Lembremos que, em nosso capítulo III, enunciamos que na democracia o procedimento polifônico gera a norma centrípeta: aquela portadora de um alto grau de importância no sistema, em termos hierárquicos. Nesse feixe procedimental em que diversas vozes se combinam, para, após deliberações, atingir uma única voz – a norma –, dois princípios principais podem estar envolvidos: o da conciliação e do maioria³⁶⁵.

A conciliação implica uma otimização das vontades, de tal forma que todos os afetados contribuem para a formação da vontade política. Por isso que HESSE explica em alto e bom som que deveria ser sempre aspirado em uma ordem democrática. Vejamos:

³⁶⁴ IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 79.

³⁶⁵ HESSE, Konrad. *O direito constitucional da República Federal na Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1988, p. 123.

A regulação clara de questões pendentes por uma autoridade forte pode em muita coisa ser mais simples do que a luta e negociação complicada, penosa e freqüentemente agradável entre os participantes, que nem sequer sempre conduz à produção de um acordo. Onde, todavia, num caminho de um entendimento, é encontrada uma compensação, a qual todos os afetados aprovaram, o resultado convencerá e tornará a coação desnecessária; ela será, porque todos os interesses participantes são considerados otimamente, muitas vezes, também, objetivamente, mais exato do que no caso da regulação unilateral por aqueles que têm o poder de decidir. Por isso, em todas as fases de formação políticas são dados, em primeiro lugar, compensação e entendimento, o procedimento democrático de formação de vontade assenta diretamente sobre isto, que tão longe quanto possível conciliação livre seja aspirada e obtida.³⁶⁶

Sucedo, porém, que adotar o princípio da conciliação de forma irrestrita faz gerar imobilismo³⁶⁷, porque a conciliação requer o mínimo para cada um. Daí por que se adota o primado da maioria, de tal maneira que à maioria não são impostas ações que ela desaprova.

Ocorre, todavia que, para certos “o quês” ou “para quem”, conforme o caso, a Constituição determina que a maioria simples não é competente para tomar uma decisão sem uma aprovação da minoria. Neste caso, criam-se procedimentos qualificados em que a minoria cria uma possibilidade de bloqueio a certas mudanças pretendidas pela maioria. Vejamos o que explica HESSE:

Em casos nos quais, para uma decisão, é necessária uma maioria *qualificada*, o princípio da maioria aproxima-se do princípio da conciliação. Uma tal maioria a Constituição pode pede, regularmente, em decisões fundamentais, nomeadamente, uma modificação constitucional (artigo 79, alínea 2, da Lei Fundamental). Também nisso se evidencia o significado da conciliação livre para a ordem democrática: as bases da ordem devem assentar-se sobre reconhecimento e aprovação livres, tão amplos quanto possíveis, porque eles somente então afiançam firmeza da coletividade. Que uma minoria de bloqueio, desse modo, possa contrapor eficazmente sua vontade à vontade da maioria é tomado em conta por causa desse resultado integrador, mas também no interesse de proteção da minoria.³⁶⁸

³⁶⁶ HESSE, Konrad. *O direito constitucional da República Federal na Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1988, p. 125.

³⁶⁷ Ibidem, p. 125

³⁶⁸ Ibidem, p. 123.

CANOTILHO também explica a importância da qualificação procedimental para o regime democrático:

A maioria não pode dispor de toda a “legalidade, ou seja, não lhe está facultado, pelo simples facto de ser maioria, tornar disponível o que é indisponível, como acontece, por exemplo, com os direitos, liberdades e garantias e, em geral, com toda a disciplina constitucionalmente fixada (o princípio da constitucionalidade sobrepõe-se ao princípio majoritário). Por vezes, a importância de um assunto exige *maiorias qualificadas* não só para garantir a vontade intrínseca da decisão, mas também para a proteção das minorias.³⁶⁹

Partamos, portanto, do seguinte ponto no presente capítulo: ao condicionar que determinados tipos de diálogos – entre dois agentes enunciadore – sejam iniciados a partir de um procedimento legislativo robusto, o constituinte efetiva que a decisão tomada pelo primeiro seja fruto de um entendimento que muito se aproxima ao princípio da conciliação; ao impedir que normas da maioria (simples) revoguem tais decisões, cria-se uma hierarquia procedimental no sistema jurídico.

8.1.2 Observando nosso sistema tributário nacional

Uma das raras unanimidades entre os juristas que travam contato com o sistema tributário nacional é o caráter minucioso de nossa Constituição da República, ao menos comparativamente, com os demais ordenamentos jurídicos. ALIOMAR BALEEIRO esclarece esse ponto com a precisão de sempre, enunciando que “Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo em que reduziu as disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira.”³⁷⁰

³⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 328.

³⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 2.

Embora tenhamos, de certa maneira, apontado a importância da Lei Complementar no capítulo anterior, assim como o da Lei Ordinária no capítulo 3, não podemos nos furtar a quantidade de temas tratados por nossa Constituição que, se não “esgota” o regime tributário, como se costuma dizer, ao menos tece determinações ora mais panorâmicas, ora mais detalhadas, sobre seus diversos aspectos.

Ora, se assim é, e se a Constituição é apenas modificável mediante procedimento que envolve a concordância de 3/5 (três quintos) de nossos congressistas, haveremos de assentir que o princípio da conciliação foi muito prestigiado em nosso sistema constitucional é, digamos, uma característica que passa pelos mais variados assuntos da tributação.

Retenhamos, nesse momento, tal dado, que nos será útil adiante.

8.2 Lei Complementar em matéria tributária

8.2.1 Primeiras palavras

Ao tratarmos da questão de proteção às minorias, inevitável tecer ponderações sobre a questão da Lei Complementar e sua posição hierárquica no sistema.

Há correntes doutrinárias que contrastam: uma que prega a hierarquia incondicional da Lei Complementar em matéria tributária, tal como HUGO DE BRITO MACHADO; há aquelas que não negam tal hierarquia, desde que a lei complementar seja materialmente complementar, tal como GERALDO ATALIBA, originalmente; há os que sustentam a hierarquia somente nos casos em que a Lei Complementar seja fundamento de validade da Lei Ordinária, tal como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES; há os que preconizam total impossibilidade de hierarquia,

tendo-se em vista a delimitação de matérias distintas a serem regidas por cada espécie de veículo introdutor, como MICHEL TEMER. Vejamos, comparativamente, cada uma delas.

8.2.2 Da posição de Geraldo Ataliba

GERALDO ATALIBA, em sua clássica obra, *Lei Complementar na Constituição*, traçou alguns argumentos em prol da tese da superioridade hierárquica da lei complementar perante leis ordinárias.

O primeiro argumento do Mestre que poderíamos destacar decorre da posição topográfica sedimentada a essa espécie de veículo introdutor, prevista no artigo 46 da Constituição da República de 1946. Sustentava o seguinte:

O texto do artigo 46 observa inteiramente estas recomendações técnicas, ao arrolar as normas jurídicas do sistema tributário brasileiro. Abaixo das leis constitucionais localizou as complementares, seguidas imediatamente das ordinárias. A hierarquia ideal corresponde a essa gradação. A principal consequência jurídica desta circunstância reside na superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária.³⁷¹

ATALIBA, contudo, sustentava estar vedado ao Congresso converter qualquer matéria em seu objeto. Não poderia criar inibições ao legislador ordinário³⁷², embora sustente que “se nada impede que a lei complementar discipline matéria própria das demais espécies legais, no campo que lhe é próprio, não goza de qualquer superioridade³⁷³”.

Nesse contexto, note-se que a relação hierárquica foi definida a partir de três elementos distintos: (i) a posição topográfica no artigo 46 da Constituição da

³⁷¹ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971, p. 38.

³⁷² *Ibidem*, p. 35-38.

³⁷³ *Ibidem*, p. 58.

República de 1946 (equivalente ao atual artigo 59); (ii) o *quorum* a ela destinado; (iii) a matéria de que ela trata.

Mas, não se pode confundir o critério para determinação do vínculo hierárquico com a motivação desse critério. Compreendamos.

Se se argumenta que o critério do vínculo hierárquico entre duas normas introduzidas é a natureza do antecedente do veículo introdutor que as institui (o procedimento ou o como), então teremos razão de nos questionar a justificativa disso: seria princípio democrático? Um princípio geral do direito? Alguma norma específica? Assim, a forma *per se*, pode ser um critério de reconhecimento hierárquico, mas não uma justificativa.

A explicação, por sua vez, pode ser construída a partir do elemento topográfico da Lei Maior. Essa linha argumentativa pode ser “tachada” de interpretação literal, não sistemática etc. Mas, poderia ser justificada, por exemplo, em termos semióticos. Vejamos.

Sucedem que ao enumerar as normas em determinada ordem vertical, o legislador produz um interpretante que, por sua qualidade, lembra aos juristas aquele ícone a que já nos referimos – mas, que ficou consolidado como uma espécie de lei em nossa língua do direito, tal como o lugar comum na imagem de nuvens que lembram um algodão doce – que é o da verticalidade do ordenamento. O legislador, assim, empregaria um signo que lembra, por uma semelhança, a disposição hierárquica do sistema. Tal disposição gráfica – que pode ser uma das características dos signos, enquanto *representamens* – produziria um novo interpretante: agora, um signo dicente que revela, ou melhor, que permite que se construa o *ethos* da Constituição, ou seja, a vontade do legislador de criar um sistema hierarquizado.

Isso, que seria espécie de hipótese, anima o jurista nos primeiros testes empíricos: as Emendas, reconhecidamente hierarquicamente superiores às demais normas, são as primeiras; as leis complementares que, assim, como as Emendas, possuem *quorum* qualificado, vêm em seguida. Se prosseguíssemos com os testes, contudo, verificaríamos que nossa hipótese não passa da prova da experiência que o pragmatismo requer. Mas isso, veremos posteriormente.

Agora, associado a esse fundamento e ao primeiro requisito que é o da forma, GERALDO ATALIBA aplicou um segundo requisito que é o da “matéria”. Lei Complementar é hierarquicamente superior à Lei Ordinária apenas nos casos em que os supostos requisitos de sua natureza, a saber, a forma e a matéria, estivessem cabalmente preenchidos. Assim, norma introduzida por Lei Complementar é hierarquicamente superior à Lei Ordinária? A resposta seria: sim, desde que fosse materialmente complementar. O mesmo entendimento é hoje compartilhado por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO³⁷⁴, GABRIEL IVO³⁷⁵, entre outros.

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO também assim sustentou, mas por argumentos um pouco distintos. Invocou ser “princípio geral do direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma”³⁷⁶. E complementa que “lei ordinária, a medida provisória e a lei delegada estão sujeitas à lei complementar. Em consequência disso, não prevalecem, sendo inválidas as que as normas que a contradisserem.”³⁷⁷

Todavia, GERALDO ATALIBA sustenta que o constituinte resguardou “certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas [...]”. E acrescenta: “Se assim agiu, não pretendeu deixar ao arbítrio do legislador o

³⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005

³⁷⁵ *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 79

³⁷⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 34. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 214.

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 214.

decidir sobre o que deve ou o que não deve contar com essa estabilidade particular”³⁷⁸.

A mesma linha é seguida por outros juristas, como ALEXANDRE DE MORAES³⁷⁹ e JOSÉ AFONSO DA SILVA – que, originalmente, sustentava a hierarquia sem maiores explicações, na primeira edição de sua Monografia, passando, após as obras de ATALIBA e SOUTO MAIOR BORGES a explicar que lei complementar é assim entendida quando trata de matéria especificamente prevista pela Lei Maior³⁸⁰.

Portanto, com GERALDO ATALIBA – em sua obra “Lei Complementar na Constituição –, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, JOSÉ AFONSO DA SILVA, norma introduzida por Lei Complementar é hierarquicamente superior à norma introduzida por Lei Ordinária, quando tratar de matéria, a ela reservada pela Constituição. Essa linha, contudo, não resistiu a algumas refutações de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, como veremos a seguir.

8.2.3 Da posição de José Souto Maior Borges

Quando JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES escreveu a obra-prima “Lei Complementar em Matéria Tributária”, buscou refutar a posição, então preponderante na doutrina, de que Lei Complementar guardaria supremacia hierárquica, com relação à Lei Ordinária.

Como início argumentativo, lembra o professor pernambucano que no Brasil inexistente hierarquia entre ordens parciais. Assim, não há vínculo hierárquico entre

³⁷⁸ Ibidem, p. 215.

³⁷⁹ “Não será o detentor da iniciativa legislativa, tampouco o Congresso Nacional que determinará tal procedimento a seguir, se o da lei ordinária ou da lei complementar.” (MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 642).

³⁸⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 246.

normas federais, estaduais e municipais³⁸¹. Eis um fundamento que afasta, *a priori*, uma possível hierarquia entre lei complementar federal *versus* legislação de ordem parcial.

Agora, um argumento por ele rechaçado refere-se ao suposto benefício de ordem previsto no artigo 46 da Constituição de 1967, com a Emenda 1/69, sobre o processo de produção legislativo. Para o ilustre pensador pernambucano, “da posição intermediária que, no rol do artigo 46 da Constituição ocupa a lei complementar não se segue que a lei ordinária retire necessariamente a sua validade da conformidade com ela”³⁸². Efetivamente, a interpretação jurídica não poderia ser motivada pela interpretação literal.

Gostaríamos de acrescentar que a relação icônica, não é necessária (terceiridade). É o que comentamos da relação das nuvens que formam interpretantes que são figuras. Esses interpretantes são de possibilidade. Para que sejam identificados, torna-se necessário que o intérprete esteja dotado da propensão de retirar, do *representamen*, umas e não outras qualidades.

Assim, um argumento que parte de uma possibilidade efetivamente não demonstra uma consequência necessária. Apenas uma instância que, pode ou não, sensibilizar o aplicador do direito conforme fatores distintos, como sua ideologia, sua formação, seus interesses etc.

Atualmente, ainda, se pensarmos que as Medidas Provisórias ocupam posição inferior à Lei, em tal rol, e nem por isso estão impossibilitadas de revogá-las, veremos que resta infirmada a regra em seu atributo de generalidade. Não resiste à experiência.

³⁸¹ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 16.

³⁸² ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971, p. 20.

Muito bem. O Professor SOUTO também sustentou, a exemplo do que já consolidava GERALDO ATALIBA, como vimos, que a “lei ordinária é obrigada a respeitar o campo privativo da legislação complementar, tal como esta não pode invadir o campo da legislação ordinária”³⁸³.

Essa segunda vedação, contudo, é mais no sentido da necessidade, do que da juridicidade. Seria, em nossa visão – interpretando o que esses juristas pensam – muito mais uma restrição lógica, pois, “se a lei complementar invadir o âmbito material de validade ordinária da União, valerá tanto quanto lei ordinária federal.”³⁸⁴ Em, outros termos, ela não é inválida. Ela “é simples lei ordinária”, apesar, digamos, de seu *nomem iuris*³⁸⁵.

Com efeito, por essa acepção, à Lei Complementar teriam sido atribuídos dois requisitos, um de fundo e um de forma. O de fundo seria o de dispor sobre matérias a ela outorgada, exclusivamente, pela Constituição da República. O de forma é o modo de sua constituição. Por isso, por exemplo, que o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO a tem como “aquela que dispondendo sobre matéria expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional”³⁸⁶.

Acrescenta SOUTO, ainda, que o procedimento é um requisito de existência da Lei e não de sua eficácia, ou melhor, de sua qualificação hierárquica³⁸⁷, afastando, portanto, argumentações como a de MANOEL GONÇALVES etc., que colocam a hierarquia pela forma como um “princípio geral do direito”.

³⁸³ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971, p. 21.

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 26.

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 26.

³⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 227.

³⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 47.

Agora, gostaríamos de sublinhar duas grandes contribuições, inseridas pelo Professor Souto, no tema da Lei Complementar: a primeira no sentido de que nem toda Lei Complementar que dispõe sobre matéria exclusiva desse veículo introdutor guarda relação hierárquica sobre normas instituídas por Leis Ordinárias³⁸⁸; a segunda se volta à irrelevância do procedimento para fins de determinação de hierarquia entre normas nacionais e da ordem total.

No tocante à primeira argumentação, MESTRE SOUTO lembra que hierarquia é uma relação de derivação. Nesse contexto, passa a citar inúmeras matérias, previstas no texto da Carta Magna de 1967, que impossibilitariam, *per se*, qualquer forma de relação para com Leis Ordinárias. Confessamos que discordamos de algumas delas.

Entre as normas citadas, destaca-se aquela prevista no § 2º do artigo 19 da Constituição de 1967, que instituía isenção de impostos federais, estaduais e municipais³⁸⁹. Nossa discordância é no sentido de que, ao criar tais disposições, a norma nacional impedia que normas federais, estaduais ou municipais instituíssem tributação sobre tais casos, limitando, portanto, o “o quê” delas. De qualquer sorte, ele cita, entre as referidas normas previstas pela referida Constituição, aquela instituída por lei complementar que regula o funcionamento do colégio eleitoral, a que iria dispor sobre direitos políticos etc.³⁹⁰

Por fim, quem sabe o argumento mais importante de SOUTO é no sentido de que a hierarquia entre normas nacionais e aquelas expedidas pelas ordens parciais não se justifica pela forma. Pelo contrário, ela seria acidental para essa determinação. E um exemplo incisivo seria o próprio Código Tributário Nacional, norma nacional aprovada mediante Lei Ordinária – e que não se transformou em Lei Complementar, o que seria impossível³⁹¹.

³⁸⁸ Ibidem, p. 83.

³⁸⁹ Ibidem, p. 88.

³⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 88, 89.

³⁹¹ “São, as normas gerais de direito financeiro e tributário, revistas de eficácia vinculante para os Estados Membros e Municípios, independentemente de qualquer consideração de hierarquia”.

E essa, pensamos, é a grande diferença entre pensadores como SOUTO e JOSÉ AFONSO DA SILVA, ALEXANDRE DE MORAES, MANOEL GONÇALVES; os primeiros justificam a hierarquia da lei complementar, em virtude da forma, mas só a admitem nos casos em que a matéria for de reserva de lei complementar; SOUTO, por sua vez, não só nega essa hierarquia necessária – para os casos em que a matéria é de Lei Complementar – como demonstra que as normas nacionais são hierarquicamente superiores às de ordem parcial, independente do procedimento de sua constituição.

De fato, os argumentos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES demonstram vícios de raciocínios, então, vigentes na jurisprudência e doutrina.

Como vimos, a identificação da hierarquia entre duas normas requer a análise do seio da Constituição para que se estabeleça em que medida o órgão enunciador de uma pode determinar as condições referentes ao “o quê”, “como” e “para quem” o agente enunciador da outra está obrigado a observar. Agora, é preciso que se identifique o critério de determinação hierárquica que assim o sustenta, bem como, é mister que esse critério seja justificado.

A doutrina anterior a MAIOR BORGES sustentava, por uma interpretação icônica, digamos assim, a supremacia hierárquica da Lei Complementar, a partir da análise gráfica de um único artigo e a partir do rigor do procedimento a ela destinado. Assim, o critério era a forma e o conteúdo e a justificativa era um ícone. Ao desfazer esse único nó da linha argumentativa, o jurista pernambucano aprimorou a análise hierárquica em nosso ordenamento.

Uma vez expostos tais planos, fez identificar casos que revelam evidência de um “para quem” hierárquico – normas da ordem total – demonstrando, ainda – em

(BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 97).

nossa visão, acertadamente – que a natureza do procedimento de lei complementar não é condição necessária para identificação da hierarquia de tais normas, perante as ordens parciais. E a comprovação empírica disso seria o próprio Código Tributário Nacional, aprovado com procedimento de lei ordinária.

A pequena distinção que gostaríamos de marcar apenas refere-se ao que ele *não inovou perante a doutrina tradicional*. Trataremos disso no momento adequado.

8.2.4 Da posição de Michel Temer

Vimos que, (i) se GERALDO ATALIBA reconhecia que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária quando tratasse de matéria típica a ela, e (ii) JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES argumentou que, em que pese à existência de leis complementares que servem de fundamento de validade a leis ordinárias, o caráter procedimental seria meramente acidental para determinar essa hierarquia, (iii) com MICHEL TEMER, simplesmente motivou-se a inexistência de qualquer órbita comum de materialidade entre lei complementar e lei ordinária que pudesse permitir uma hierarquia.

Para MICHEL TEMER, a hierarquia se revela pela relação de fundamento de validade que uma norma tem perante outra. Nesse sentido, à medida que lei complementar e lei ordinária retiram seu fundamento do artigo 59 da Constituição da República, não há hierarquia entre as normas introduzidas pelos referidos veículos introdutores³⁹².

Esse argumento sofreu a seguinte crítica de ALEXANDRE MORAES:

A tese pela hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada e medida

³⁹² TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 22. ed., 2. tir. Malheiros Editores: 2008, p. 149.

provisória) é fortemente criticada, alegando-se que ambas retiram fundamento de validade da própria constituição, bem como possuem diferentes campos materiais de competência.

Em relação ao primeiro argumento, devemos lembrar que todas as espécies normativas primárias retiram seu fundamento de validade da própria Constituição Federal, inclusive, as Emendas Constitucionais, nem por isso se diga que estariam no mesmo patamar hierárquico que as demais.³⁹³

De fato, o que gostaríamos de deixar consignado a essa altura é que é próprio das relações hierárquicas o estabelecimento de derivação direta e indireta. Relação direta para com a Constituição todas normas têm. E é isso o que reconhece TEMER. Mas, nem para todas as normas essa relação direta esgota os vínculos de fundamento de validade que uma norma guarda. E é isso que é revelado pela crítica de ALEXANDRE DE MORAES, nos pontos acima citados.

O segundo argumento de MICHEL TEMER para afastar a hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é o da inexistência de âmbito material totalmente diverso. Vejamos:

A distinção entre lei ordinária e a lei complementar reside no *âmbito material* expressamente previsto, que, por sua vez, é reforçado pela exigência de um *quorum* especial para sua aprovação. A lei ordinária tem outro campo material. Qual é o campo material da lei ordinária:

Podemos chamar de campo residual. Isto é: o campo que não foi entregue expressamente ao legislador complementar, nem ao editor de decreto legislativo e resoluções.

É por exclusão, pois, que se alcança o âmbito material da lei ordinária.

Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos à Constituição a cada qual destas espécies normativas.³⁹⁴

Em que pese à força do argumento, gostaríamos de expor posição distinta, que pode ser vista a partir de dois ângulos: um que afirmaria a premissa, mas

³⁹³ MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 644.

³⁹⁴ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 22. ed., 2. tir. Malheiros Editores: 2008, p. 150.

refutaria a conclusão, por uma contraditoriedade para com o ordenamento; outra, que, simplesmente, negaria a premissa. A primeira, quem sabe, seja mais precisa se tomada em consonância com alguma de nossas idéias, anteriormente expostas. A segunda é mais simples de ser demonstrada. São óticas distintas. Explicaremos esta última e depois voltaremos à primeira.

Se tomarmos matéria como o conjunto de temas tratados pelas diversas normas, pensamos não se sustentar a assertiva de que não há intersecção entre aquilo que é regulado por leis complementares e leis ordinárias. O artigo 146, I, “a” da Lei Maior determina que cabe à Lei Complementar definir a hipótese de incidência e base de cálculo dos impostos. Por outro lado, os artigos 153, 154, 155 e 156 permitem à Lei Ordinária instituí-los. Ora, em termos de matéria, “o quê” haverá patente intersecção – embora, haja diferença no “para quem”; o mesmo, podemos apontar sobre normas que disciplinam conflitos de competência – que há de se voltar, em última análise, aos elementos que irão compor a regra matriz de incidência dos tributos –, assim como aquelas que criam tributos: as duas irão tratar sobre os critérios da norma tributária em sentido estrito, a primeira, delimitando o seu conteúdo e a segunda criando seu conteúdo; demonstramos, também, no capítulo anterior, que os limites entre normas gerais de direito tributário e normas parciais não é fixo, cabendo a lei complementar determiná-lo, conforme o legislador é mais, ou menos, minucioso. Em suma, gostaríamos de colocar em alto e bom som: pelo enfoque, ora adotado, *no sistema tributário nacional, a competência material destinada às leis ordinárias e leis complementares pela Constituição é praticamente a mesma*³⁹⁵.

E citemos, então, exemplos. Gostaríamos de citar o artigo 5º da Lei Complementar n. 116/03: “O contribuinte é o prestador de serviços.”

Agora, o artigo 5º *caput* da Lei Municipal n. 13.701/03: “O contribuinte é o prestador de serviços.”

³⁹⁵ Exemplos de intersecção material entre lei complementar e lei ordinária, vide Alexandre de Moraes (*Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 644).

Precisamos pedir vênia ao leitor por um equívoco. É que invertemos a redação. Na verdade, o artigo 5º da Lei Complementar n. 116/03, que, evidentemente, trata de matéria totalmente distinta do artigo 5º da Lei nº 13.701/03 – afinal lei complementar e lei ordinária não possuem campo material comum – prescreve o que segue: “O contribuinte é o prestador de serviços.”

E o artigo 5º da Lei n. 13.701/03 prescreve, por sua vez, que “O contribuinte é o prestador de serviços.” e não “O contribuinte é o prestador de serviços.” como equivocadamente havéramos citado, linhas atrás.

É claro que os artigos guardam a mesma redação.

Onde está a inexistência de intersecção? Qual a diferença entre esses textos de Lei Complementar e Lei Ordinária? Será que um invadiu a esfera de competência material do outro? É evidente que não. Uma retira validade do artigo 146, inciso III, “a” da Lei Maior; a outra, do artigo 156, inciso III, da Lei Maior.

Mas, poderíamos sofisticar essa visão, passando para a aceitação da premissa de MICHEL TEMER, nos seguinte plano: embora o “o quê” abstratamente pensado e dissociado do “para quem” entre lei complementar e lei ordinária possa identificar pontos comuns no plano de competência dos dois veículos introdutórios, essa visão abstrata não deveria ser conduzida. Ela não é, digamos, assim, a mais precisa. Sucede que, por um enfoque de bakhtiniano os signos não possuem um significado congelado, fixo, independente de um contexto: eles são constituídos no ato de enunciação, pelo contexto.

Isso significa que um “o quê” da lei complementar classificada como norma nacional de direito tributário, por exemplo, por se destinar a um “para quem” distinto do da lei ordinária que institui norma parcial é, necessariamente, diferente daquela.

Note-se que se trata de perspectiva complementar: no primeiro enfoque, faz-se uma análise pensando-se na abstração isoladora que distingue o “o quê” de tudo o que lhe circunda; na segunda, focam-se alguns aspectos no contexto.

Se assim é, e se isso retira qualquer possibilidade de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, então teremos de salientar que não vigora, entre nós, o princípio da supremacia da Constituição. Se a Constituição se dirige a todos os órgãos do sistema, a matéria destinada a ela – pensada concretamente a um “para quem” que são todos – não permite qualquer possibilidade de intersecção para com os demais veículos introdutores.

O raciocínio não pode prosperar, por óbvio, porque tomada “matéria”, nesse sentido, um dos pressupostos da relação hierárquica será a distinção material entre as normas envolvidas: o “para quem” delas, é, necessariamente, diverso, contribuindo, por conseqüência, a um “o quê” diferenciado.

Daí não nos sensibiliza essa linha que sustenta diferença “material” entre lei complementar e lei ordinária para sustentar uma inexistência de hierarquia, o que só prevalece quando não se esclarece o que é “matéria” e quais os requisitos de “hierarquia”.

8.2.5 Da influência da doutrina no Supremo Tribunal Federal

Uma análise da jurisprudência demonstra o quanto as idéias, acima expostas, tiveram reflexos perante o Poder Judiciário.

De certa forma, o Poder Judiciário combinou parte dos argumentos de José SOUTO MAIOR BORGES, GERALDO ATALIBA E MICHEL TEMER – sem perceber, muito, a diferença entre elas – reconhecendo a inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Vejamos.

A questão da hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária ganhou relevo quando das discussões envolvendo a revogação da isenção da COFINS, que fora concedida às sociedades profissionais, pelo artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n. 70/91, pelo artigo 56 da Lei n. 9.430/96. Outro julgado relevante foi a majoração da alíquota da COFINS, que passou de 2% (dois) para 3% (três por cento), acréscimo esse instituído por meio de alteração de Lei Ordinária, para Lei Complementar.

Para que se compreendam os deslindes desses julgados, é mister que se examine como esse veículo introdutor, a saber, a Lei Complementar, foi tratado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Muito bem. No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade, n. 1 – DF – que se voltava a constitucionalidade da Lei Complementar n. 70/91, que institui a COFINS –, ajuizada pela mesa do Senado Federal e pela mesa da Câmara dos Deputados, o Plenário do Supremo Tribunal Federal se pronunciou sobre a alegação de que, a referida contribuição, por ser tributo novo, deveria ter sido instituída em conformidade com o disposto ao §4º do artigo 195, c/c 154, inciso I, da Constituição da República. Vejamos parte do arrazoado da petição apresentada pela Mesa:

Os contribuintes que ingressaram em juízo impugnando a contribuição instituída pela Lei Complementar n. 70/91, alegam, em síntese, o seguinte:

- a) resulta em bitributação por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS;
- b) fere o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União;
- c) como contribuição social não poderia ser arrecadada pela Receita Federal;
- d) trata-se, a rigor, de imposto inominado, como já reconheceu o STF, fruto da competência residual da União;³⁹⁶

³⁹⁶ Petição Inicial da ADC 1, citada pelo Relator Ministro Moreira Alves, às fls. 95 do acórdão da ADC 1/02, publicado no DJU DJ 16-06-1995 PP-18213,

Como se sabe, a COFINS foi instituída para substituir o FINSOCIAL, criado pelo Decreto-lei 1940/82, tributo este que encontrava fundamento de validade na competência residual da União, com base no artigo § 5º do artigo 18 da Constituição de 1967. Sucede que no RE 103.778-DF, o Supremo Tribunal Federal firmara o posicionamento de que o tributo ostentaria a natureza de imposto inominado, quando incidente sobre a receita bruta – estando, portanto, na faixa de competência residual da União – e de adicional de IR, quando recaísse sobre o lucro³⁹⁷.

Nesse sentido, com o advento da Nova Carta Constituinte, passou-se a discutir se o FINSOCIAL estaria enquadrado na figura de contribuição social. Ato contínuo, uma vez editada a Lei Complementar n.º 70/91, que instituiu a COFINS, a referida discussão se estendeu à nova contribuição.

Segundo se argüia na época, os dois dispositivos (§ 4º do artigo 195, e 154, inciso I), combinados, exigiriam a observância dos seguintes requisitos, para a COFINS: (I) o tributo deveria ser instituído por Lei Complementar, o que de fato foi; (II) deveria ser não cumulativo, o que não era; (III) não poderia ter a base de cálculo de impostos de competência da União, Estados, e Distrito Federal e Municípios, embora a base de cálculo do gravame fosse o faturamento, que, aliás, era a mesma do PIS.

Enfrentando os referidos argumentos, o Relator da referida ADC, O MINISTRO MOREIRA ALVES, concluiu o seguinte: 1) A COFINS, apesar de administrada pela União, tem como finalidade o custeio da Seguridade Social, apresentando, portanto, natureza de contribuição; 2) Por apresentar natureza

³⁹⁷ RE 103778 / DF - DISTRITO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA Julgamento: 18/09/1985. Órgão Julgador: Tribunal Pleno DJ 13-12-1985 PP-23210. EMENT VOL-01404-03 PP-00354 Ementa FINSOCIAL. DECRETO-LEI 1940, DE 25 DE MAIO DE 1982. CARACTERIZADA A SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA, LEGITIMA-SE A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE, ART-153, PAR-29, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PACIFICOU-SE A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE O DECRETO-LEI, EM NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL, OBSERVADOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELO ART-55 DA CONSTITUIÇÃO, PODE CRIAR E MAJORAR TRIBUTOS. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NÃO CONHECIDOS.”

diversa de imposto, não implica inconstitucionalidade o fato de que sua base de cálculo guardar identidade a dos impostos previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Lei Maior; 3) A COFINS retira seu fundamento de validade no artigo 195, I, da Constituição da República; 4) Apesar de ter sido instituída por Lei Complementar, ela poderia ter sido instituída por Lei Ordinária, o que significa enunciar o seguinte: a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária (trata de matéria de Lei Ordinária) e formalmente complementar (*quorum* de maioria absoluta); 5) Nesse contexto, não estava submetida à dicção do § 4º do artigo 195, da Lei Maior, o que revela sua constitucionalidade.

Segue a citação dos fundamentos do voto do referido Ministro, no julgado já citado:

Sucedem, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei Ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91, não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no §4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa Lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não se tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso de constituição, à Lei Complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se afirmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária. (fls. 123/124).

Convenhamos que a discussão travada foi um tanto quanto peculiar. Os artigos 154, inciso I e § 4º do artigo 195, da Lei Maior, que já estudamos, instituem

alguns direitos individuais, todos se projetando para o caso de ser criado tributo de materialidade não prevista, originalmente, no próprio seio da Constituição da República. Uma das garantias individuais para que isso ocorra é o dever de sua instituição por Lei Complementar.

O voto, então, deu ênfase à desnecessidade de Lei Complementar para criação da COFINS para inaplicabilidade dos requisitos do artigo 154, inciso I, desfazendo uma espécie de falácia do conseqüente, própria do raciocínio combatido, que seria o seguinte “se a LC 70/91 foi criada por Lei Complementar, então ela é uma nova fonte de custeio à seguridade social”. É claro que essa hipótese não resiste a um mero teste empírico. Assim, a chamada inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, constituída pelo Supremo Tribunal Federal, nasceu da refutação de um argumento, digamos assim, não muito sustentável.

De toda sorte, do julgado se infere que para o Supremo Tribunal Federal, dispositivos que tratam de matéria não destinada a Lei Complementar são tidos como de Lei Ordinária, tal como a tradição de GERALDO ATALIBA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES etc.

Para que se compreenda o desenrolar do contexto jurisprudencial, frise-se que houve a revogação do artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n.º 70/91 – que instituíra isenção às sociedades civis – pelo artigo 56 da Lei n.º 9.430/96. Vejamos a redação do primeiro artigo:

Art. 6º São isentas da contribuição:

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

Como se nota, as sociedades previstas no artigo 1º do DL estariam isentas da COFINS. O artigo, por sua vez, determinava o que segue:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Posteriormente, o artigo 56 da Lei n.º 9.430/96 passou a dispor o seguinte:

Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Assim, passou-se a discutir a legalidade do artigo, tendo-se em vista que a norma isentiva houvera sido instituída por Lei Complementar.

Muito bem, foi prolatada, então, a seguinte decisão pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

1. Tributário. COFINS. Isenção. Sociedade Civis de prestadores de serviços médicos. A Lei Complementar n. 7091, de 30/12/91, em seu artigo 6º, inciso II, isentou, expressamente, da contribuição do COFINS, as sociedades civis que trata o artigo 1º do Decreto-Lei n. 2397, de 23.12.87, sem exigir qualquer outra condição, senão as decorrentes da natureza jurídica daquelas entidades.

2. Em decorrência da mensagem concessiva de isenção do artigo 6º, inciso II, da LC 70/91, fixa-se o entendimento de que a redação posta pelo referido comando, por Lei Complementar, conseqüentemente, com potencialidade hierárquica posterior à Legislação Ordinária, revela que será isenta da COFINS as sociedades civis que cumulativamente observarem os seguintes requisitos:

- seja sociedade constituída exclusivamente por pessoas físicas, domiciliadas no Brasil.

- tenha por objetivo a prestação de serviços profissionais por profissões legalmente regulamentada;

- seja registrada no registro civil das pessoas jurídicas.

3. Outra condição não foi exigida pela Lei Complementar, no seu artigo 6º, inciso II, para gozo de isenção, especialmente, o tipo de regime adotado para fins de incidência ou não do Imposto de Renda.

4. Posto tal panorama, não há argumento jurídico para acolher a tese adotada pela Fazenda Nacional de que há, também, ao lado desses requisitos, acima elencados, um último, o do tipo de regime jurídico adotado pela sociedade. A Lei Complementar não fez tal exigência, pelo que não cabe ao intérprete criá-la.

5. É irrelevante o fato de as recorridas terem optado pela tributação dos resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o artigo 71 da Lei 8.383/91, e os artigos 1º e 2º da Lei 8.541/92. Essa opção terá reflexo para fins de pagamento de Imposto de Renda. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n. 70/91, haja vista que esta, repita-se, não colocou como pressuposto para o gozo de isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil.

6. Recurso Especial improvido.³⁹⁸

Essa linha argumentativa foi reiteradamente aplicada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça até que, em 02 de junho de 2.003 foi publicada a Súmula 276, a seguir transcrita:

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

Como se percebe, o fundamento da súmula parte da premissa de que Lei Ordinária não poderia ter revogado Lei Complementar. No julgado emitido após a edição da referida Súmula isso se torna bem claro:

³⁹⁸ Resp nº 156.839/SP, publicado no DJ de 27.04.98.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – ISENÇÃO RECONHECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 71/91 (ART. 60, II) – REVOGAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA N. 9.430/96 – INADMISSIBILIDADE – SÚMULA 276. Permitir-se que uma fonte formal de menor bitola possa revogar a dispensa do pagamento da COFINS, conferida por lei complementar, resulta em desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária. Nessa linha de raciocínio, o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ancorado no magistério dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que 'é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma' (cf. 'Curso de Direito Constitucional', 18a ed., Ed. Saraiva, p. 184). 'As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado' (Súmula n. 276/STJ). Embargos de declaração acolhidos.³⁹⁹

A ementa acima é bem nítida em fundamentar a hierarquia na forma, sem, talvez, motivar uma justificativa mais plausível, tal como reclamado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, no tocante à doutrina tradicional.

Muito bem. A Fazenda Nacional não se conformou com a nova tendência inaugurada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ingressando com duas reclamações, a primeira de n. 2.620/MC/RS DJ na qual deferiu liminar para suspender a eficácia de decisão do STJ sobre a mesma matéria, entendendo relevante a "questão constitucional em exame". Vejamos:

DECISÃO: Trata-se de reclamação proposta pela União em face de decisão, proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que concedeu isenção da Cofins à sociedade civil prestadora de serviços. No caso em apreço, o Superior Tribunal de Justiça teria fundamentado sua decisão no pressuposto de que lei complementar somente pode ser revogada por outra lei complementar. Isso levaria à conclusão de que o art. 56 da Lei ordinária 9.430/1996 não poderia ter revogado a norma de isenção do art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Portanto, estaria o STJ desconsiderando o efeito vinculante da ADC 1, em que se teria decidido que a Lei Complementar 70/1991 não é uma lei materialmente complementar, mas, sim, ordinária, podendo ser modificada por lei ordinária posterior. Sustenta a União que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar questão de índole manifestamente constitucional, teria incorrido em usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, uma vez que "somente

³⁹⁹ EREsp 354.012/SC, Rel. Min.Franciulli Netto, DJ 15.3.2004.

através da interpretação da Constituição Federal pode se extrair a existência, ou não, de tal princípio [princípio da hierarquia das leis], para que se possa concluir se lei ordinária pode, ou não pode, revogar lei complementar que não é materialmente desta natureza, como ocorre no caso vertente”. Por fim, pede-se a concessão de medida liminar para cassar ou suspender a eficácia da decisão reclamada.

Informações prestadas a fls. 203-205. É o relatório. Decido.

Ressalto, inicialmente, que estamos diante de reclamação em que se alega usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, hipótese diversa da Rcl 2.517, de minha relatoria, anteriormente proposta pela União sobre o mesmo tema, mas que versava sobre garantia da autoridade de decisão desta Corte.

In casu, entendo presentes os requisitos autorizadores da concessão da medida acauteladora, tendo em vista a relevância da questão constitucional em exame bem como os prejuízos à União decorrentes da decisão reclamada.

Desse modo, defiro a liminar para suspender a eficácia da decisão do Superior Tribunal de Justiça até o julgamento final da presente reclamação.

Abra-se vista à Procuradoria-Geral da República.

Publique-se. Brasília, 01 de junho de 2004.⁴⁰⁰

A partir daí, o Pretório Excelso passou a julgar não só pela possibilidade de dispositivo inserto por Lei Complementar – materialmente ordinária – por Lei Ordinária, como reconheceu a inexistência de hierarquia entre as normas introduzidas por ambos veículos introdutórios. O trecho do voto do Ministro Celso Mello, a seguir colacionado, é bem completo. Vejamos:

Mostra-se importante registrar que esta Corte já assinalou, a propósito das contribuições a que se refere o art. 195 da Constituição (RTJ 143/313-314 – RTJ 143/684), que lei ordinária revela-se tipo normativo juridicamente adequado à veiculação dessa modalidade de tributo, o que permite reconhecer que a regulação de tais espécies tributárias – notadamente dos elementos estruturais que lhe compõem a hipótese de incidência – não se acha incluída no domínio normativo de lei complementar.

Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento concernente à própria COFINS, deixou assentado – como tive o ensejo de destacar em diversas decisões proferidas nesta

⁴⁰⁰ Rcl Procedência: RIO GRANDE DO SUL Relator: MIN. JOAQUIM BARBOSA Partes RECLTE.(S) – UNIÃO ADV.(A/S) – PFN – ALEXANDRE MOREIRA TAVARES DOS SANTOS RECLDO.(A/S) – SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA INTDO.(A/S) – TEITEROIT ARQUITETURA S/C LTDA ADV.(A/S) – VITÓRIO ORENZETTI.

Corte, (RE 480.156/RJ Rel. Min. Celso de Mello, RE 481.779/SP, Rel. Min. Celso de Mello, v.g), que a Lei Complementar n. 70/91, a despeito de seu caráter formalmente complementar, veiculou matéria de lei ordinária, não submetida à reserva constitucional de lei complementar, a permitir por isso mesmo, que eventuais alterações desse diploma legislativo pudessem ser instituídas por lei ordinária.

Ao assim decidir, esta Corte, examinando delicada questão concernente às relações entre a lei complementar e a lei ordinária, teve presente o magistério da doutrina (GERALDO ATALIBA, *Lei Complementar na Constituição*, p. 58, 1971, RT; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lei Complementar em matéria tributária*, p. 58, 1971, RT/EDUC; HUMBERTO HÁVILA, “Sistema Constitucional Tributário”, p. 134, 2ª ed., 2006, Saraiva; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário”, p. 79, item 3.4, 9ª ed. 2005), segundo o qual as normas formalmente inscritas em lei complementar – mas que dispuserem, no entanto, sobre temas ao âmbito de incidência material dessa espécie normativa (CF. art. 69) – qualificam-se como regras legais meramente ordinárias, subsumindo-se, em consequência ao regime constitucional das leis ordinárias. (RTJ 113.392, v.g.)

Cumpra assinalar, por relevante, que esse entendimento reconhece inexistir qualquer vínculo hierárquico-normativo entre a Lei Complementar e a lei ordinária (MICHEL TEMER, “Elementos de Direito Constitucional”, p. 146/148, item n. 4, 20ª ed., 2005, Malheiros; Luiz Alberto David Araújo/Vidal Serrano Nunes Júnior, *Curso de Direito Constitucional*, p. 355/356, item n. 5.2, 9ª ed., 2005, Saraiva; GUILHERME PEÑA DE MORAES, “Direito Constitucional – Teoria da Constituição” p. 195, item n. 3.2, nota de rodapé, n. 33, 2003, Lúmen Juris, v.g.), valendo referir, no ponto, a autorizada observação de Aires F. Barreto:

‘A Lei complementar não é uma lei hierarquicamente superior à lei ordinária. Como ensina Souto Borges, lei complementar e lei ordinária têm campos de atuação absolutamente diversos; a matéria (o conteúdo) é diferente. Os campos de atuação de uma e de outra são absolutamente diversos, mas isso não quer dizer que a lei complementar sejam hierarquicamente superior à lei ordinária. (grifei)

Em que pese às considerações acima traçadas, gostaríamos de recordar que, para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, existem normas instituídas por leis complementares que representam fundamento de validade a outras inseridas por leis ordinárias, como já assinalamos⁴⁰¹, embora o Mestre tenha colocado a formalidade como elemento irrelevante para esse ponto⁴⁰².

⁴⁰¹ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 84.

⁴⁰² *Ibidem*, p. 97. Essa também foi a leitura de Misabel Derzi, a seguir citada: “as leis complementares, por si sós não são hierarquicamente superiores às leis ordinárias, como

De qualquer sorte, esse julgado sintetiza, muito bem, portanto, os primados jurisprudenciais, cuja consistência iremos refletir nos próximos itens.

8.2.6 A “falácia da lei complementar”

Já vimos que, em matéria tributária, o campo das normas gerais é tão amplo que, naquilo que se refere estritamente ao “o quê”, torna-se difícil sustentar uma repartição rígida de competência entre norma geral de direito tributário e normas parciais. Isso já é suficiente para infirmar a impossibilidade de hierarquia entre normas situadas por certas leis complementares e outras ordinárias, em função de uma suposta repartição material de competência. Em voto do Ministro CARLOS VELLOSO, por exemplo, endossando as lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, assim sustentou:

Concedo que, na ordem jurídico-constitucional brasileira, há, em certos casos, lei complementar hierarquicamente superior a lei ordinária. Assim, por exemplo, a lei complementar prevista no parágrafo único do artigo 59 da Constituição, que deverá dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Tem-se, nesse caso, lei complementar prevista no parágrafo único do art. 59 da Constituição, que deverá dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Tem-se, nesse caso, lei complementar especial, que servirá de fundamento de validade das leis de modo geral, inclusive de lei complementar. No campo tributário há as leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos. É o caso, por exemplo, da lei complementar no art. 146 da Constituição Federal, como há outras leis complementares que realizam sua missão constitucional sem se constituírem em atos normativos que fundamentam a validade de atos normativos (C.F., art. 148). No primeiro caso, tem-se lei nacional. No segundo, lei federal em sentido estrito. As lições de José Souto Maior Borges, no ponto, são de leitura obrigatória (Op. Cit. Páginas 79 e seguintes).⁴⁰³

ensinou Souto Maior Borges”. (Nota 21. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 108).

⁴⁰³ ADI-MC 1480, fls. 315D.J. 18.05.01.

Isso, por si só, revela que a vertente sustentada por parte dos Ministros do Supremo e por juristas como MICHEL TEMER, com a devida vênia, não tem cabida na seara tributária. Mas, gostaríamos de acrescentar algumas considerações sobre tema.

Quando se lê grande parte da doutrina que trata do tema “lei complementar e lei ordinária”, fica a impressão que há uma classe disjunta de competências, em termos materiais, ou seja, que algumas matérias são exclusivas de lei ordinária e outras de lei complementar. Já vimos que no sistema tributário nacional, em termos exclusivamente materiais (o quê), a maior parte do que está disponível ao legislador federal está disponível ao legislador nacional, havendo diferença, todavia, em relação aos tipos de derivação que essas normas podem gerar (e.g. uma norma que trata da regra matriz de incidência de escopo nacional apenas pode gerar uma relação de derivação indireta para com a administração pública, eis que, no tocante a essa matéria, apenas a lei parcial pode disciplinar diretamente a atividade de cobrar tributos). Em suma: a distinção de competência entre essas leis complementares e demais leis ordinárias não está no *o quê*, mas no *para quem*. Eis um elemento que pode aprimorar o discurso sobre o tema.

Assentado tal ponto, o que gostaríamos de discutir nesse momento, é se haveria alguma vedação para que fosse aprovado no Congresso Nacional, ou nos órgãos legislativos do Distrito Federal, Estados e Municípios, Lei Complementar que, sem previsão expressa da Constituição, cria ordem de norma parcial e se dirige, diretamente, à própria administração pública. Ou seja, uma Lei Complementar da União que institui Imposto Sobre a Renda ou do Estado que prevê ICMS, do Município que cria ITBI etc.

Como se sabe, o inverso não é possível. Agora por conta disso, consolidou-se, em nossa língua do direito, que lei complementar não pode dispor sobre competência destinada à lei ordinária. O que gostaríamos de expor é que tomando-

se consciência da estrutura dessa língua, notaremos que esse costume revela uma má reflexão que se faz dela.

Tem-se que a competência da lei complementar é expressa e da lei ordinária, residual⁴⁰⁴. Na área tributária, não é assim que se opera. Ela não é residual: ela é concorrente, em algumas parcelas; e trata de matérias reservadas em outras.

Enunciados como o 145, o § 6º do artigo 150, artigos 149, 153, 155 e 156 da Lei Maior dispõem que cabe ao gênero “Lei” a prerrogativa de instituir isenções e benefícios fiscais, de criar tributos, entre outras (funções I, II e III do cap. 3). *No texto constitucional não há um único artigo reservando à lei ordinária*. O signo “lei” é um gênero.

Há três argumentos que refutam essa idéia. O primeiro é o que predica o caráter exaustivo da competência material da Lei Complementar; o segundo volta-se ao artigo 47 da Constituição da República; e o terceiro atesta que o legislador complementar não pode reduzir a competência do legislador ordinário consagrada pela Constituição.

Ocorre que se firmou a convenção entre os constitucionalistas e tributaristas, que quando a Constituição emprega o termo “lei” está aludindo, especificamente, à lei ordinária, ou seja, a essa espécie de “lei”. Assim o fazem porque cometem a falácia da conseqüência, ou seja, formulam uma hipótese e a dão como certa sem passar pelo texto empírico. Expliquemos.

Como já salientamos, a falácia do conseqüente é aquela em que, dada uma fórmula do tipo “Se A, então B”, assim que se verifica B, presume-se o A. Em verdade, com PEIRCE, como já explicado, percebe-se que esse raciocínio é o da abdução, da hipótese. Ele tem boa possibilidade de estar correto, assim como de

⁴⁰⁴ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 22. ed., 2. tir. Malheiros Editores: 2008, p. 150.

estar errado. É o mesmo procedimento que se aplica, por exemplo, para as presunções em direito tributário. Eis a falácia da lei complementar: é uma presunção científica.

De fato, ao observar certas normas que determinam “Se matéria X, Y, Z, então deve ser a criação de lei complementar”, esses juristas presumem: “Se lei complementar, então as matérias X, Y, Z”. O problema desse argumento é que se trata de um raciocínio meramente abduutivo, ou seja, que exige um teste empírico para que prevaleça. Não se trata, tampouco, de uma dedução, apesar de tentar parecer como tal.

Embora a inferência não seja uma necessidade lógica, poderia ser adotada, digamos assim, como uma hipótese. Então, apenas, submetendo-a ao teste da experiência poderíamos outorgá-la o grau de dignidade científica.

Lei, contudo, analisando-se o capítulo do processo legislativo, é um gênero do qual são espécies “lei ordinária”, “lei complementar” e “lei delegada” de onde se infere que, ao prescrever que cabe à “lei” disciplinar sobre determinada matéria, não há cabida em se restringir à aplicabilidade do conceito, à lei ordinária⁴⁰⁵.

Um estudo sistemático da Constituição da República demonstra o quanto é problemático o enfoque de não se pensar o termo *lei* como uma designação genérica aos veículos introdutórios previstos nos artigos 60 e seguintes da Carta Magna e não, simplesmente, à Lei Ordinária. Vejamos exemplos.

O artigo 68 do Texto Constitucional delimita, negativamente, a função material da Lei Delegada ao indicar as matérias das quais seria vedada a regulação. Mas, a delimitação negativa isolada não teria qualquer sentido.

⁴⁰⁵ É o que se conclui da subseção III do Corpo Constitucional que regula da Seção VIII, do Título IV, da Constituição da República que trata “Das Leis”, disciplinando o regime de lei complementar, lei ordinária, lei delegada e medida provisória.

De fato, a definição pela negativa – e delimitação de competência é uma modalidade de definição – não logra a empresa de identificar os limites de um conceito. Daí por que os lógicos a condenam⁴⁰⁶. Agora, que não se confunda isso com a conduta de se escolher um universo e dele criar uma diferença específica, separando duas classes, ao indicar que a ausência de determinada característica é o atributo de se pertencer a uma delas e não a outra (e.g. No reino animal, há os vertebrados e invertebrados).

Nesse contexto, percebemos que a “definição por negativa” não se confunde com o expediente concretizado mediante o uso de um gênero, agregado por uma diferença específica, ainda que negativa. No primeiro caso, há um erro lógico. No segundo, uma técnica de definição.

Pois bem, nesse erro lógico não incorreu o legislador constituinte, tanto que a competência da Lei Delegada nunca causou grandes transtornos; eis que é definida a partir de veiculações positivas e outras negativas, ou seja, sua função material não se limita pelas dicções do artigo 68 da Lei Maior. Há todo um campo material destinado às Leis Delegadas, identificados pela atribuição de competência a um gênero, do qual algumas exceções são extraídas.

E como se identifica esse gênero, do qual as exceções são extraídas? Ora, a competência à lei delegada é constituída pelas funções atribuídas pelo Poder Constituinte à “lei”, subtraídas as matérias identificadas pelo parágrafo 2º do artigo 68.

Portanto, não há consistência na acepção de que a designação “lei” refere-se à lei ordinária. Mas poder-se-ia, ainda, teimosamente, sustentar que se refere tanto

⁴⁰⁶ Irvin Copi, tratando sobre regras para se construir uma definição adequada, assim sustenta: “Regra 5: uma definição não deve ser negativa quando pode ser afirmativa. A razão de ser dessa regra é que uma definição deve explicar o que um termo significa e não o que ele não significa.” (COPI, Irving. *Uma introdução à lógica*. Trad. Álvaro Campos. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1986, p. 133).

à “lei ordinária” como à “lei delegada”, mas nunca para a lei complementar”! Afinal, a matéria de lei complementar é só a que está expressamente indicada!”.

Sucedo, porém, que, se observarmos inúmeros dispositivos constitucionais que, ao se referirem ao termo *lei*, claramente, veremos que não se limitam às leis ordinárias e essa assertiva é suficiente para infirmar a suposta regra universal de que o termo “lei não alcança à lei complementar”.

O artigo 5º, inciso XXXV, da Lei Maior prescreve que “a lei não excluirá a apreciação do Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito”. Sustentar que isso se dirige, tão somente, às leis comuns e não à lei complementar, é esvaziar o fim axiológico do artigo que é o de garantir o amplo acesso ao Poder Judiciário. E, daí, temos outros exemplos, como o princípio da irretroatividade, da anterioridade, todos voltados, obviamente, ao sentido mais amplo do termo *lei*.

O que é preciso notar é que todos esses princípios e direitos individuais estão disciplinando a função a ser exercida pelos veículos legislativos: são tão normas de competência como as que delimitam positivamente aquilo que pode ser dito. A norma que prescreve a irretroatividade é tão norma que estabelece um *o quê* – que se refere ao critério temporal da norma – quanto aquela veiculada pelo § 2º do artigo 68 da Constituição da República, que se dirige à lei delegada. São, ambas, normas de função negativa que, como um jogo de sombras, limitam o que é luz.

Nesse sentido, se reconhecemos que essas normas de competência negativa, quando empregam o termo *lei*, voltam-se, incontestavelmente, também, às leis complementares – seja a que disciplina matéria de reserva, ou não –, então não há coerência em enunciar que quando a Carta Magna emprega o termo *lei* está se referindo, exclusivamente, à lei ordinária. Trata-se de uma hipótese, digamos assim, empiricamente, infirmável, tanto assim que a subseção III, da chamada Seção VIII “Processo Legislativo” do Capítulo I, do Título IV, de nossa Constituição, denominada “Das Leis”, inclui, no artigo 69, a própria Lei Complementar.

Esse título demonstra que o termo *LEI* na Constituição da República é gênero, do qual lei complementar, lei ordinária, lei delegada etc. são espécies. Nesse sentido, com exceção dos casos expressamente previstos pela Lei Maior, competências destinadas à Lei podem bem ser criadas por leis ordinárias, leis complementares, leis delegadas e isso sem qualquer ofensa à Constituição.

O segundo argumento, sustentado com brilho por JOSÉ AFONSO DA SILVA parte do artigo 47 da Constituição da República. Vejamos sua disposição: “Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.”

Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, por esse dispositivo bem se vê que apenas nos casos expressos pela Lei Maior, as deliberações no Congresso não são tomadas pela maioria simples, conforme citaremos e explicaremos em breve.

Não concordamos com essa interpretação. Pensamos que esse artigo consagra, em verdade, o princípio da maioria, ou seja, *impede o Congresso de tomar decisões sem o crivo da maioria, quando assim não permitido na Lei Maior.*

Expliquemos. Algumas decisões do Congresso podem ser tomadas mediante escolhas da minoria. Um exemplo delas é a de instalar as Comissões Parlamentares de Inquérito, aprovadas mediante 1/3 dos presentes da Câmara, nos termos do § 3º do artigo 58 da Lei Maior; outra é a decisão de 1/10 dos membros do Congresso Nacional de interpor recurso que impeça que as Comissões discutam ou votem projetos de lei que dispensem a discussão em plenário; há, ainda, a decisão de, pelo menos, um membro do Congresso Nacional que tome iniciativa de apresentar projeto de lei ordinária ou lei complementar; decisão de 1/3 do Congresso Nacional que tome iniciativa de apresentar proposta de Emenda Constitucional; decisão de

1/3 do Senado que tome iniciativa de apresentar propostas das resoluções, nos casos previstos no artigo 155, § 2º, V, “a” da Lei Maior; entre outras.

O que a Constituição da República assinalou é que, em casos diversos, as demais decisões terão de ser tomadas por, *pelo menos*, a maioria de seus membros, estando presente a maioria absoluta.

Estabeleceu-se, assim, um *padrão mínimo* de aprovação, que é o da maioria. Em momento algum, o constituinte delimitou essa maioria – se é a simples, absoluta etc. E, de fato, se certa decisão for aprovada por maioria absoluta, terá sido aprovada por maioria – é uma classe inclusa na outra. O que se dirá, então, da qualificada.

Note-se o seguinte: aqui, não se impede a tomada de qualquer decisão por maioria absoluta. Pelo contrário, o que se faz é tornar excepcionais decisões positivas tomadas pela minoria.

Agora, uma idéia ligada a essa se dá no sentido de que, se o artigo 47 criou esse direito – de que salvo exceção não caberia limitações ao direito da maioria simples deliberar sobre um tema –, não poderia o Congresso, mediante a edição de leis complementares, limitar esse direito. Esse argumento é empregado por JOSÉ AFONSO DA SILVA e MANOEL GONÇALVES, conforme explicaremos em seguida.

A idéia de MANOEL GONÇALVES, como vimos, vai ao sentido de que não se poderia engessar o legislador ordinário, em matérias que a Constituição assim não previu. Sucede, todavia, que por ser um princípio geral do direito, segundo pensa o próprio autor, lei complementar é hierarquicamente superior a lei ordinária. Ora, se assim é, e se há casos em que admitir essa hierarquia implicaria infirmar dispositivos constitucionais, infere-se que nessas hipóteses, as referidas normas não receberiam o caráter de “lei complementar”.

JOSÉ AFONSO DA SILVA⁴⁰⁷, por sua vez, parte da premissa que o artigo 47 da Lei Maior condiciona a regra que o procedimento obrigatório para a instituição de normas, previsto para a Constituição, é o destinado à decisão da maioria simples, salvo nos casos reservados à lei complementar. Ora, sendo a lei complementar norma aprovada por maioria absoluta, segundo o artigo 59 da Constituição, a conclusão que se chega é que ela não pode dispor sobre casos não previstos expressamente pela Lei Maior. Lembremos que sua teoria parte do primado que lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária.

Contudo, não admite a inconstitucionalidade de norma que seja aprovada mediante maioria absoluta. Simplesmente, sustenta que não apresenta tal caráter.

Ora, esses dois raciocínios se sustentam porque a premissa dos referidos juristas é que lei complementar é superior à lei ordinária, suas normas prevalecem sobre ela. Assim, o que não se ajusta, nisso, não ostenta tal natureza. Note-se que, ao invés de se restringir a motivar a existência da hierarquia a partir do veículo, eles definem o veículo a partir de sua posição hierárquica.

Parece-nos, com a devida vênia, circular esse raciocínio, porque a hierarquia é fundamentada a partir da natureza do veículo e este a partir da possível posição hierárquica que ostenta para com outras normas do sistema.

Outro ponto: ainda que admitamos que a Lei Maior defina que as deliberações tomadas, por ambas as casas e pelas comissões, serão por maioria simples, salvo previsão constitucional em contrário, tal artigo não revela se a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária seria ou não uma dessas exceções constitucionais a esse direito.

⁴⁰⁷ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 248.

A hipótese do artigo, por esse contexto, seria: “Se a Constituição não proibir, a decisão poderá ser tomada por maioria simples”. E quem adota o primado da hierarquia entre norma introduzida por lei complementar perante norma instituída por lei ordinária, poderia arrematar: “a existência de lei complementar disciplinando certa matéria é justamente uma dessas exceções previstas na hipótese da norma que se constrói do artigo 47 da Lei Maior, que vedam a instituição de determinada norma por lei ordinária”.

O argumento parece-nos, mais uma vez, uma petição de princípio porque já exclui do “salvo disposição constitucional em contrário” a hipótese de a Constituição prever hierarquia entre lei complementar e lei ordinária – que instituiriam uma disposição constitucional em contrário ao direito de regular por lei ordinária matéria prevista por lei complementar.

Em outros termos: a Constituição prevê, sim, a possibilidade de que lei ordinária trate sobre determinado ponto, desde que a norma por ela introduzida não seja incompatível às normas hierarquicamente superiores: isso já é uma condição para o exercício do direito. Assim, por exemplo, na hipótese da edição de Tratados delimitando certos aspectos do Imposto Sobre a Renda, não se dirá que a norma DA ordem total retirou, indevidamente, o direito, previsto pelo legislador interno, de instituir IR alcançando tais e quais fatos. Por quê? Porque esse exercício de competência é condicionado pela não criação de antinomia perante Tratado. Não é o Estado Brasileiro, no ato de instituir o Tratado, quem revoga esse direito do legislador parcial; é a própria Constituição que já prevê a inexistência desse direito, quando se opera, concretamente, tal circunstância.

O mesmo se dirá para a lei complementar e lei ordinária. É preciso, antes de se definir o conteúdo do artigo 47, que se determine se há, ou não, hierarquia entre norma instituída por lei complementar e por lei ordinária. Conforme a resposta, daí, sim, dir-se-á se o legislador infraconstitucional que institui determinada norma complementar pode, ou não, restringir o campo de competência do legislador ordinário.

8.2.7 A falha lógica da classificação

A classificação adotada pela doutrina e jurisprudência entre lei formalmente complementar e lei materialmente complementar revela uma impropriedade lógica digna de nota.

PAULO DE BARROS CARVALHO, na obra *Direito Tributário, Linguagem e Método*, explica algumas regras inerentes ao processo de classificação. Ouçamos⁴⁰⁸:

“Importa mencionar as regras que presidem a operação de dividir que é, afinal de contas, o processo empregado para classificar os termos. A inobservância de tais preceitos provoca erros inevitáveis que maculam o raciocínio, comprometendo a manifestação do pensamento e prejudicando a comunicação entre pessoas.

São elas: 1) a divisão há de ser proporcionada, significando dizer que a extensão do termo divisível há de ser igual a soma das extensões dos membros da divisão. 2) há de fundamentar-se em único critério. 3) Os membros da divisão devem excluir-se mutuamente. 4) Deve influir ininterruptamente tanto aquilo que se chama “salto na divisão”.

Agora, uma vez sedimentada a teoria de norma introdutora/norma introduzida não se pode aceitar essa classificação de “lei materialmente complementar” ou “materialmente ordinária” sem uma reflexão mais apurada.

Muito bem, se consentirmos que “Constituição da República”, “Lei Complementar”, “Lei Ordinária” são espécies de veículos legislativos⁴⁰⁹, cada um desses grupos será definido a partir de critérios classificatórios. Nessa toada, a assertiva que atesta que são dois os elementos identificadores da Lei Complementar nada mais faz senão instituir um critério classificatório para identificação desse

⁴⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 120.

⁴⁰⁹ Nesse sentido, Gabriel Ivo (*Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 79).

conjunto. Em verdade, um critério dúplice: que leva em conta (i) o procedimento e o (ii) conteúdo das normas introduzidas.

Recomenda o senso lógico que esses dois critérios haveriam de ser mantidos para a definição de todas as demais espécies legislativas. Mas, não é o que se opera.

De forma diversa do que se opera com as Leis Complementares, para as Leis Ordinárias o critério classificatório não é dúplice, mas alternativo: (i) ou a forma para ela prevista ou (ii) seu conteúdo. Com efeito, se um veículo submetido ao procedimento de lei complementar disciplinar matéria de lei ordinária, será mera lei ordinária, apesar de sua enunciação. É isso o que atesta a doutrina, como vimos; por outro lado, uma lei ordinária que regula matéria alheia a seu campo, não terá sua natureza modificada, apesar de apresentar vício material apto a gerar uma nulidade, quando assim reconhecido pela autoridade competente.

Isso por si seria capaz de infirmar a consistência da classificação, mas as impropriedades não param por aí. Se nos voltarmos para outro veículo legislativo, a saber, as Emendas, veremos que a forma, e tão somente a forma, determina sua natureza: é um critério único. A matéria será relevante para motivar sua adequação, mas será irrelevante para fins classificatórios. O mesmo se diga para Medidas Provisórias, para as Leis Delegadas, Decretos etc.

Eis, aí, uma classificação de triplos critérios: uns para identificar a lei ordinária; outros, a lei complementar; outros, ainda, as Emendas e demais veículos.

Isso gera uma série de problemas de ordem pragmática, porque se operou aquilo que se denomina por “classificação cruzada”, condenada pelos lógicos. Trata-se de um tipo de propriedade que explica frases como “lei complementar que trata de matéria de lei ordinária, não é lei complementar e sim lei ordinária”,

aparentemente, um contra-sentido. Logicamente, teriam a forma “A.B→B.-A”, uma contradição facilmente demonstrável.

Veículo X, aprovado mediante o procedimento de Emenda Constitucional, preencherá os requisitos para que se ajuste a essa espécie, conforme delimitamos acima. Mas, se tratar de matéria que poderia ter sido disciplinada por lei ordinária, quando de sua criação, também terá preenchido esse critério, pertencendo, portanto, à referida classe. Haveria uma intersecção. É claro, porém, que intersecções de tal ordem não são toleradas em nosso regime constitucional. Dir-se-á “não, mas, o critério para se classificar Lei Ordinária é este: matéria prevista para Lei Ordinária, desde que o procedimento tenha sido o de Lei Ordinária, ou de Lei Complementar”. Essa emenda, de pouco adiantaria.

De fato, os problemas não cessam. Suponhamos, por exemplo, que uma “lei complementar” trate de matéria exclusiva de lei complementar em determinados artigos e outros tratar do campo, também, destinados à lei ordinária? Seria uma lei mista? Uma lei *sui generis*? Ou o veículo legislativo seria classificado em diversas categorias, conforme o artigo específico?

Nesse segundo caso, o que se percebe é que a classificação seria útil para o reconhecimento de norma introduzida e não de veículo legislativo. Algumas normas introduzidas teriam a natureza de “leis complementares”, outras de “leis ordinárias”, outras, ainda, de “emendas constitucionais” etc., conforme o preenchimento dos respectivos critérios. Determinado veículo, portanto, poderia inserir Leis Complementares nos artigos X, Y e Z e Lei Ordinária para o W, H e T. E isso se prevalecesse a ficção de inexistência de conexão material, entre elas, o que, como vimos, não resiste a uma análise mais deitada.

De qualquer sorte, teríamos, aí, então, cientificamente, termos análogos, a saber, “leis ordinárias”, “leis complementares” etc., que ora seriam empregados para classificar normas introdutoras, vezes para designar as normas introduzidas. Isso

gera ruídos na comunicação que compromete a precisão almejada de um discurso rigoroso.

Por exemplo, HUGO DE BRITO MACHADO sustenta que, em momento algum, se discute a hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. A única distinção existente é a do alcance do termo *lei complementar*⁴¹⁰. E passa a veicular uma série de argumentos para demonstrar que lei complementar é aquela constituída mediante determinada forma.

Não entendemos que essa proposta resolva o problema, porque autores como JOSÉ AFONSO DA SILVA, GERALDO ATALIBA apenas reconhecem a hierarquia incondicional entre lei complementar e lei ordinária porque dão a ela um conceito restrito. Se passassem a adotar um critério de uso tal como proposto por HUGO DE BRITO – ou seja, em uma espécie de tradução de uma teoria à outra –, reconheceriam que apenas algumas leis complementares são hierarquicamente superiores a outras. Note-se que isso gera um problema na discussão porque tomam “lei complementar” e “lei ordinária” em sentidos distintos.

Para não incorrer com esses tipos de problemas, denominaremos “lei complementar” aquelas instituídas conforme o procedimento previsto no artigo 59 da Constituição da República. Reconhecemos, ainda, que lei complementar pode disciplinar as matérias a elas reservadas, bem como aquelas previstas para os demais tipos de leis. O questionamento que iremos empreender é de outra ordem: há um critério, *per se*, procedimental, que garanta que qualquer norma N, instituída por veículo introdutor “Lei Complementar”, é hierarquicamente superior a norma N’, instituída por Lei Ordinária?⁴¹¹

⁴¹⁰ “A superioridade hierárquica de lei complementar tem sido afirmada, sem qualquer questionamento, por eminentes constitucionalistas. O problema na verdade não está nessa superioridade, de resto reconhecida sem qualquer objeção razoável, mas na questão de saber se a própria caracterização da lei complementar, como espécie normativa autônoma, dependa da matéria regulada.” (MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, São Paulo: Dialética, n. 14, p. 19-22, nov. 1996, p. 19.

⁴¹¹ Portanto, a questão de saber se determinado veículo é, ou não, lei complementar e questionar sua relação hierárquica perante normas introduzidas por outros veículos, simplesmente, não se confundem. TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, com o rigor analítico que lhe é peculiar, assim

8.2.8 Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária?

Afastadas certas aporias que poderiam prejudicar nosso discurso sobre a hierarquia entre normas introduzidas por lei complementar e lei ordinária, é chegado o momento de tecermos reflexões mais diretas sobre a existência, ou não, de hierarquia entre norma instituída por lei complementar e introduzida por lei ordinária. E o enfrentamento da questão requer um exame das estruturas que permeiam o ordenamento jurídico, sejam sintáticas, sejam no campo axiológico.

Muito bem, o presente estudo buscou demonstrar que o modo em que se configuram as redes de interação hierárquica, em nosso sistema, está nitidamente vinculado a certos princípios fundantes de nosso sistema jurídico: o sistema democrático e o pacto federativo; é por eles que se explicam a legalidade, a supremacia da Constituição, a hierarquia de normas nacionais perante normas parciais; e é por eles que nos guiaremos para buscar compreender as relações entre normas introduzidas por lei complementar e instituídas por lei ordinária.

No bojo da discussão das funções das leis complementares no ordenamento nacional, não nos deparamos com uma reflexão mais detida que examine a função procedimental dessa espécie de veículo a partir do regime democrático. Qual sua função? Qual sua significação? A que princípio ícone servem as disposições indiciárias que as instituem?

Conforme discorrido, as decisões em um sistema democrático, tal como o brasileiro, convivem com duas espécies de procedimentos: o que consagra o princípio da maioria, tal como previsto no artigo 47 da Lei Maior; e os que exigem

sustentou: “A lei complementar que tratar de matéria de lei ordinária continua *válida* como lei complementar; passível de gradação por lei ordinária, porquanto não há gradação entre ambas.” (*Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 274).

maior esforço de conciliação, mediante imposição de *quorum* qualificado para aprovação de medidas. O primeiro evita um imobilismo, prestigia o dinamismo do sistema jurídico; o segundo consagra o consenso, exige um processo mais maturado para que decisões sejam tomadas.

Muito bem. Quando analisamos a Emenda Constitucional, demonstramos que a solenidade da forma serve para sustentar um primado hierárquico de determinadas normas perante outras, a partir do procedimento que as constitui.

Está certo que emendas são normas da ordem total e, nesse sentido, prevalecem sobre determinações de ordens parciais. Por esse aspecto, talvez diríamos, como SOUTO, que a forma é irrelevante no tocante a esse critério hierárquico. Mas, e se houver antinomias entre normas total?

Suponhamos, por exemplo, que norma veiculada por Emenda Constitucional preveja “x” e norma por lei complementar nacional disponha “-x”? Qual há de prevalecer? A emenda constitucional. Por quê? Porque a Constituição da República, ao permitir que ela, e somente ela, passe a alterá-la, cria uma barreira procedimental que lhe garante o primado de rigidez. Disso, os constitucionalistas não divergem.

Então, em última análise, o que garante o primado de normas introduzidas por emendas perante outras normas é o tipo de procedimento a elas destinado, o que infirma a assertiva de que esse aspecto do veículo não pode ser levado em conta para determinação de hierarquia entre normas.

Observado, então, o sistema tributário em sua feição mais panorâmica, observaremos o quão prestigiado foi o princípio da conciliação, o quão importante, em suma, é a função de normas constituídas mediante procedimento mais solene.

E a Lei Complementar, inegavelmente, é outro veículo introdutor a que se destina a função de proporcionar maior conciliação nos atos de decisão, outorgando-se força para que minorias, oposições ou segmentos não preponderantes no Congresso, ganhem importância para aprovação dessas leis.

Estamos acompanhando, nesse momento, a questão da aprovação da dita CSS – Contribuição Social da Saúde – por meio da Projeto de Lei Complementar n. 306-B, tributo que vem substituir a antiga CPMF – Contribuição Provisória Sobre a Movimentação Financeira. A primeira não foi aprovada, apesar das tentativas do governo. Por quê? Porque não se chegou a um consenso; porque a minoria não permitiu. A CSS cuja intenção é instituição mediante lei complementar, até o presente momento, ainda não foi votada, pelas incertezas de aprovação. E isso, apesar de o governo possuir maioria na Câmara.

Não há dúvidas, portanto, que nas matérias da denominada “reserva à lei complementar” resta consagrada proteção às minorias e um prestígio ao princípio da conciliação ao se proibir o trato de normas de quóruns menos expressivos para aprovação dessas normas.

Agora, o que precisamos ponderar, nesse ponto, é se prevalece essa significação da força da norma introduzida por lei complementar para as matérias de competência comum, ou seja, destinadas, genericamente, à lei. Em suma: o legislador infraconstitucional pode criar novas matérias que se sujeitam ao princípio da conciliação?

Estamos convencidos, em que pese à maciça opinião doutrinária em sentido contrário, após essa reflexão sobre a relação do princípio democrático com a estrutura hierarquizada do sistema, de que existe, sim, essa possibilidade.

Se a Constituição da República cria uma parcela de competência comum, no que tange o campo material entre lei complementar e lei ordinária – e julgamos ter

suficientemente demonstrado que isso realmente existe – ou, em outros termos, se veículo introdutor de normas que se submete a um *quorum* de maioria absoluta para sua aprovação não é considerado inconstitucional pelo Judiciário por tratar de tais normas, então ela está permitindo que o legislador opte por se vincular ao princípio da maioria ou da conciliação.

E isso não se opera, apenas, com a Lei Complementar. É decisivo no uso de Emendas Constitucionais. Ao criar imunidades novas, ao ampliar mais novas limitações ao princípio da anterioridade, ao prever alíquotas mínimas de ISS, as Emendas Constitucionais atuam, limitando a liberdade do legislador infraconstitucional e submetendo eventuais alterações a esses novos preceitos ao princípio da conciliação.

Com essa característica do sistema, percebemos que os limites entre as matérias destinadas à conciliação ou a regra da maioria são flexíveis. A Constituição permitiu, por exemplo, por meio do instrumento das emendas que o campo de rigidez fosse ampliado, desde que cláusulas pétreas fossem preservadas. E a instituição de novas imunidades, como a introduzida pela Emenda n. 33/01, que proíbe a tributação de contribuições sobre receitas de exportação, dando redação ao artigo 149, §2º, inciso I, da Lei Maior, são exemplos incisivos disso.

Com efeito, antes do dispositivo, caberia à União, por meio de lei, isentar ou tributar tais materialidades. Com o advento da referida Emenda, essa decisão não é mais tomada pelo legislador ordinário.

Ora, se para emendas constitucionais, que criam uma estabilidade no sistema muito mais incisiva do que as leis complementares, tal prerrogativa é permitida, fica claro que não faz sentido limitar essa função da lei complementar – de instituir proteções às minorias – apenas para os casos de competência exclusiva. Não haveria coerência no sistema de se assim pensar.

No sistema tributário nacional, o princípio da conciliação prepondera, porque se decidiu que o bem jurídico, por ele tutelado, que é o da propriedade, merece uma proteção especial, não podendo ficar ao arbítrio da maioria simples. Há preocupação de limitar o confisco, de impedir a arbitrariedade enfim, de impedir abusos incompatíveis com a noção de estado democrático de direito. E essa preponderância, acreditamos, é suficientemente provada pela minúcia com que a Constituição trata do tema.

Daí por que, se é com as leis, com medidas provisórias, que o sistema adquire o dinamismo necessário para que uma entropia negativa não extermine sua própria condição de funcionamento, o que devemos concluir é que a Carta Magna também não proibiu que maioria e minorias políticas atuassem, de forma coordenada, na criação de novos atos de conciliação na tomada de decisões jurídicas.

E diversos motivos de ordem democrática poderiam motivar esse anseio de uma força majoritária na busca de maior representatividade: seja para ganhar força em negociações a serem travadas – e.g. a maioria qualificada aceita aprovar uma Emenda, desde determinada matéria, em pauta no Congresso, seja apreciada por maioria absoluta; seja porque as circunstâncias fáticas e políticas recomendem uma maior cautela, e, portanto, consenso para aprovação de uma matéria; seja porque se almeja maior dialogia, para que a decisão mais segura tomada.

Agora, em matéria de tributação, leis complementares servem como outro instrumento em defesa da ordem democrática que é o do impedimento de instituição de Medidas Provisórias para determinar certas matérias. Compreendamos.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal já definiu que as Medidas Provisórias são medidas cabíveis para instituir tributos. Em suma, prevaleceu o critério do dinamismo, em face da segurança e da democracia. Se bem que o

princípio democrático não reste abalado em suas estruturas, se pensarmos a importância da participação do Congresso na aprovação de Medidas Provisórias.

Muito bem, com a Emenda Constitucional n. 32/01, o § 1º do artigo 62 da Carta Magna, passou a prever que Medidas Provisórias não iriam tratar sobre matérias reservadas às Leis Complementares – ou seja, de competência exclusiva delas.

Tradicionalmente, tem-se como matérias reservadas aquelas explicitamente a elas destinadas pela Lei Maior, como já observamos. Com a adoção do critério da solenidade como motivação de hierarquia, haveremos de concluir que normas de lei complementar que tratam de matérias de competência comum perante outros veículos legislativos de quorum menos elevado, acabam, também, ficando sob a reserva de lei complementar, enquanto esse veículo normativo regular a matéria⁴¹².

Nesse sentido, a possibilidade de regulação de certas matérias por leis complementares – e com toda força hierárquica que lhe é peculiar – é importante mecanismo para que o Poder Legislativo limite a área de atuação do Poder Executivo, em matéria tributária, consolidando o regime democrático.

Por fim, restaria pensar: das leis complementares podem derivar normas instituídas por leis ordinárias? Por exemplo, em que sentido uma norma que institui tributo, mediante lei, tem fundamento de validade em norma que institui isenção por lei complementar, tal como o artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n. 70/91?

Adotando-se o critério hierárquico da solenidade, perceberemos que a lei ordinária ficará tolhida de instituir tributo alcançando a situação prevista na norma isentiva. Ora, o “o quê” reservado à lei ordinária torna-se mais restrito, de modo que

⁴¹² Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado, no artigo A segurança jurídica e a identidade específica da lei complementar na Constituição Federal de 1988 (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 133, p. 102-120, out. 2006, p. 115).

a competência do legislador restou delimitada, também, pela norma introduzida via lei complementar.

Bem verdade é que se trata de relação de derivação muito mais sutil do que aquela criada entre a Constituição e demais normas no sistema. Nem por isso, devemos nos furtar de reconhecê-la.

Estamos convencidos nessa toada, que definir derivação por hierarquia ou vice-versa é cair na circularidade pouco recomendável no plano científico. Não. Primeiro se faz necessário identificar os critérios hierárquicos no sistema (hipótese). Para isso, eles têm de ser motivados (experiência). Daí, sim, poderemos enxergar o objeto em sua feição denominada S4, observando-se as intrincadas relações que o sistema constitui.

No presente trabalho adotamos certos critérios de identificação de relações hierárquicas no regime tributário que serão sintetizados no próximo item. E buscamos compatibilizá-los com os princípios da democracia e do pacto federativo, que os justificariam, conferindo uma significação mais sólida a esses critérios.

No que tange às leis complementares e leis ordinárias, observando-se nossa *praxis* jurídica, ficou estabelecido que a hierarquia inexistente entre elas, ao menos em função do procedimento. O que esse trabalho propõe é uma reflexão crítica desse modo de usar a língua do direito, partindo, evidentemente, dessa mesma língua, assinalando: no exame de duas normas legislativas parciais, ou duas normas legislativas nacionais, há de se aplicar o critério da solenidade para se determinar possível vínculo hierárquico entre elas.

Se assim o fazemos não é para privilegiar a coerência em lugar da pragmática, mas é por acreditarmos que se essas mesmas pessoas que argumentam em sentido contrário a essas idéias tivessem a oportunidade de se deparar com os argumentos ora expostos – e é doutrina majoritária e jurisprudência

maciça que tratamos –, elas teriam de acatá-los ou de explicar sua improcedência. E ao assim fazer, pensamos, aprimorariam a Ciência. Se os sustentamos, contudo, é porque, nesse momento, não enxergamos linha argumentativa que possa infirmá-los – estamos ansiosos para encontrá-la.

Por fim, demos ao presente trabalho importância de relevo aos princípios, mormente ao da democracia. Dir-se-á que os princípios são fluídos, dir-se-á que argumentar com princípios é argumentar com um nada. E havemos de respeitá-las como críticas científicas. Mas, quem tem medo da democracia? Quem tem medo do pacto federativo? Falar de valores e, falar com um mínimo de consistência, é empreitada um tanto quanto complexa. Agora, se em razão dessa complexidade, deixarmos de falar em nome da justiça, da verdade, da moralidade, deixarmos de falar em nome da segurança e da democracia, quem sabe não estamos deixando de falar em nome de tudo aquilo que vale a pena.

8.3 Síntese dos critérios hierárquicos

Desenvolvemos, no presente trabalho, seis critérios hierárquicos que permitem a identificação de hierarquia de algumas normas do sistema perante outras. Esses critérios, que poderão ser encontrados ao longo do trabalho, são os seguintes:

Critério	Motivação	Conseqüências na área tributária
1. Norma da ordem total prevalece sobre norma de ordem parcial.	Princípio do pacto federativo.	A Constituição, as Emendas Constitucionais, as normas gerais de direito tributário, os tratados, as resoluções do senado, convênios e atos referentes ao SIMPLES NACIONAL prevalecem sobre normas de ordens parciais – Constituição Estadual, Lei Orgânica dos Municípios Leis Complementares Estaduais e

		Municipais e Federais e Leis Ordinárias Municipais, Nacionais e Estaduais.
2. Na presença de duas normas da ordem parcial:		
2.1. A norma introduzida por fonte legislativa é hierarquicamente superior à norma introduzida por veículo não legislativo.	Regime democrático: auto-determinação.	Decretos, atos administrativos têm de levar a lei em consideração para que tenham possibilidade de serem aceites no sistema, como válidos.
2.2 Na hipótese de duas normas legislativas da ordem parcial, aquela de forma mais solene prevalece.	Regime Democrático: princípio da conciliação.	Leis complementares da ordem parcial prevalecem sobre leis ordinárias da ordem parciais; Constituição dos Estados prevalecem sobre suas leis;
3 Na hipótese de duas normas legislativas da ordem total: a norma de procedimento mais solene prevalece.	Regime democrático: Princípio da conciliação.	Normas positivadas por emendas prevalecem sobre normas nacionais instituídas por leis complementares e tratados internacionais, ou mesmo resoluções; normas instituídas nacionais por leis complementares prevalecem sobre normas instituídas por tratados e resoluções – com exceção dos aprovados nos termos do §3º do artigo 5º da Lei Maior
4. Na hipótese de norma nacional legislativa e não legislativa, a primeira é hierarquicamente superior à segunda.	Princípio da democracia: auto-determinação entre os povos	Leis Complementares são hierarquicamente superiores aos Convênios dos Estados e as resoluções, portarias etc. do SIMPLES NACIONAL.
5. Na presença de cláusula pétrea e demais normas não criadas pelo constituinte originário, a primeira goza de hierarquia	Expressa determinação na Constituição associada à Norma Fundamental	Qualquer norma no sistema não criada pelo Constituinte Originário submete-se às cláusulas pétreas

6. No caso de duas normas individuais e concretas, a constituída com base nas provas goza de hierarquia em relação à conduzida mediante um raciocínio abductivo.	Princípio democrático	Fato jurídico tributário provado inibe o fato jurídico tributário presumido.
--	-----------------------	--

Esses critérios voltam-se para grande parte das normas do sistema tributário nacional de tal forma que, se o intérprete aplicá-los, poderá, na maior parte dos casos, identificar as possíveis relações hierárquicas entre duas normas quaisquer.

Deixamos no presente trabalho de examinar a hierarquia entre os seguintes tipos de normas: administrativas entre si – com a exceção do critério 6; administrativas *versus* poder judiciário; e poder judiciário entre si. Fica um trabalho para a próxima oportunidade. Quem sabe o princípio democrático, mais uma vez, não nos será útil para que se entenda porque um Decreto emitido pelo Chefe do Poder Executivo, eleito pelo povo, prevalece sobre Portarias, Instruções Normativas de órgãos secundários, demonstrando, mais uma vez, a força que o princípio tem para a determinação da hierarquia. Por ora, fiquemos com os resultados colhidos no presente estudo.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Do Capítulo I

I - O direito positivo pode ser estudado a partir de duas perspectivas: língua do direito e direito enunciado.

II - Língua do direito é o direito potência, direito que discrimina competência para produção de novo direito. Direito enunciado é tomado pela perspectiva do direito que aplica: não são divisões estáticas, mas pontos de vista sobre uma mesma entidade.

III - Língua do direito não é um legado abstrato que se recebe, passivamente: é uma corrente que permanece viva, enquanto usada.

IV - Nenhum ato de enunciação é isolado. O ato de enunciação é social.

V - A dialogia no direito se verifica à medida que órgãos recebem comandos de normas de competência e dão a elas uma resposta dialógica de conformidade ou não, à espera de outras respostas do futuro.

VI - A hierarquia funciona como um modo de motivação e compreensão: o órgão aplica a língua do direito para ser compreendido juridicamente, tal como o falante de uma língua segue suas regras semânticas, sintáticas e pragmáticas para ser compreendido como exprimindo essa mesma língua.

VII - Pela perspectiva semiótica do direito, língua do direito é primeiridade e terceiridade; direito enunciado é secundidade.

VIII - Normas jurídicas são signos que, para seu interpretante, são signos argumentos.

Do Capítulo II

IX - Veículo introdutor de normas é signo cujo interpretante é o pensamento de que, dada a realização de certo procedimento, deve ser a obrigação de se obedecer as normas nele insertas.

X - Esse signo complexo que é o veículo introdutor guarda um objeto que pode ser repartido em três entidades: ele é signo da enunciação (procedimento), em seu antecedente; é signo do ato de vontade do legislador; é signo do tipo de resposta que esse legislador outorgou a normas a ele hierarquicamente superiores.

XI - Norma introdutora e norma introduzidas são interpretantes de normas de hierarquia superior.

XII - Validade em sentido estrito pode ser vista como sinônimo de correção; em sentido lato, como indicativo daquilo que exprime a língua do direito – corretamente, ou não. Assim, como há enunciados incorretos da língua do direito, há enunciados incorretos da língua portuguesa, mas, estão aptos a serem reconhecidos como falantes dessa mesma língua.

XIII - No jogo dialógico do direito, a hierarquia pode ser tida da seguinte forma: entidade normativa, que segundo o direito, está apta a dizer como “como”, “o quê” e “para quem” outra norma pode dizer algo a alguém é hierarquicamente superior a esta outra norma.

XIV - Hierarquia revela relações sintagmáticas entre normas; relações de coordenação são algumas sintagmáticas, outras paradigmáticas.

Do Capítulo III

XV - Se democracia é autodeterminação, o princípio da legalidade é uma das decorrências da democracia.

XVI - A função legislativa não é definida materialmente, apenas. Exige uma combinação de um “como” e um “para quem”.

XVII - O “como” da função legislativa é de polifonia. O direito produz um processo centrífugo pela gerar um ordenamento centrípeto.

XVIII - A natureza legislativa, administrativa ou judicial de uma norma não é determinada apenas pela matéria que ela trata, mas, pela posição, sintática, semântica e pragmática, que ela ocupa em uma positivação jurídica.

XIX - Seja ABCDEF um sintagma complexo que simboliza o processo de positivação em um determinado sistema, em que cada letra simboliza um tipo de norma, e considerando-se, ainda, que quanto mais à esquerda a posição da letra no sintagma, mais elevada é posição hierárquica da norma que ela simboliza nessa mesma ordem, então, no regime democrático pautado pela legalidade, a norma não legislativa deve aparecer em um sintagma do tipo, pelo menos, “ABC”, tal que “A” é a Constituição, “B” a Lei, e “C” a norma constituída por um procedimento não legislativo.

XX - Contratos, sentenças, atos administrativos devem retirar seu fundamento de validade de lei: se assim o fizerem, de uma forma mínima, garantem seu reconhecimento como integrantes da língua do direito; se for reconhecido, mediante respostas dialógicas do Judiciário, que assim o fazem de uma forma completa, garantirão sua validade, em sentido estrito.

XXI - Na esfera tributária, o princípio da estrita legalidade exige que normas que criam ou majoram tributos ou, ainda, instituem isenções e benefícios fiscais, delimitem a regra matriz de incidência dessas mesmas normas.

XXII - Em nossa língua do direito, normas administrativas terão boa chance de receber respostas dialógicas de aceitabilidade, perante o Poder Judiciário, ao tratar de tributos, isenções e benefícios fiscais, se: (i) não extrapolarem classes de hipóteses ou de deveres consubstanciadas nas normas legislativas; e (ii) limitarem-se a esclarecer o entendimento da administração sobre certo ponto – desde que, nesse caso, a interpretação administrativa coincida com a do Poder Judiciário;

XXIII - Normas que tratam de deveres instrumentais, sanções etc. precisam retirar seu fundamento de validade da lei, mas não há a exigência de que a lei disponha sobre hipótese e consequência desses deveres.

XXIV - As normas da ordem total poderão estabelecer vínculos de derivação direta ou indireta para as normas administrativas da ordem parcial, conforme o caso.

XXV - Normas não legislativas da ordem total prevalecem sobre normas legislativas das ordens parciais.

Do Capítulo IV

XXVI - Um símbolo é dotado de um ícone e um índice. O ícone é o que garante as condições do signo de conotar; o índice de denotar.

XXVII - Um fato jurídico é um símbolo que tem como índice as provas e como ícone as qualidades indicadas em normas gerais e abstratas.

XXVIII - Pelo método pragmático de PEIRCE: faz-se uma hipótese; colhem-se signos que submetem essa hipótese ao teste da experiência; se confirmada, mediante os elementos fácticos que são as provas, têm-se por provada a hipótese.

XXIX - A presunção no sentido outorgado por FABIANA DEL PADRE TOMÉ e PAULO DE BARROS CARVALHO é a provisoriedade das conclusões auferidas por provas: o que se conhecem são signos e deles se chega a outro interpretante que é o fato jurídico tributário

XXX - A presunção, tomada como sinônimo de “arbitramento” releva idéia complementar àquela: o procedimento no direito em que a verdade é obtida pela inferência abductiva – (segundo PEIRCE, a formulação de uma hipótese).

XXXI - Há a previsão de presunção em norma geral e abstrata; e a presunção adotada, em norma individual e concreta. Se a inferência abductiva é permitida sem a descrição abstrata da hipótese a ser tomada, tem-se a presunção *hominis*; se a inferência abductiva a ser adotada é abstratamente direcionada pelo legislador, há a presunção legal.

XXXII - Pelo princípio da legalidade, as normas individuais e concretas produzidas mediante um procedimento probatório são hierarquicamente superiores às normas individuais e concretas constituídas pelo procedimento de arbitramento (presunção).

Do Capítulo V

XXXIII – O sistema democrático implica a liberdade dos contemporâneos em face dos antigos; do local em face do distante; da maioria em face da minoria.

XXXIV - A concretização hierárquica legislativa opera-se, justamente, na calibração dessas três formas de manifestação da liberdade: (I) cláusulas pétreas que impedem alterações legislativas, por emendas, tornando imutáveis determinados valores e princípios de nosso ordenamento; (II) normas da ordem total que restringem a liberdade do legislador das ordens parciais; (III) casos em que são instituídas proteções às minorias, valorizando o caráter polifônico da tomada de decisão.

Do Capítulo VI

XXXV - Algumas normas da Constituição Originária são hierarquicamente superiores às emendas: as cláusulas pétreas.

XXXVI - As Emendas podem alterar a competência tributária dos Entes Tributantes desde que respeitem todos os direitos e garantias individuais consagrados na Lei Maior.

XXXVII - Emendas constitucionais podem alterar a composição da competência tributária entre Entes Tributantes, inclusive, suprimindo competências. Mas, não podem deixar tais Entidades destituídas de competência para instituir qualquer tributo.

Do Capítulo VII

XXXVIII – Normas da ordem total em direito tributário prevalecem sobre as normas das ordens parciais.

XXXIX – Normas gerais de direito tributário prevalecem sobre as normas das ordens locais.

XL – Normas instituídas por resoluções do Senado prevalecem sobre as normas das ordens parciais.

XLI – Normas tributárias instituídas por tratados prevalecem sobre normas das ordens parciais.

Do Capítulo VIII

XLII - A Constituição enumerou hipóteses de proteções às minorias, mas não as restringiu: emendas constitucionais podem criar direitos novos, instâncias que antes eram de competência da Lei.

XLIII - Quando a Constituição emprega o termo *lei* não se restringe à lei ordinária. O termo *lei* na Constituição é gênero do qual a lei ordinária é espécie. Isso significa que não há proibição de lei complementar regular matéria de competência também destinada à lei ordinária. E não há no direito positivo justificativa que embase essa ficção de que lei complementar e lei ordinária possuem âmbitos de competência que não se cruzam.

XLIV - Ao permitir que certas matérias sejam disciplinadas por lei complementar, ainda que não expressamente, cria-se a possibilidade de instituição de novas proteções às minorias em nosso sistema tributário, mecanismo, esse, infelizmente, ignorado.

XLV – Há um critério pautado na solenidade da forma que determina a hierarquia entre normas legislativas, aplicável na presença de duas normas da ordem total ou de duas da ordem parcial. Normas da ordem parcial introduzidas por leis complementares são hierarquicamente superiores a normas da ordem parcial instituídas por leis ordinárias, medidas provisórias e leis delegadas; normas da

ordem total de processo mais solene prevalecem sobre aquelas produzidas mediante processo menos solene.

BIBLIOGRAFIA

ALCHOURRON, Calos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 4 ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio; RAZ, J. *Una discusión sobre la teoría del derecho*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Especialização de direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. *Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. (Dissertação de mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1997 [sob orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho].

_____. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. 6ª Assembléia (aula dada). In: SOUZA, Rubens Gomes (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

_____. Fontes do direito; fontes do direito tributário. O problema das fontes na ciência do direito e no sistema brasileiro. Hierarquia das fontes como problema exegético. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, 1989.

_____. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

_____. *República e Constituição*. 2 ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. *Sistema Constitucional Tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *O problema das fontes na ciência do direito e no sistema brasileiro. Hierarquia das fontes como problema exegetico*. In: SOUZA, Rubens Gomes. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

_____. CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Rubens Gomes. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

BAKHTIN, Mikhail. *Marxismo e Filosofia da Linguagem*. 13. ed. São Paulo: Editora Hucitec, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1971.

BALERA, Wagner. O Controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. Mesa de debate G do XII Congresso Brasileiro de direito tributário. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 75, 1999.

BARRETO, Aires F. Barreto. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

_____. *Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: destinação e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BARROS, Diana Luiz Pessoa. *Teoria semiótica do texto*. 4 ed. 7 impressão. São Paulo: Editora Ática, 2007.

BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. São Paulo: Edições 70, 2001.

BECHO, Renato Lopes. *O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para o seu "Adequado Tratamento Tributário"*. In: _____ (org.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses Editora, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função, novos estudos de teoria de direito*. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri, SP: Editora Manole, 2007.

_____. *O Positivismo Jurídico: lições de filosofia de direito*. São Paulo: Editora Ícone, 2006.

_____. *El problema del positivismo jurídico*. 6ª ed, 6ª reimp. Trad. Genaro Cario. Buenos Aires: Eudeba Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1965.

_____. *Liberalismo e democracia*. Trad. Aurélio Nogueira. São Paulo, Editora Brasiliense, 2006.

_____. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1986.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora da UNB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. *Ciência feliz*. 2 ed. São Paulo: Editora Maximiliano, 2003.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. (Imposto Sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

BRAITH, Beth. Coord. *Bakhtin Conceitos Chaves*. São Paulo: Editora Contexto, 2007.

_____. *Outros conceitos chaves*. São Paulo: Editora Contexto, 2007.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino no direito nos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Direito e Democracia*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 202.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2003.

_____. *Estudos sobre direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

_____; VITAL Moreira. *CRP – Constituição da República Portuguesa Anotada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. *Regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária Editora, 1977.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses Editora, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A lei complementar e a experiência brasileira. (conferência). XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 81, 2001.

_____. *Crédito Prêmio de IPI: Estudos e pareceres III*. Barueri, SP: Editora Manole, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

_____. *Hipótese de Incidência e normas gerais de direito tributário*. In: SOUZA, Rubens Gomes de. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

_____. *Teoria da norma tributária*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASTOR, Paulo Cesar Keinert; ESTIGARA, Adriana; LEWIS, Aparecida Lopes Barbon. Da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 20/98: constitucionalização por emenda, "a posteriori", de dispositivo legal declarado inconstitucional. In: *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9154&p=2>>. Acesso em: 15 ago. 2008.

CLÈVE, Clemerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Crédito Prêmio de IPI e princípio constitucional da segurança jurídica. In:

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. 2. ed São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

COPI, Irving. *Uma introdução à lógica*. Trad. Álvaro Campos. 2 ed. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1978.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ECHAVE, Deli Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia. GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, Proposición y Norma*. Buenos Aires: Astrea, 1980.

_____. *Metodología del conocimiento científico*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 1985.

ECO, Umberto. *A estrutura ausente*. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1987.

_____. *As formas do conteúdo*. Trad. Pérola de Carvalho. São Paulo: Editora Perspectiva, 1999.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2002.

FANUCCHI, Fabio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998

_____. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

_____. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. *Revista de direito tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 5, n. 17-18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 34. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*. 2. ed. São Paulo: Editora Ática, 1999.

_____. *Uma introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Editora Ática, 2006.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 2. ed. São Paulo: Editora Annablume, 2004.

FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. Fundamentos para uma teoria da nulidade. (Tese de doutorado)—Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2008.

_____. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003.

_____. *Contribuições especiais. Natureza e regime jurídico*. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Tempo e Memória*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Breves Notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

GUASTINI, *Das fontes às normas*. Trad. Edson Beni. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo; GIULIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. 2 v. 3 ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005.

_____. *Consciência moral e agir comunicativo*. 2 ed. Trad. Guido Antônio de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 2003.

_____. *Pensamento pós-metafísico*. Trad. Flávio Bueno Siebeneicher. Rio de Janeiro: Editora Tempos Modernos, 2002.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James. RAY, Jay. *The federalist papers*. Londres: Firts Signet, 2003.

HÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

HART, Hebert L. A. *O Conceito de Direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005

HEGENBERG, Leônidas. *Dicionário de Lógica*. São Paulo: E.P.U., 1995.

HESSE, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. Professor L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001.

HESSE, Konrad. *O direito constitucional da República Federal na Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1988.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2005.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*. 24. ed. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007.

_____. A linguagem comum dos lingüistas e dos antropólogos. In: _____. *Lingüística e Comunicação*. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007.

_____. Aspectos Lingüísticos da Tradução. In: _____. *Lingüística e Comunicação*. 24. ed. Trad. Isidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Editora Cultrix, 2007.

JARACH, Dino. *O fato imponible: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. 2. ed. rev. da trad. Dejalma Campos. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

KELSEN, HANS. *A democracia*. 2. ed. Trad. Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *¿Que es La teoría pura Del derecho?* Trad. Ernesto Garson Valões. Mexico: DF: Distribuciones Fontamara S.A, 1993.

_____. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1986.

KEVELSON, Roberta (Coord). *Issues in pragmatism, legal realism and semiotics*. Vol. I. Nova York: Peter Lang, 1991.

KUHN, Thomas. *As estruturas das revoluções científicas*. 9. ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: Teoria Geral do Direito*. Barueri, SP: Editora Manole Ltda., 2007.

LEAL, Vitor Nunes. Leis Complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, n. 7, p. 379-394, jan./mar. 1947.

LOSANO, Mario C. *Teoría pura del derecho*. Evolución y puntos cruciales. Trad. Jorge Guerreror. Bogotá: Ediora Telmis, 1992.

LUHMANN, Nikla. *El derecho de la sociedad*. Trad. Javier Torres Nafarret, colab. Brunhilde Eker, Silvia Pappé e Luis Felipe Seguro. México DF: Universidad Iberoamericana, 2002.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Ascorelli. *Iisenções Tributárias*. São Paulo: Ed. Dialética, 1999.

_____. *Hierarquia, Lei Complementar e a isenção da COFINS*. In: Congresso Nacional do Estudos Tributários, 3, 2006, São Paulo. Interpretação e estado de direito. São Paulo: Noeses, p. 783-800, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, n. 14, p. 19-22, nov. 1996.

_____. A segurança jurídica e a identidade específica da lei complementar na Constituição Federal de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 133, p. 102-120, out. 2006.

_____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 65-77, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificações constitucionais dos tributos*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2000.

MARTÍ, J. Luiz. *La República Federativa: una teoría de la democracia*. Barcelona/Madrid: Marcials Pons, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1984.

MCNAUGHTON, Charles William. A teoria das provas e o novo cadastro de ISS em São Paulo. *Revista de Direito Tributário*: Malheiros, n. 96, p. 125-146, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. O Controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário* n. 75, p. 12-18, 1999.

MELLO, Cláudio Ari. *Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Vol. I. 3 ed. *Princípios gerais de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. 5 ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *Validade Jurídica Pré e Pós Giro Lingüístico*. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970.

_____. *Tratado do Direito Privado*. Tomo I. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *6ª Assembléia*. In: SOUZA, Rubens Gomes de (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

MORCHON, Gregório Robles. *O direito como texto – Quatro estudos da teoria comunicacional do direito*. Barueri, SP: Ed. Manole, 2004.

_____. *Teoría General del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. v. 1. Madrid: Civitas Ediciones, 1998.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito Monetário, Tributação e Moeda*. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

MOTA, Octanny Silveira da; HEGENBERG, Leônidas. Introdução. In: PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

_____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo? A questão fundamental da democracia.* , Trad. Peter Naumann. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

_____. *Fragmentos (sobre) o Poder Constituinte.* Trad. Peter Naumann. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica.* São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007.

_____. *Entre Themis e Leviathã.* São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007.

NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário.* 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

NÖTH, Winfried; SANTAELLA, Lúcia. *Bibliografia comentada. Semiótica.* São Paulo: Experimento, 1999.

NÖTH Winfried. *A semiótica no século XX.* São Paulo: Annablume, 2002.

OLIVEIRA, Manfredo 3 ed. A. *Reviravolta lingüístico pragmática na filosofia contemporânea.* São Paulo: Editora Loyola, 2006.

PEIXOTO, Daniel. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEIRCE, Charles Sanders. Classificação dos signos. In: *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993.

PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica e Filosofia*, textos escolhidos de Charles S. Peirce. 9. ed. Sel. e trad. Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo: Editora Cultrix, 1993.

_____. *Semiótica.* Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 2008.

_____. *Ilustrações da lógica da ciência.* Aparecida: Editora Idéias e Letras, 2008.

PIGNATARI, Décio. *Informação, linguagem, comunicação.* Cotia: Atelie Editorial, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária.* In: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

PISCELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias.* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PREVITALLI, Cleide. *O Processo Tributário*. 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

QUEIRÓS, Luis Cezar Souza. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

_____. *Imposto Sobre a Renda. Requisitos para sua tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do direito*. 7. tir. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2005.

RORTY, Richard. *Verdade e progresso*. Trad. Denise R. Sales. Barueri, SP: Editora Manole, 2007.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2003.

SANTAELLA, Lucia. *A Teoria Geral dos Signos: como as linguagens significam as coisas*. 1ª reimpressão da 1 ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000.

_____. *Matrizes da linguagem e pensamento*. São Paulo: Editora Iluminuras, 2005.

_____. *O Método Anti Cartesiano de C. S. Peirce*. São Paulo: Editora UNESP, 2004.

_____. *O que é semiótica*. 2 ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 2003.

_____. *Semiótica aplicada*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*. Justiça Tributária. 1º Congresso internacional de direito tributário. IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Curso de Especialização de direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: _____ *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. (org.). *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2001.

_____. Norma, incidência e segurança jurídica. In: _____ (org.). *Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

SANTOS, Boaventura de Souza. *Um discurso sobre as ciências*. São Paulo: Editora Cortez, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais e proibição de retrocesso: algumas notas sobre o desafio da sobrevivência dos direitos sociais num contexto de crise. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*. dez./jul. 2004.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikenstein. 3. ed. São Paulo: Editora Cultrix, 1971.

SCARVINO, Dardo. *La filosofía actual*. Pensar sin Certezas. 2 ed. Buenos Aires: Paidós, 2007.

SEABRA DE MOURA, Frederico Araújo. *Lei Complementar e normas gerais em matéria tributária*. (Dissertação de Mestrado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, 2007.

SEARLE, John R. *Mente, linguagem e sociedade*. *Filosofia do mundo real*. Trad. F. Ranger. Rio de Janeiro: Ciência Atual Rocio, 2000.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed. São Paulo: Editora Cortez, 2007.

SILVA FILHO, Derly Barreto e. *Controle Jurisdicional dos Atos Interna Corporis do Poder Legislativo*. (Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1999 [sob orientação da Profa. Doutora Lúcia Valle Figueiredo].

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Comentário Contextual à Constituição*. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. Do processo da formação das leis. 2. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Poder Constituinte e Poder Popular*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVEIRA, Lauro Barbosa. *Curso de Semiótica Geral*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Iristomo. *Filosofia, racionalidade, democracia, debates de Rorty e*

Habermas. São Paulo: Editora UNESP, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, n. 83, 1966.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.

_____. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva; Educ, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 22. ed., 2. tir. Malheiros Editores: 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

_____. *Contribuição para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Jururuá, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 71, p. 84-103, ago. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração no direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

TURIN, Roti Nielba. *Introdução ao estudo das linguagens*. 1. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VILANOVA, Lourival. *A dimensão política nas funções do STF*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004.

_____. *Análítica do dever ser*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Axis Mundi; IBET, 2004.

_____. *O poder de julgar e a norma*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. v. I. São Paulo: Editora Anis Mundi; IBET, 2004.

_____. *Sobre o conceito de direito*. In: _____. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. Vol. I. São Paulo: Editora Anis Mundi; IBET, 2004.

_____. *Teoria da Norma Fundamental: comentários à margem de Kelsen*. In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos* Vol. II. Editora Anis Mundi; IBET, 2004

XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 11-12, p. 304. jan./jun.1980.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratctatus Logico-Philosophicus*. Trad. Luiz Henrique dos Santos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2001.

_____. *Investigações filosóficas*. Trad. Ernesto Carneiro Leão. Bragança Paulista; Petrópolis: Editora Universitária São Francisco; Vozes: 2005.