

A Inexistência de Normas Gerais Tributárias Editáveis por Lei Federal Ordinária: um Exame da Relação entre o Art. 146, III e o Art. 24 da Constituição

The Lack of General Tax Norms Able to be Enacted through Federal Ordinary Law: an Analysis of the Relationship between Article 146, III and Article 24 of the Brazilian Constitution

Renan Baleeiro Costa

Graduado em Direito na Faculdade de Direito da USP. Especialista em Direito Tributário Brasileiro no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP.

Advogado em São Paulo. *E-mail*: renan.costa@lacazmartins.com.br.

Recebido em: 29-6-2023 – Aprovado em: 30-7-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.20.2024.2392>

Resumo

O presente trabalho sustenta que não há normas gerais tributárias que possam ser editadas por lei federal ordinária. Para defender seu ponto de vista, o trabalho começa por investigar a origem e o significado da expressão “normas gerais” no direito tributário brasileiro. Em seguida, discute-se a relação entre o art. 146, III e o art. 24 da Constituição no que se refere à determinação do veículo introdutor de normas gerais tributárias. Neste ponto, defender-se-á que as normas gerais tributárias têm o mesmo significado e alcance no art. 146, III e no art. 24, I, bem como a impropriedade hermenêutica de pretender extrair do art. 24 alguma resposta sobre o regime jurídico-formal das normas gerais tributárias. Por fim, argumenta-se que também a evolução constitucional brasileira, no sentido de evidenciar a amplitude do âmbito material de atuação da lei complementar, é indicativa da inexistência de normas gerais tributárias veiculáveis por lei federal ordinária.

Palavras-chave: normas gerais, lei complementar, lei ordinária, direito tributário.

Abstract

This article sustains that no general tax norm in Brazil can be enacted through federal ordinary law. To defend its argument, this article first assesses the origin and the meaning of the expression “general norms” in Brazilian tax law. Then, it discusses the relationship between article 146, III and article 24 regarding the determination of the legislative act able to introduce

general tax norms in Brazil. At this point, this paper argues that the meaning and scope of the general tax norms are the same under both article 146, III and article 24. It is also argued that searching in article 24 for a legal guidance on how to formally introduce general tax norms is misleading from an hermeneutical perspective. Finally, this article additionally claims that Brazilian constitutional evolution towards expliciting the scope of complementary law is a further indication that no general tax norm in Brazil can be enacted through federal ordinary law.

Keywords: general norms, complementary law, ordinary law, tax law.

Introdução

Este artigo investiga se há normas gerais em matéria tributária que podem ser veiculadas por lei federal ordinária.

A pergunta justifica-se. Em princípio, a Constituição exige a forma de lei complementar para a edição de normas gerais tributárias. Essa exigência consta no art. 146, III, do texto constitucional, o qual prevê que “[c]abe à lei complementar [...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]”.

No entanto, a dicção constitucional não é clara a respeito dessa exigência nas disposições que disciplinam a competência legislativa concorrente dos entes federados.

A Constituição dispõe que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário (art. 24, I), devendo a competência da União, no âmbito dessa legislação concorrente, limitar-se ao estabelecimento de “normas gerais” (art. 24, § 1º). Em seguida, o mesmo artigo prevê que, na inexistência de “lei *federal* sobre normas gerais”, os Estados poderão exercer plenamente a competência legislativa para atender a suas peculiaridades (§ 3º), devendo-se, porém, suspender a eficácia da legislação estadual em caso de “superveniência de lei *federal* sobre normas gerais”, naquilo em que ditas leis forem incompatíveis (§ 4º) (destaque nosso).

Visto não constar, no art. 24, exigência expressa de lei complementar para a edição de normas gerais, o texto daquela disposição em cotejo com o do art. 146 enseja o problema enfrentado neste artigo: haveria normas gerais em matéria tributária veiculáveis por mera “lei federal” (ordinária), em contraposição àquelas editáveis por lei complementar? As normas sobre processo administrativo tributário ou responsabilidade tributária, por exemplo – que não constam textualmente no rol de matérias do art. 146, III – seriam um caso de norma geral tributária editável por lei federal ordinária, a dispensar, portanto, o quórum qualificado de aprovação das leis complementares?

Cumpra antecipar a resposta: este artigo conclui que *não* há normas gerais em matéria tributária que possam ser veiculadas por lei federal ordinária. Note-se que este artigo não afirma que todas as normas gerais tributárias devam ser editadas por lei complementar, haja vista que, embora residuais, a Constituição

prevê hipóteses de normas gerais veiculáveis por outros instrumentos legislativos (por exemplo, e como ficará mais claro, as Resoluções do Senado de que tratam o art. 155, § 2º, V, “a” e o art. 155, § 1º, IV).

Para sustentar sua tese, este trabalho divide-se em três seções.

Na primeira seção, investiga-se a origem da expressão “normas gerais” no direito tributário brasileiro e discute-se seu significado enquanto âmbito material de exercício da competência legislativa da União em matéria tributária.

Na segunda seção, argumenta-se que as normas gerais em “matéria de legislação tributária”, a que se refere o art. 146, III, da Constituição, coincidem com as normas gerais de “direito tributário” de que trata o art. 24, I, também da Constituição. Ainda nesta seção, explica-se que o art. 146, III e o art. 24, I, inserem-se em contextos completamente diversos no texto constitucional, de modo que é falho, enquanto procedimento hermenêutico, pretender extrair do art. 24, I, alguma norma relacionada ao tipo de lei (complementar ou ordinária) exigido para a edição de normas gerais em matéria tributária.

Na terceira seção, apresenta-se a lei complementar enquanto figura do processo legislativo brasileiro, bem como a polêmica histórica em torno de suas funções em matéria tributária. Argumenta-se, então, que a solução dada pela Constituição de 1988 à dita polêmica é indicativa da inexistência de normas gerais tributárias editáveis por lei federal ordinária.

1. A competência da União para estabelecer “normas gerais” em matéria tributária: origem e significado

Desde a Constituição de 1946, atribui-se competência à União para estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 5º, XV, “b”), ainda que o texto constitucional falasse genericamente em “direito financeiro”, entendido, ao menos àquela época, como gênero do qual o direito tributário seria parte¹.

A inclusão da referida disposição constitucional em 1946 deveu-se à influência de Aliomar Baleeiro. Na condição de deputado constituinte, Baleeiro trabalhou para que se concedesse à União o poder de legislar em matéria tributária com efeito sobre todas as pessoas políticas de direito interno (União, Estados e Municípios). A principal preocupação do tributarista, além da busca pela autonomia do direito financeiro enquanto ramo jurídico à parte do direito administrativo², era o alto grau de dispersão do sistema tributário brasileiro de então, em

¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 52; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 28.

² SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 12 e ss.

que institutos importantes eram regulados de maneira diversa por cada uma das várias unidades federadas brasileiras – algo prejudicial aos contribuintes e à vida econômica do país. Uma vez competente para legislar sobre direito tributário em escala nacional, a União poderia contribuir para a obtenção de algum nível de uniformidade nas regras tributárias editadas pelos diversos entes federativos³.

A proposta de Baleeiro, inicialmente, não foi aceita nos debates constituintes. Ainda no seio das comissões de trabalho da Assembleia, Baleeiro foi vencido por aqueles que – a exemplo do constituinte Mário Masagão, catedrático de direito administrativo no Largo de São Francisco – não reconheciam a autonomia do direito financeiro em relação ao administrativo⁴.

Insistindo na sua proposta, já em plenário, Baleeiro enfrentou uma nova objeção. Parte dos deputados receava que a União, uma vez legitimada a legislar sobre direito tributário, pudesse invadir a autonomia dos demais entes federados. Baleeiro, então, como solução política, propôs que a competência da União para legislar sobre direito tributário fosse limitada à edição de “normas gerais”. Assim ressalvada, a competência legislativa federal desagradava menos aos que, na Assembleia Constituinte, preocupavam-se com a preservação da autonomia legislativa de Estados e Municípios. Ao fim, Baleeiro foi bem sucedido, e a Constituição de 1946 previu expressamente a competência da União para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”⁵.

Tal competência, comenta Sampaio Dória, teria vindo atender a uma “sentida necessidade” do nosso ordenamento tributário e, nesse sentido, se apresentava como um “importante instrumento para a racionalização, coordenação e uniformização dos sistemas tributários [subnacionais]”⁶.

A vitória política de Baleeiro, ao introduzir a figura das “normas gerais” no direito tributário pátrio, fez surgir uma questão central no estudo da competência legislativa em matéria tributária: afinal, o que são “normas gerais”? A importância da pergunta decorre sobretudo do fato de que, a depender do alcance dado à expressão, atribui-se maior ou menor poder à União enquanto legisladora nacional em matéria tributária.

Quanto à finalidade, as normas gerais podem ser caracterizadas de modo relativamente simples: elas visam desdobrar e desenvolver os preceitos constitu-

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 10-11.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 11.

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 12 e ss. Cf. também o relato de LOCATELI, Douglas Vitoriano. Limites à competência da União para editar normas gerais em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 43, 2002, p. 9-10.

⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 107.

cionais em matéria tributária, de forma a assegurar a atuação “efetiva e uniforme” desses preceitos nos diferentes ordenamentos subnacionais⁷.

Quanto a seus exatos limites conceituais, porém, as “normas gerais” foram alvo de inúmeras tentativas de definição, quase sempre excessivamente vagas. Em todo caso, pode-se afirmar que as normas gerais, a que se refere o texto constitucional, diferenciam-se das demais normas editadas pelo legislador federal em dois aspectos.

O primeiro deles é o aspecto *pessoal*, isto é, os destinatários da norma geral. As normas gerais destinam-se à União, aos Estados e aos Municípios. É possível que a norma geral se destine só à União e aos Estados, ou só a Estados e Municípios, ou só a Estados ou só a Municípios⁸. Nunca, porém, a norma geral se destinará exclusivamente à União⁹. É frequente, ainda quanto ao aspecto pessoal, que as normas gerais, ao menos em matéria tributária, sejam vistas como se destinando mais precisamente ao legislador ordinário de todos os entes federados, enquanto normas de *sobredireito*¹⁰ – isto é, normas que regulam a produção de outras normas¹¹. Ainda que isso seja verdadeiro para boa parte das normas gerais em matéria tributária, cumpre ressaltar que há normas gerais destinadas diretamente a contribuintes e fisco, como é o caso das regras de prescrição e decadência veiculadas pelo CTN – hoje inegavelmente consideradas como normas gerais a teor do art. 146, III, “c”, da Constituição.

O segundo aspecto, que distingue as normas gerais das demais normas editadas pela União, é o *material*. Aqui residem as principais controvérsias e incertezas. Para melhor compreensão, vale distinguir a dimensão *horizontal* da dimensão *vertical* do âmbito material das normas gerais.

Duma perspectiva *horizontal*, pergunta-se que matérias podem ser disciplinadas por norma geral. Uma resposta segura, embora em alguma medida vaga, é que normas gerais podem versar sobre “fatos, objetos, relações e situações jurídicas” que ocorrem “idêntica ou analogamente” nas ordens jurídicas subnacio-

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 15.

⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 14.

⁹ LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 140.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 280; LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 139-140.

¹¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 54; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 114-115.

nais objeto de regulação¹². Daí que, mesmo se formulada em termos gerais, não será válida como norma geral aquela cuja aplicabilidade se limite a uma situação que, na prática, só possa verificar-se em determinado Estado ou Município¹³. Nesse mesmo sentido, pode-se dizer que “toda matéria que extravasa o interesse circunscrito de uma unidade” é matéria de norma geral. Esse *extravasamento* pode ocorrer, seja porque todos os entes “têm o mesmo interesse” na matéria, seja porque esta “envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional”¹⁴.

Duma perspectiva *vertical*, por sua vez, é ainda mais difícil a delimitação do âmbito material das normas gerais. Pergunta-se, aqui, até que grau de detalhamento o legislador nacional pode descer na edição de normas gerais. Uma coisa é certa: as normas gerais não podem aniquilar a competência legislativa suplementar dos entes federados, muito menos invadir a esfera privativa de competência destes, garantida que está pela discriminação constitucional de impostos¹⁵.

Jamais poderia a União, portanto, a título de norma geral, editar regra fixando a alíquota de determinado tributo estadual ou municipal – excetuadas, é claro, as normas gerais constitucionalmente previstas em matéria de alíquotas, como as que devem prever as alíquotas interestaduais de ICMS (art. 155, § 2º, IV), a alíquota mínima do ICMS em operações internas (art. 155, § 2º, V, “a”) ou a alíquota máxima do ITCMD (art. 155, § 1º, IV). Estabelecer a alíquota não pode a norma geral, porque concerne à instituição do tributo e, portanto, à competência tributária privativa dos entes federados¹⁶. É correto afirmar, também, que para além das hipóteses constitucionalmente previstas, não pode norma geral estabelecer alíquota máxima de tributo da competência dos entes federados¹⁷.

Quanto à preservação de algum espaço de atuação da competência legislativa suplementar, Rubens Gomes de Sousa observa que a competência da União em matéria de normas gerais, orientada que é à atuação efetiva e uniforme dos preceitos constitucionais em matéria tributária, só deve ser exercida quanto aos aspectos da matéria “cuja regulamentação normativa seja essencial à atuação inte-

¹² LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 142.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 14.

¹⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 7, 1994, p. 19.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 16-17.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 63.

¹⁷ LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 143.

gral do preceito [constitucional] que constitua o seu fundamento”. Desse modo, evita-se o prejuízo ao exercício da competência supletiva por Estados e Municípios, desde que, é claro, a diversificação resultante da competência supletiva “não seja incompatível com a atuação integral do preceito”¹⁸.

É certo, no entanto, que será muitas vezes obscura a fronteira entre a competência das normas gerais da União e a competência dos demais entes federados. Diante disso, deve-se afastar a ideia de uma definição apriorística de norma geral. E, para além da enorme dificuldade de proceder-se a uma tal definição, há boas razões para isso. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa ressalta o “perigo” de que uma prévia definição limitativa do conceito “possa esterilizar o próprio dispositivo constitucional”, prejudicando sua funcionalidade; daí se poder afirmar que uma definição prévia de norma geral é não só “teoricamente impossível”, como também “praticamente inconveniente”¹⁹. Mesquita Lara adota linha semelhante, admitindo que, diante do caso concreto, a solução “dependerá da mundividência do intérprete constitucional” – isto é, se sua visão de mundo inclina-se mais à centralização ou à descentralização do poder político²⁰.

A bem da verdade, a incerteza em torno do que seriam normas gerais é sabida desde o seu aparecimento no direito constitucional brasileiro. Rubens Gomes de Sousa relata que, em conversa com Aliomar Baleeiro, ele próprio – que havia sido responsável pela introdução da expressão no texto constitucional de 1946 – confessou não ter clareza a respeito do que seriam, afinal, as normas gerais. Rubens explica: “nada mais fora do que um compromisso político que lhe [a Baleeiro] havia ocorrido e que tinha dado certo”. Ainda segundo Rubens, o que importava, em 1946, era introduzir na Constituição a ideia da União como legisladora nacional em matéria tributária; o preço da conquista de Baleeiro, no entanto, teria sido o emprego da expressão *normas gerais* como delimitação do campo de competência. Essa delimitação, porém, dar-se-ia “em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara”²¹.

Demonstrada a origem histórica da expressão “normas gerais” e a dificuldade de defini-la no direito tributário brasileiro, passa-se a discutir a relação entre o art. 24, I, e o art. 146, III, com ênfase, é claro, na investigação do problema central deste artigo: a possibilidade de edição de norma geral tributária por lei federal ordinária.

¹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 16.

¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954, p. 15; p. 17.

²⁰ LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 143.

²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional* – parte geral. 2. ed. São Paulo: RT, 1984, p. 4-5.

2. O art. 24, I, e o art. 146, III: uma interpretação da relação entre essas disposições constitucionais quanto à determinação do veículo introdutor de normas gerais tributárias

Quando a Constituição de 1967 reservou à lei complementar, pela primeira vez, a competência para estabelecer “normas gerais de direito tributário” (art. 19, § 1º), manteve, contudo, a referência às “normas gerais de direito financeiro” no âmbito da competência legislativa geral da União (art. 8º, XVII, “c”), o que foi mantido com a Emenda Constitucional n. 1/1969. Surgiu a dúvida, então, sobre se teriam o mesmo alcance, de um lado, as normas gerais de direito tributário a que se referia a primeira disposição e, de outro, as normas gerais de direito tributário a que aludia a segunda (sob a rubrica “direito financeiro”).

Essa mesma dúvida se apresenta sob a Constituição de 1988, agora entre o art. 146, III, e o art. 24, I – com a nota de que esta última disposição fala em “direito tributário”, como ramo autônomo em relação ao direito financeiro.

Essa questão é fundamental para este trabalho. Tendo em vista que a redação do art. 24 é silente a respeito da exigência de lei complementar, eventual diferença entre as normas gerais no art. 24, I, e no art. 146, III, poderia sugerir que há normas gerais tributárias passíveis de instituição por lei federal ordinária.

Não há razão, porém, para atribuir sentido ou alcance diverso às “normas gerais de direito tributário” no art. 24, I, e às “normas gerais em matéria de legislação tributária” no art. 146, III, da Constituição. É irrelevante a diferença de nomenclatura entre essas disposições. Mesquita Lara, com razão, pondera que há, entre elas, verdadeiro “*bis in idem* normativo”, pois se trata de “duas disposições contemporâneas, dispondo sobre a mesma matéria, uma específica, outra genericamente, e sem contradição”. Deve-se concluir, então, que não há diferença entre as normas gerais numa e noutra disposição: ambas “se referem a uma só e mesma coisa”, isto é, normas jurídicas gerais em matéria de tributação²².

É verdade que, na Constituição de 1967, falava-se em “normas gerais de direito tributário” na disposição que tratava da reserva de lei complementar (art. 19, § 1º), e não em “normas gerais em matéria de legislação tributária” como faz atualmente o art. 146, III. Isso poderia apontar uma divergência de alcance entre o art. 146, III e o art. 24, I.

Novamente, essa diferença de nomenclatura parece irrelevante. Deve-se interpretar a mudança de redação entre a Constituição pretérita e a atual – de “direito tributário” para “matéria de legislação tributária”, na disposição referente à lei complementar de normas gerais – como mera evidenciação de que as “normas gerais”, de que fala a Constituição, são normas de direito tributário po-

²² LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in *Cadernos de Direito Tributário*, p. 141.

sitivo, e não princípios doutrinários do Direito Tributário enquanto área do conhecimento²³. Trata-se do mesmo sentido empregado no art. 24, I, que, entretanto, fala em “direito tributário” apenas para manter a consistência na redação daquele capítulo constitucional – em cujo art. 22, por exemplo, fala-se em “direito civil” ou “direito comercial” também no sentido de normas jurídicas postas (civis ou comerciais).

O fato de coincidirem as normas gerais tributárias no art. 146, III, e no art. 24, I, leva necessariamente à conclusão de que não há norma geral em matéria tributária passível de edição por lei federal ordinária. Essa afirmação, note-se, não pressupõe que este trabalho admita a possibilidade de reserva constitucional *implícita* de lei complementar – ainda que tal não pareça absurdo, e muitos autores o defendam com boas razões²⁴.

Este trabalho argumenta tão somente que, embora o art. 24 não mencione a figura da lei complementar como veículo introdutor de normas gerais tributárias, o art. 146, III, o faz, e, como se trata das mesmas normas gerais tributárias em ambas as disposições, a exigência de lei complementar para a edição de qualquer norma geral tributária (exceção feita, é claro, às hipóteses de normas gerais constitucionalmente reservadas para outros instrumentos legislativos) decorre da simples leitura conjunta das disposições constitucionais. É a conclusão que se extrai do mero cruzamento entre as disciplinas do art. 146, III, e do art. 24, I.

Poder-se-ia objetar que o art. 24, ao falar da competência da União para editar normas gerais e da competência dos Estados para legislar supletivamente, exclui os Municípios, o que seria indício de que as normas gerais tributárias, ali, teriam alcance diverso das normas gerais tributárias do art. 146, III. Afinal, Municípios têm competência tributária e podem legislar sobre direito tributário na medida de sua competência. Nesse sentido, poder-se-ia alegar, por exemplo, que as normas gerais do art. 24, I, não vinculam o legislador municipal, ao passo que o vinculam as do art. 146, III, o que poderia sugerir que as normas gerais de cada disposição constitucional teriam alcance diverso.

Esse argumento não merece prosperar. Mais uma vez, impõe-se a leitura conjunta das disposições constitucionais que interagem. Nesse caso, a leitura do art. 30, II, da Constituição leva à conclusão de que também os Municípios podem legislar supletivamente em matéria tributária, pois compete aos Municípios “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”²⁵. Não poderia ser di-

²³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 7.

²⁴ BORGES, Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150. São Paulo: Dialética, 2008, p. 67.

²⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 7, 1994, p. 19. No mesmo senti-

ferente; afinal, os Municípios são titulares de competência tributária privativa e, por coerência, seria natural que a Constituição lhes outorgasse também o poder de legislar supletivamente em matéria tributária sobre o que fosse tema de seu interesse (o que inclui os impostos de sua titularidade).

Esclarecido que as normas gerais tributárias têm o mesmo significado e alcance sob o art. 24, I, e o art. 146, III, cumpre demonstrar, também, que tais disposições têm funções e contextos constitucionais completamente diversos. Isso é mais uma evidência da impossibilidade de editar-se norma geral tributária por lei federal ordinária.

Explica-se. O art. 24, I, insere-se no título da Constituição referente à organização federativa. Ali, discriminam-se as competências, materiais e legislativas, dos diversos entes federados. Há, por exemplo, competências legislativas privativas da União (art. 22); competências materiais comuns a todos os entes (art. 23); e competências legislativas concorrentes entre União e Estados (art. 24) – esta última envolvida no tema deste artigo.

O objeto do art. 24, portanto, é prever as matérias sobre as quais União e Estados podem legislar simultaneamente, e em que termos suas legislações podem concorrer. Nesse sentido, o art. 24 adota primeiro uma técnica cumulativa (§§ 1º e 2º), no sentido de impor limites prévios à atividade legislativa de cada ente: União e Estados podem legislar simultaneamente sobre a mesma matéria, mas à União só compete editar normas gerais, e aos Estados, apenas normas específicas. Num segundo momento, o art. 24 abre-se à técnica cumulativa (§§ 3º e 4º), no sentido de não impor limites prévios à atividade legislativa de cada ente, resolvendo-se eventual conflito pela prevalência de um deles sobre o outro: inexistindo lei federal de normas gerais, os Estados podem exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades; sobrevindo lei federal de normas gerais em alguma medida incompatível com a lei estadual, deve-se suspender a eficácia desta, na medida da incompatibilidade²⁶.

A discriminação de competências que o art. 24 propõe é, portanto, entre entes federados (União e Estados), e não entre formas legislativas (lei ordinária e complementar). Não se está a dizer, ali, o que cabe à lei ordinária ou à lei complementar, mas sim o que cabe à União ou aos Estados.

Em suma, o critério de discriminação de competências, no art. 24, é pessoal (*quem*), e não formal (*como*). Esse artigo nada indica sobre a forma legislativa a empregar na edição de normas gerais. Portanto, é incorreto, em termos de procedimento hermenêutico, pretender ver no art. 24, I, um possível contraste com o

do, cf. SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 277.

²⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 7, 1994, p. 17-18.

art. 146, III, no que toca à configuração do regime jurídico-formal das normas gerais tributárias, uma vez que esse regime é exatamente o objeto do art. 146, III, e não do art. 24, I. Andou bem, nesse ponto, o constituinte: a redação do art. 24, que já é complexa, beiraria o impraticável caso também previsse os veículos legislativos apropriados para cada uma das matérias arroladas em seus 16 incisos. Cumpre ao intérprete/aplicador encontrar essa resposta em outras disposições constitucionais, a exemplo do art. 146, III (no que se refere, é claro, à matéria tributária).

É nesse sentido que se manifesta Gilberto de Ulhôa Canto. Ao investigar o caráter formal da “lei federal” mencionada pelo art. 24, § 3º, da Constituição, Ulhôa Canto observa que tal lei “poderá ser lei ordinária, se o contrário não estiver claramente dito na própria Constituição ou resultar necessariamente do conjunto de suas normas” (destaque nosso)²⁷. Sacha Calmon Navarro Coêlho argumenta de modo semelhante, sustentando que “o § 3º do art. 24 não pode ser analisado sem o concurso do art. 146”. Conclui, então, que “embora existam normas gerais veiculáveis por leis ordinárias federais, noutras matérias”, não seria este o caso das normas gerais em matéria tributária, que são emitidas “exclusivamente por leis complementares”²⁸⁻²⁹.

É isso que se defende neste trabalho: a exigência de lei complementar para a instituição de normas gerais tributárias consta expressamente no art. 146, III, que não permite, portanto, extrair do art. 24 a possibilidade de sua veiculação por lei federal ordinária.

É importante frisar que o tema deste artigo interage diretamente com outra questão, extremamente complexa: a possibilidade de os entes federados exercerem sua competência tributária independentemente de haver normas gerais da União regulando essa competência. Como visto, o art. 24, § 3º, confere aos Estados competência legislativa plena para atender às suas peculiaridades, se inexis-

²⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 43.

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 159-160.

²⁹ No mesmo sentido, cf. SCHOUBERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, p. 68; SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 277; MARAFON, Plínio José. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 182; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lei complementar e as contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 195; HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 278.

tente lei federal de normas gerais. Essa disposição poderia, em tese, fundamentar o poder dos Estados de instituir seus tributos mesmo na ausência de lei de normas gerais da União.

O tema foge absolutamente do objeto deste artigo. No entanto, a resposta que alguns autores dão à pergunta que ora nos ocupa – isto é, se há normas gerais tributárias editáveis por lei federal ordinária – muitas vezes se relaciona com o ponto de vista que eles adotam sobre aquele tema. Por exemplo, para Ives Gandra da Silva Martins, a lei federal a que se refere o art. 24, § 3º, é necessariamente ordinária; isso não significa, porém, que o autor admita haver normas gerais tributárias veiculáveis por lei federal ordinária. Para Ives Gandra, os entes federados não podem instituir seus impostos antes que haja lei complementar definindo os contornos essenciais destes. Se é assim, então o regime do art. 24, § 3º, da Constituição não se aplica à matéria tributária. Para Ives, então, o art. 24, § 3º “apenas cuidou de normas gerais veiculáveis por lei ordinária”, o que não inclui as normas gerais tributárias³⁰⁻³¹.

Nesta seção, procurou-se defender a inexistência de norma geral tributária editável por lei federal ordinária a partir da relação entre o art. 146, III, e o art. 24 da Constituição. Na próxima seção, este artigo desenvolve outro argumento para a defesa de sua tese, ao examinar a evolução constitucional brasileira, verificada entre 1967/69 e 1988, no sentido de evidenciar a amplitude do campo material de atuação da lei complementar em matéria de normas gerais tributárias.

3. A polêmica em torno das funções da lei complementar: a solução dada pela Constituição de 1988 como indicativo da inexistência de normas gerais tributárias editáveis por lei ordinária

A lei complementar, enquanto forma legislativa, foi introduzida no direito brasileiro pela Constituição de 1967, já com os contornos que até hoje tem (nota-

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 94-95.

³¹ No mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 464; OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 214; GONÇALEZ, Antonio Manoel; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 254-255; PENTEADO, João Caio Goulart. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 550.

damente a aprovação mediante quórum qualificado)³². Quanto à matéria tributária, esse diploma constitucional reservou à lei complementar (art. 19, § 1º) a competência para introduzir “normas gerais de direito tributário”, regra mantida pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969 (art. 18, § 1º), nos seguintes termos:

“Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.”

Duas correntes se opunham: a dicotômica, que entendia que a lei complementar só poderia ter duas funções (dispor sobre conflitos de competência e regular limitações ao poder de tributar); e a tricotômica, que entendia que a lei complementar teria três funções (dispor sobre conflitos de competência, regular limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária).

Embora o texto indicasse a existência de três funções, a corrente dicotômica argumentava pela redução do âmbito de atuação da lei complementar. Ao reconstruir o texto constitucional, essa corrente defendia que a lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário ou para dispor sobre os conflitos de competência, de um lado, ou para regular as limitações constitucionais do poder de tributar, de outro³³. A finalidade de toda lei complementar seria, portanto, uma só: editar normas gerais. Estas, por sua vez, só poderiam ter duas funções: dispor sobre conflitos de competência *ou* regular as limitações constitucionais. Fora dessas matérias, a norma geral estaria constitucionalmente vedada. O fundamento dessa interpretação era a proteção da autonomia dos entes federados³⁴.

A corrente tricotômica, por sua vez, mantinha-se rente ao texto constitucional – daí ter sido adjetivada por Paulo de Barros Carvalho, adepto da corrente dicotômica, como sendo “singularmente literal”³⁵. Defende a corrente tricotômica que, além de dispor sobre conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar, poderia a lei complementar instituir normas gerais não limitadas àqueles dois âmbitos.

Qualquer que fosse a interpretação mais adequada da Constituição de 1967/69, fato é que a Constituição de 1988 pôs “um paradeiro” a esse debate doutrinário³⁶: o texto constitucional hoje vigente reconhece expressamente que o

³² VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004, p. 118-119.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, p. 61.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 220-224.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 221.

³⁶ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.).

campo de atuação das normas gerais tributárias não se limita à solução de conflitos de competência ou à regulação das limitações ao poder de tributar³⁷. Afinal, o art. 146 está assim disposto (omite-se aqui a alínea “d”, que foi inserida pela Emenda Constitucional n. 42/2003 e será objeto de consideração especial mais à frente):

“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.

[...]”

Veja-se que a Constituição previu as três funções em incisos diversos e nomeou, no inciso III, uma série de temas próprios de normas gerais, os quais não necessariamente têm de ver com conflitos de competência ou limitações ao poder de tributar³⁸. Como exemplo, citem-se os institutos da prescrição, da decadência e do lançamento, os quais, hoje inegavelmente reservados à lei complementar de normas gerais, haviam sido alvo de frequentes críticas da corrente dicotômica como não sendo próprios de norma geral³⁹.

Pode-se mesmo dizer que o problema quantitativo a respeito das funções da lei complementar é, sob a atual Constituição, um “falso problema”⁴⁰, haja vista que o art. 146, III, previu amplamente a competência para edição de normas gerais, como a unificar dogmaticamente os incisos do art. 146. Nesse sentido, os três incisos versam sobre normas gerais; há, contudo, normas gerais que dizem

Caderno de Pesquisas Tributárias v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 200.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 53 e ss; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, p. 62.

³⁸ Apesar da redação constitucional, há doutrinadores que ainda sustentam a abordagem dicotômica. Um deles é Paulo de Barros Carvalho. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 224-226.

³⁹ Cf. as manifestações de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho in MORAES, Bernardo Ribeiro de *et al.* (org.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva/Educ, 1974, p. 229 e ss.

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 56.

respeito à delimitação da competência (I), à regulação das limitações constitucionais da tributação (II), bem como normas gerais que não se reduzem às funções dos incisos anteriores, encontrando fundamento de validade exclusivo no inciso III⁴¹.

Um aspecto que merece particular consideração é o uso do advérbio “especialmente” no inciso III do art. 146. O rol de temas incluídos nas alíneas daquele inciso é exemplificativo, não exaustivo⁴².

Essa redação não é por acaso. Ives Gandra da Silva Martins explica que, quando da elaboração da Constituição de 1988, a Subcomissão de Tributos pretendia ser exaustiva quanto às hipóteses de normas gerais. Conversando com membros da constituinte a esse respeito, Ives Gandra argumentou que a exclusão de matérias do âmbito da lei complementar, tal como pretendido pela Subcomissão, poderia prejudicar os direitos e garantias do contribuinte. Influenciados por essa ponderação, então, os constituintes inseriram o advérbio “especialmente”, tornando a lista exemplificativa⁴³.

Um argumento que se poderia levantar contra o caráter exemplificativo da lista é o fato de a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, ter incluído a alínea “d” no art. 146, III, a qual veio prever expressamente a competência da lei complementar para a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”. Argumentar-se-ia, então, que, se a lista fosse mesmo exemplificativa, o constituinte derivado não precisaria ter incluído a alínea “d”; se o fez, porém, é porque o art. 146, III, não abrange toda e qualquer norma geral tributária. Este argumento, então, poderia repercutir contrariamente à defesa empreendida neste artigo, na medida em que, se fosse definido algum critério restritivo do âmbito do art. 146, III, poder-se-ia então alegar que as demais normas gerais tributárias, não abrangidas no art. 146, III, estariam cobertas pelo art. 24 e, portanto, seriam veiculáveis por lei federal ordinária.

Parece incorreto este argumento. A inclusão da alínea “d” no art. 146, III, deveu-se à natureza da matéria ali versada: tratamento diferenciado e favorecido de microempresa e empresa de pequeno porte. A instituição de uma disciplina

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013, p. 56-59. Em sentido semelhante, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 70.

⁴² Cf., entre outros, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 62; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 6.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro (org.). T. 1. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, p. 84-86.

tributária à parte para essas empresas justifica-se como uma medida de intervenção na ordem econômica; não se trata de uma disciplina tributária destinada a fins propriamente tributários (e.g., tributação conforme a capacidade contributiva), mas sim para promover a competitividade de empresas menores no mercado. O princípio constitucional que fundamenta o tratamento tributário diferenciado a empresas pequenas é o da livre concorrência (art. 170, IV), um dos princípios da ordem econômica brasileira⁴⁴. Diferentemente das normas tributárias tradicionais, que se orientam por princípios tributários, a edição de normas tributárias orientadas por princípios da ordem econômica não encontra fundamento inequívoco no art. 146, III. Daí a inclusão da alínea “d”. Pelas mesmas razões, aliás, o constituinte entendeu por bem incluir o art. 146-A, por meio da mesma Emenda Constitucional n. 42/2003. O art. 146-A veio prever a competência da lei complementar para “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Pode-se concluir, então, que o texto constitucional brasileiro partiu, em 1967/69, da incerteza em torno da própria existência das normas gerais enquanto campo de competência de lei complementar autônomo em relação aos demais (resolução de conflitos e regulação de limitações) para, em 1988, a consagração definitiva dessa autonomia e um rol expresso de temas de norma geral que, além de não exaustivo, inclui matérias historicamente contestadas por parte da doutrina como insuscetíveis de norma geral.

Daí Sacha Calmon Navarro Coêlho argumentar que, na prática, o caráter exemplificativo do rol do art. 146, III, da Constituição implica reconhecer como normas gerais os temas do Livro II do CTN⁴⁵⁻⁴⁶.

Diante dessa evolução constitucional, cogitar da existência de normas gerais editáveis por lei federal ordinária é, em certa medida, ir em sentido contrário à direção apontada em 1988. Ademais, se a preocupação da corrente dicotômica sempre foi a proteção do pacto federativo, pode-se dizer que a exigência de lei complementar para a edição de normas gerais tem a vantagem adicional de abrandar essa preocupação, na medida em que o maior rigor para a aprovação desse tipo de lei dificulta, em tese, a ingerência da União na autonomia dos demais entes.

⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Tratamento favorecido a pequenas empresas: entre nacionalidade, livre concorrência e uniformidade. In: NUSDEO, Fábio (coord.). *A ordem econômica constitucional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 293-329.

⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed., revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 117.

⁴⁶ No mesmo sentido, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias v. 15*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 10.

Conclusão

Este artigo teve por objetivo sustentar que não há norma geral tributária passível de veiculação mediante lei federal ordinária.

Em síntese, defendeu-se que as normas gerais em matéria tributária de que fala o art. 146, III, coincidem com as normas gerais de direito tributário de que trata o art. 24, I. Ademais, procurou-se demonstrar a impropriedade hermenêutica de se buscar extrair do art. 24 alguma norma relativa à forma de veiculação das normas gerais tributárias, por esta questão não ser o objeto central do art. 24 (voltado à discriminação de competências *entre entes federados*), mas sim do art. 146 (voltado à discriminação de competências *entre formas legislativas*). Por fim, mostrou-se que a Constituição de 1988 resolveu, em definitivo, a polêmica em torno das funções da lei complementar, deixando explícito o amplo espaço de atuação da lei complementar de normas gerais, em rol exemplificativo no art. 146, III. Trata-se de mais um indicativo da inexistência de normas gerais tributárias editáveis por lei federal ordinária.

Além dos argumentos já desenvolvidos, pode-se adicionar um outro, de índole mais pragmática. Cogitar de que haja normas gerais tributárias editáveis por lei ordinária federal é complicar ainda mais, sem indicação constitucional que o justifique, a complexa relação entre o art. 146, III, e o art. 24 da Constituição. Haver-se-ia de definir um critério para distinguir entre as normas gerais tributárias passíveis de edição por lei ordinária federal e as reservadas à forma de lei complementar. Acresça-se a isso, é claro, a incerteza em torno do que sejam “normas gerais”, como se viu das inúmeras tentativas doutrinárias de perquirir seu significado.

Por fim, cumpre ressaltar que este artigo não pretendeu solucionar o problema da competência tributária dos entes federados na falta de lei de normas gerais. Essa questão perpassa o já mencionado art. 24, § 3º, da Constituição, segundo o qual, na falta de lei federal de normas gerais, os Estados “exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

O tema, que não é novo na jurisprudência do STF⁴⁷, foi retomado com o julgamento do ICMS-Difal⁴⁸. Nele, o STF estabeleceu ser indispensável a prévia edição de lei complementar para os Estados instituírem o ICMS-Difal, afastando-se, inclusive, a aplicabilidade do art. 24, § 3º, da Constituição, sob o argumento de que esse dispositivo não alcançaria as situações envolvendo o “o relacionamento

⁴⁷ Sobre a inconstitucionalidade do adicional de imposto de renda na falta de lei complementar, cf. STF, ADI n. 28/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 06.10.1993.

⁴⁸ STF, RE n. 1.287.019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021; STF, ADI n. 5.469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021.

entre as unidades federadas” ou “conflito federativo” – como seria o caso do ICMS-Difal⁴⁹.

A semelhante conclusão chegou o STF ao vedar a cobrança de ITCMD nas hipóteses de o doador ser residente no exterior, ou o *de cujus* ter sido residente, possuir bens ou ter o inventário processado no exterior, sem prévia edição de lei complementar⁵⁰. A edição de lei complementar para a instituição do ITCMD nesses casos, exigida expressamente pelo texto constitucional (art. 155, § 1º, III), justificar-se-ia pela necessidade de evitar conflitos de competência entre os entes federados. Desse modo, o STF concluiu que o art. 24, § 3º, da Constituição não seria amparo bastante para a atuação unilateral dos estados-membros⁵¹.

Seja como for, este tema, por exigir pesquisa com enfoque substancialmente diverso, foge aos limites objetivos do presente artigo. Este pretendeu sustentar, tão somente, que a adequada interpretação da relação entre o art. 146, III, e o art. 24 da Constituição impõe a conclusão de que inexistem normas gerais tributárias editáveis por lei federal ordinária – independentemente da posição que se possa adotar sobre a competência dos estados-membros na falta de lei complementar de normas gerais.

Referências bibliográficas

- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150. São Paulo: Dialética, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário – velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, junho de 2013.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed., revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴⁹ STF, RE n. 1.287.019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021, p. 35-36.

⁵⁰ STF, RE n. 851.108/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 01.03.2021.

⁵¹ STF, RE n. 851.108/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 01.03.2021 (p. 15-26).

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 7, 1994.
- GONÇALEZ, Antonio Manoel; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário* n. 76, in Cadernos de Direito Tributário.
- LOCATELI, Douglas Vitoriano. Limites à competência da União para editar normas gerais em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 43, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- MARAFON, Plínio José. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. T. 1. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de *et al.* (org.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva/Educ, 1974.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- PENTEADO, João Caio Goulart. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Tratamento favorecido a pequenas empresas: entre nacionalidade, livre concorrência e uniformidade. In: NUSDEO, Fábio (coord.). *A ordem econômica constitucional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lei complementar e as contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 15. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo* v. 37, 1954.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional – parte geral*. 2. ed. São Paulo: RT, 1984.
- STF, ADI n. 28/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 06.10.1993.
- STF, ADI n. 5.469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021.
- STF, RE n. 851.108/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 01.03.2021.
- STF, RE n. 1.287.019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24.02.2021.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004.