



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

IMPOSSIBILIDADE DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Roque Antonio Carrazza

Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Advogado e Consultor Tributário – Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela PUC/SP

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Aspectos fundamentais da tributação. A competência tributária. 3. A privatividade das competências tributárias. 4. A facultatividade do exercício das competências tributárias. 5. A função da lei complementar prevista no art. 146, I e III, a, da Constituição Federal. 6. Hipóteses de incidência confrontantes: impossibilidade de conflitos. 7. Observações finais.

1. Introdução

Neste artigo procuraremos demonstrar que nosso sistema constitucional inadmite conflitos de competência, em matéria tributária. Aqueles que eventualmente surgem – o que somente ocorre por inexata compreensão do Texto Magno – têm como ser dirimidos pelo Poder Judiciário, máxime pelo Supremo Tribunal Federal, que é, como não se questiona, o garante da Constituição da República.

Então, vejamos.

2. Aspectos fundamentais da tributação. A competência tributária

I- A Constituição Federal, matriz de todas as manifestações normativas do Estado,¹ além de apontar os fatos que podem ser alvo de tributação, minudenciou os

¹ A Constituição Federal ocupa, dentro do ordenamento jurídico, posição sobranceira, dando *fundamento de validade* aos atos emanados dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Encimando a *pirâmide jurídica*, consagra grandes princípios, que interferem em todas as manifestações normativas estatais e, de modo especial, no significado, conteúdo e alcance das normas tributárias.

limites e condições para que ela possa ser validamente realizada. Noutras palavras, traçou as fronteiras do campo tributário e o dividiu em faixas, dando a cada pessoa política (à União, aos Estados-membros, aos Municípios e ao Distrito Federal), competências tributárias privativas e indelegáveis.

Permitimo-nos de logo registrar que *competência tributária* é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas* (elementos estruturais dos tributos).

Exercitando regularmente suas competências tributárias, as pessoas políticas expedem normas jurídicas gerais e abstratas, que traçam os elementos que, uma vez verificados no mundo real, permitirão, ao fisco, a identificação, individual e concreta, do *an* e do *quantum* das exações.

II- Enfatize-se, que a Constituição Federal traçou rigorosamente as competências tributárias, subtraindo, ao legislador (complementar e ordinário), a possibilidade de livremente definir o alcance das *normas jurídicas* criadoras *in abstracto* de tributos (*normas jurídicas tributárias*).

Como já podemos perceber, as normas constitucionais autorizam as pessoas políticas a criar determinados tributos (*competência material*), obedecidos procedimentos bem delineados (*competência formal*).

A importância do assunto avulta, na medida em que a Constituição, ao demarcar as competências tributárias, também indicou o *conteúdo semântico mínimo* de cada tributo (importar produtos estrangeiros, obter renda, transmitir *causa mortis* bens ou direitos, praticar operações relativas à circulação de mercadorias, prestar serviços de comunicação, prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, ser proprietário de veículo automotor etc.).²

Não bastasse isso, o *conteúdo semântico mínimo* é relevantíssimo fator de solução de “*conflitos*” de competência tributária, porque permite – se por mais não fosse, pelo critério de exclusão – distinguir, para fins de tributação, um evento de outro. Assim, *auferir renda não é* o mesmo que *manter patrimônio*; praticar *operação financeira não é* o mesmo que *doar bens*; prestar serviços de comunicação *não é o mesmo* que prestar

². Tal *conteúdo semântico mínimo* deve obrigatoriamente ser levado em conta, pelas pessoas políticas, seja na criação *in abstracto* de tributos, seja – e principalmente – em seu lançamento e subsequente cobrança.

serviços de veiculação de publicidade; e assim avante. As hipóteses de incidência dos tributos estão, como é fácil notar, prefixadas no próprio Texto Magno.

III- Isso tudo trás uma importante consequência, qual seja, a impossibilidade de uma lei que trata do tributo A ser interpretada de modo a incidir sobre fatos que a Constituição reservou ao tributo B.³

Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a *isonomia* das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa.⁴ Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias, é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Ora, tal poderia ocorrer se a pessoa política, de moto próprio, alargasse o conteúdo semântico mínimo dos tributos de sua competência, para alcançar, total ou parcialmente, outros *standards*, constitucionalmente atribuídos a pessoas políticas diversas.

Com tais assertivas, sempre mais resulta claro que *competência tributária*, no Brasil, é tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo próprio *poder constituinte*. Em vão buscaremos, pois, nas normas infraconstitucionais, diretrizes a seguir sobre a criação, *in abstracto*, de tributos. Neste campo, elas, quando muito, explicitam o que, porventura, já se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo, porém, lhe podem agregar ou subtrair.

IV- Pois bem. A Constituição Federal demarcou as competências tributárias da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, retirando, do legislador de cada uma dessas pessoas políticas, qualquer possibilidade de livremente vir a definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas que se ocupam com os *elementos estruturais* dos tributos.

Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro do *campo competencial tributário* que lhes foi reservado pela Constituição Federal, uma vez que dela receberam

³. Exemplificando para melhor esclarecer, uma lei que trata de vendas mercantis (tributáveis por meio de *ICMS*) não pode ser interpretada de modo a alcançar prestações onerosas de serviços de qualquer natureza (tributáveis por meio de *ISS*), ainda que estes exijam, para se efetivar, o fornecimento de materiais.

⁴. Entendemos por autonomia financeira, o conjunto de meios, tributários ou orçamentários, que levam a pessoa política a obter os recursos com os quais garantirá as demais autonomias (autonomia política, autonomia administrativa e autonomia legislativa).

não o *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas uma parcela deste, bastante reduzida, aliás.

Realmente, se a própria Constituição Federal define as dimensões das competências tributárias das pessoas políticas, segue-se que estas não podem praticar atos que ultrapassem o campo exacional que lhes foi reservado.⁵ Nunca é demais lembrar que, no Brasil, a competência tributária traduz-se numa legitimação para criar exações (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo).

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição Federal. Caso, porém, por meio de norma legal ou infralegal, vierem a dilatar as raias destas competências, de três uma: ou a norma invadirá seara imune à tributação, ou atropelará direitos fundamentais dos contribuintes, ou vulnerará campos tributários reservados a outras pessoas políticas. Em qualquer desses casos, será inconstitucional.

Definitivamente, os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributem não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou diplomas normativos que lhe façam as vezes), nem por meio de leis (complementares ou ordinárias), decretos, portarias, atos administrativos etc. Por muito maior razão, também a interpretação fazendária não tem como ampliar ou restringir competências tributárias.

V- Repisamos que as competências tributárias das pessoas políticas foram perfeitamente desenhadas por grande messe de normas constitucionais. Tais normas guiam o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto institui, *in abstracto*, as várias exações.

Deveras, o legislador, ao exercitar quaisquer das competências tributárias reservadas à *sua* pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz* do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Não pode fugir deste “*modelo*” constitucional.

Assim, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou os “*padrões*” que o legislador de cada pessoa política deverá observar, enquanto cria as várias figuras exacionais. Ou, se preferirmos, reduziu cada tributo a um *arquétipo*, que não pode ser desconsiderado.

Em consequência, o âmbito de abrangência de todos os tributos encontra-se mapeado no Diploma Magno, de tal sorte que a pessoa política, ao instituí-los *in*

⁵. Assim, seja a que pretexto for, a União não pode tributar a propriedade de veículos automotores; os Estados-membros, as prestações onerosas de serviços que não forem nem de transporte transmunicipal, nem de comunicação; os Municípios, as operações mercantis; e assim por diante.

abstracto, tem poucas alternativas, o que dá ao contribuinte a *previsibilidade* do que o aguarda, em termos de tributação, quando ocorrerem determinados fatos.

VI- Nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional da exação que lhe está sendo exigida, sob pena de se imprimir ao tributo feições confiscatórias, violando-se, destarte, o disposto no art. 150, IV, da Lei Maior e, em última análise, o próprio *direito de propriedade*.

Destaque-se, a propósito, que a ação de tributar de algum modo lanha a propriedade privada, que se encontra protegida nos arts. 5º, XXII, e 170, II, ambos da Constituição Federal. Isto explica, pelo menos em parte, a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou os contribuintes com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos fazendários.

Daí que os tributos, longe de poderem ser exigidos atabalhoadamente, devem respeitar *extenso catálogo* de direitos fundamentais dos contribuintes (estrita legalidade, anterioridade, **reserva de competência**, igualdade, proporcionalidade etc.), que faz o contraponto ao inegável dever que a ordem jurídica lhes impõe, de suportá-los.⁶

A propósito, convém lembrar que as normas infraconstitucionais, para terem validade, devem passar pela *filtragem constitucional*, na feliz expressão de Clèmerson Merlin Clève. Assim, o operador jurídico *lato sensu* somente estará sujeito à lei tributária enquanto válida, isto é, coerente com o conteúdo material da Constituição.

⁶. O Min. Celso de Mello, no julgamento do Recurso Extraordinário 346.084/PR, deixou patenteada a importância dos princípios, na garantia do contribuinte contra os abusos no poder de tributar; *verbis*: “A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou a comprometimento da própria ordem constitucional. A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconveniente com os princípios que informa e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

“Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

“O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais e coletivos – introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre indivíduos e Poder”.

Em suma, o legislador de cada uma das pessoas políticas encontra, na Carta Suprema, perfeitamente iluminado e demarcado, o campo competencial tributário que, só ele, está credenciado a percorrer.

VII- A par disso, a Constituição traçou a regra-matriz, (o arquétipo, a norma-padrão de incidência) das várias espécies e subespécies tributárias. Noutros falares, apontou, direta ou indiretamente, a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e, num certo sentido, até a *alíquota possível*,⁷ de cada exação.

Com tal cautela protegeu aos virtuais contribuintes, que passaram a ter o direito subjetivo de só serem tributados de acordo com as regras-matrizes constitucionais. Afinal, um tributo criado, *in abstracto*, fora de sua regra-matriz, é – permitimo-nos insistir – inconstitucional, por assumir feições confiscatórias e, assim, afrontar o direito de propriedade.

3. A privatividade das competências tributárias

I- Um dos traços característicos da competência tributária, como acima adiantamos, é sua *privatividade* (ou, se preferirmos, com Geraldo Ataliba, sua *exclusividade*)⁸. Como corolário, as pessoas políticas só podem criar *in abstracto* tributos, se permanecerem dentro das faixas tributárias exclusivas, que a Constituição lhes outorgou.

As normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando; a saber: *a)* habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar o tributo; e, *b)* proíbem as demais de fazê-lo.

Daí falarmos em *princípio da reserva das competências tributárias*.

⁷. Escrevemos “*num certo sentido*” porque, embora a Constituição Federal não aponte expressamente as alíquotas dos tributos, ela as sinaliza, na medida em que determina que atendam aos primados da igualdade, do não-confisco, da capacidade contributiva (no caso dos impostos), da progressividade (no caso do imposto sobre a renda) etc.

⁸. A contribuição de Geraldo Ataliba ao estudo do assunto é, como sempre, valiosa: “*Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo*” (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1º ed., 1966, p. 106).

Em consequência, as regras infraconstitucionais somente serão válidas, quando respeitarem este princípio⁹ e, mais do que isso, forem aplicadas de modo a concretizar tal *reserva*, que não se altera, ainda que a pessoa política competente deixe de tributar.

Com efeito, o eventual não-exercício da competência tributária, por parte da pessoa política que a detém, não a transfere para outra pessoa política; tampouco a autoriza a dela se apossar. Afinal, a competência tributária é *improrrogável*. Assim, diga-se de passagem, prescreve – interpretando bem os ditames constitucionais – o art. 8º, do Código Tributário Nacional; *verbis*:

“Art. 8º. O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

A reserva de competência tributária, ao mesmo tempo em que *afirma* a aptidão daquela pessoa política, para criar *aquele determinado* tributo, *nega* a das demais, para fazerem o mesmo, ou seja, para o instituírem. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da faculdade: a pessoa política competente, nos termos da Constituição Federal.

II- A instituição (ou exigência) de um dado tributo, por pessoa política incompetente, viola normas constitucionais, não podendo a anomalia ser sanada, nem mesmo com o beneplácito de quem sofreu a usurpação. Quanto mais, diante de seu silêncio ou oposição.

Rubens Gomes de Sousa captou bem a ideia; *verbis*:

“Quando se alega incompetência, automaticamente se está alegando que alguém extravasou de limites. Portanto, talvez melhor do que a referência direta à competência, a referência indireta, pois a arguição de incompetência torna mais patente ainda que se trata de um ato exercido fora de limites prefixados”.¹⁰

Portanto, a pessoa política que cria legislativamente o tributo, de duas uma: ou tem competência constitucional para fazê-lo (e ele será válido), ou não a tem (e ele será inválido, constitucionalmente ilegítimo, por invasão de competência).

Em resumo, a faculdade de instituir tributos, dada pela Constituição às pessoas políticas, está longe de ser ilimitada. Pelo contrário, ela, ao cuidar das competências

⁹. Note-se que as normas constitucionais, além de limitarem o poder do Estado, asseguram direitos individuais e coletivos. Daí a necessidade de se buscar a maior eficácia possível dos princípios constitucionais, sob pena de transformá-los em promessas insequentas da Carta Magna.

¹⁰. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, em co-autoria com Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, São Paulo, EDUC/Ed. RT, 1975, pp. 68/69.

tributárias, demarcou-lhes as *fronteiras*. *Fronteiras* que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal devem rigorosamente observar.

III- Impende notar que o não-exercício da competência tributária, por parte da pessoa política que a detém, favorece aos virtuais contribuintes, que ficam, em decorrência da omissão, livres de sofrer o gravame fiscal. Aclarando a ideia, a competência que a pessoa política A recebeu da Constituição, em caráter privativo, para criar o tributo X, impede as pessoas políticas B, C, D..., N de fazerem o mesmo; ainda que a pessoa política A se omita. Exemplificando, para fugir da aridez da teoria: a competência que os Municípios receberam da Constituição, em caráter privativo, para criar o ISS sobre serviços de veiculação de propaganda (art. 156, III), proíbe os Estados de dela se apropriarem, caso os Municípios não a exercitem. Positivamente, nosso sistema jurídico não tolera usurpações de competência tributária.

De conseguinte, os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) têm o direito constitucional subjetivo de só serem tributados pela pessoa política competente e, ainda assim, desde que esta observe a *regra-matriz exacional*, pré-qualificada no próprio Texto Magno.

4. A facultatividade do exercício das competências tributárias

I- As competências tributárias, além de privativas, são de *exercício facultativo*.

Demoremo-nos um pouco sobre este assunto.

As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem, ou não.

Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo, quando lhe aprouver. Tudo dependerá da opção de seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre efetuada, é claro, por meio de lei.

Donde concluirmos que, podendo o mais (não-criar o tributo), as pessoas políticas podem o menos, isto é, utilizar apenas em parte suas competências tributárias (deixando de prever legislativamente todas as *incidências possíveis* do tributo¹¹).

Neste ponto, tudo gravita em torno da *decisão política* da entidade tributante, a ser tomada – tornamos a insistir – por meio de lei.

Ia- Para melhor aclaramos a questão, *decisão política* é aquela cuja tomada depende, única e exclusivamente, da discricção dos Poderes Executivo e Legislativo. Cuidando do tema, Rui Barbosa aponta extenso rol de casos em que se manifesta o poder estritamente político do Estado; dentre eles, inscreve a criação (ou a não-criação) de tributos.¹²

Em termos mais técnicos, inspiram a chamada *decisão política* a conveniência, a vantagem e a utilidade, aferíveis pelo Poder Legislativo e pelo Chefe do Executivo, enquanto participam da elaboração da lei. Eles é que têm a faculdade discricionária de agir, não estando sujeitos a limitações acerca do mérito da orientação que irão seguir. Só ficam subordinados, como enfatizava o grande *Águia de Haia*, “...à sanção da moral e à censura da opinião pública”¹³, não sendo susceptíveis, sequer, à apreciação judicial.¹⁴

Ao tomar uma decisão estritamente política (inclusive a de criar, a de não-criar ou a de criar só parcialmente o tributo), a *pessoa jurídica de direito público interno* não está sujeita a nenhum controle externo.

Transparece, pois, que nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária.¹⁵

II- Insistimos que a não-utilização (ou a utilização apenas parcial), por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária, não autoriza qualquer outra a dela

¹¹. Tal se dá, por exemplo, quando a lei de um dado Município faz incidir o *IPTU* apenas sobre a propriedade de imóveis comerciais e industriais urbanos, deixando a salvo de tributação a propriedade de imóveis residenciais urbanos.

¹². *O Direito do Amazonas ao Acre Septentrional*, vol. I, p. 163.

¹³. *Op. cit.*, p. 164.

¹⁴. Na verdade, o Poder Judiciário só não pode apreciar o *mérito* da decisão política. Isto não o impede, todavia, de decidir, quando provocado, se a norma que a veicula foi editada em sintonia com o devido *processo legislativo* e encontra, ou não, acústica nos ditames constitucionais em que se apóia.

¹⁵. Em nosso *Curso de Direito Constitucional Tributário* (Malheiros Editores, São Paulo, 26ª ed., 2010, pp. 702/703) procuramos demonstrar que a única exceção a esta facultatividade é a que toca ao *ICMS*, que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição (“*Cabe à lei complementar: (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados*”). Segundo supomos, os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir (no todo ou em parte) o *ICMS* se deliberarem, em conjunto, neste sentido, por meio de *convênios*.

tomar mão. Tal usurpação configuraria irremissível inconstitucionalidade, por invasão de competência.¹⁶

Tratando do assunto, Geraldo Ataliba foi sobremodo feliz ao asseverar:

“(O art. 8º do CTN) ...enuncia uma grande verdade, uma consequência imediata, necessária e inarredável do princípio constitucional da improrrogabilidade das competências fixadas na Constituição.

*“O fato de uma disposição constitucional estabelecer competência em favor de uma pessoa e esta exercê-la só parcialmente, ou até mesmo abster-se de exercê-la, não autoriza a revogação do princípio de discriminação de competências, que estão fixadas na própria Constituição. Em outras palavras, a atribuição de competência, por obra de disposição constitucional, a uma determinada pessoa, abre para ela uma faculdade de maneira irrestrita, a qual pode ou não ser usada, sem sofrer esta competência qualquer influência, pela circunstância de a pessoa usá-la ou não”.*¹⁷

Corretíssimas as ideias, que nos reconduzem à premissa, há pouco exibida, de que quando uma pessoa política exercita apenas em parte sua competência tributária, as demais pessoas políticas não podem, nem mesmo por meio de lei – quanto mais de atos administrativos ou do labor exegético – dilatar seus próprios campos tributários (“criando” a exação, além dos limites constitucionais).

III- Quando a pessoa política exercita apenas em parte sua competência tributária, a Administração Fazendária deve conformar-se com isso. Absolutamente não pode fazer o que o legislador não fez, isto é, aumentar, via interpretação analógica ou extensiva, o âmbito de incidência da norma jurídica tributária, possibilitando alcance fatos não contemplados, “*in abstracto*”, na lei instituidora da exação. A decisão política de utilizar apenas parcialmente a competência tributária só pode ser alterada por meio de uma nova lei. Nunca, por intermédio de ato administrativo, que, de resto, em matéria tributária, está sempre vinculado à lei.

Portanto, a aptidão para instituir tributos, dada pela Constituição às pessoas políticas, não é de exercício obrigatório. Juridicamente falando, não há como compeli-las a exaurirem suas competências tributárias.¹⁸

¹⁶. Primorosa, a respeito, a lição de Aliomar Baleeiro: “dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela Pessoa que é dela titular não o defere a Pessoa de Direito Público Interno diversa. A competência fiscal não é ‘res nullius’ de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela” (Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio, 1ª ed., 1970, p. 76).

¹⁷. Comentários ao Código Tributário Nacional (em co-autoria com Rubens Gomes de Sousa e Paulo de Barros Carvalho), São Paulo, EDUC/Ed. RT, 1975, p. 93 (esclarecemos no parêntese e grifamos).

¹⁸. A propósito da facultatividade do exercício das competências tributárias, temos por inconstitucional o art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 04.05.00), enquanto obriga a

Enfim, instituindo, ou não, os tributos de suas competências constitucionais, ou utilizando-as apenas em parte, as pessoas políticas fazem valer suas autonomias. Assim procedendo, fazem prevalecer suas vontades políticas e absolutamente não afrontam a ordem jurídica.

5. A função da lei complementar prevista no art. 146, I e III, a, da Constituição Federal

I- As competências tributárias que as pessoas políticas receberam da Constituição Federal não podem ser restringidas, ampliadas ou anuladas, por meio de lei complementar; nem mesmo, pela prevista no art. 146, deste Diploma Magno; *verbis*:

“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”.

Para os objetivos deste artigo, interessam-nos particularmente os incisos I e III, a, do mencionado artigo 146. Assim, é sobre eles que fixaremos nossas atenções.

II- A lei complementar a que alude o inc. I, do art. 146, da Constituição Federal, tem o papel de orientar a produção legislativa das pessoas políticas em matéria tributária, de modo a evitar conflitos de competência entre elas. Com isso, prestigia os princípios *federativo*, da *autonomia municipal* e da *autonomia do Distrito Federal*, de fora parte contribuir para que venham reforçados os direitos e garantias dos contribuintes.

“instituição... de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Este assunto, no entanto, não vem para aqui, motivo pelo qual deixaremos de desenvolvê-lo.

É certo que a esta lei complementar não é dado redesenhar as competências tributárias outorgadas às pessoas político-constitucionais. Tem, todavia, a importante função de remarcar as linhas, por vezes tênues, que separam os campos tributários da União, de cada um dos Estados-membros, de cada um dos Municípios e do Distrito Federal.

Realmente, embora a Carta Magna tenha tido extremo cuidado ao distribuir e delimitar as competências tributárias das pessoas políticas, o fato é que nela há pontos que podem suscitar insuficiências intelectivas. É aí que há espaço para que a lei complementar explicita os relatos constitucionais, prevenindo conflitos e, assim, evitando invasões de competência tributária.

Contemplando-a, o legislador ordinário das várias pessoas políticas encontra, enquanto cria *in abstracto* tributos, melhor mapeado o caminho que a Constituição o autoriza a palmilhar. As linhas divisórias (intransponíveis) que separam os campos tributários das várias pessoas políticas já existem: foram traçadas pelas mãos cuidadosas do legislador constituinte. À lei complementar está reservada, no entanto, a missão de torná-las mais nítidas.

Ila- Diante desse quadro, temos que, em tese, os conflitos de competência, em matéria tributária, não existem, nem podem existir, já que a rígida e cuidadosa discriminação de competências tributárias, levada a cabo pela Lei das Leis, definitivamente os afastou. Reiterando o que já sustentamos, se, nos termos da Constituição, o fato X somente pode ser tributado pela pessoa A, logicamente não há de haver conflitos entre esta – enquanto submete à tributação o realizador deste mesmo fato X – e as demais pessoas políticas. Na prática, porém, tais conflitos podem ocorrer, pela inexata compreensão do que se encontra constitucionalmente estatuído. Em ordem a superá-los, o sistema jurídico conta com o concurso da lei complementar que ora faz nossos cuidados.

Iib- Notamos, pois, que a lei complementar prevista no art. 146, I, da Carta Magna, tem a relevante tarefa de reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, *na prática*, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas. Parafraseando Pontes de Miranda, podemos dizer que esta lei complementar é “*uma lei sobre leis de tributação*”.

III- De seu turno, o já citado art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, preceitua caber à lei complementar, “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre 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”.

Pelas razões acima expostas, temos por certo que este dispositivo absolutamente não autoriza a lei complementar a modificar as *regras-matrizes* dos tributos (aí compreendidos, é claro, os impostos), que, constitucionalmente traçadas, não podem ter seus contornos alterados por normas jurídicas de inferior hierarquia.

Evidentemente, tal inciso, com sua alínea “a”, deve ser entendido em perfeita harmonia com o sistema constitucional tributário, como um todo considerado.

IIIa- Avançando o raciocínio, a lei complementar que estabelecer *normas gerais em matéria de legislação tributária* em relação aos impostos – tanto quanto qualquer outra lei complementar –, subordina-se à Carta Magna e a seus grandes princípios. Não tem, pois, o condão de buscar, nela própria, *fundamento de validade* e, assim, somente irradiará efeitos se e enquanto estiver “dentro” da *pirâmide jurídica*, em cuja cúspide situam-se as normas constitucionais.

Esta verdade científica não pode ser contestada. Observe-se, em reforço da ideia, que também as leis complementares veiculadoras de *normas gerais em matéria de legislação tributária* sujeitam-se ao controle da constitucionalidade a que estão submetidos os atos normativos em geral.

IIIb- Admitimos, num esforço de arranjo, que a lei complementar sob foco temático poderá iluminar pontos controvertidos de nosso sistema constitucional tributário, desde que não o altere, nem, muito menos, o destrua. *Não lhe é dado inovar, mas, apenas, declarar.* Para além destas angustas fronteiras, estará avocando atribuições que não lhe pertencem.

Portanto, o art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, somente autoriza a lei complementar a reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e ressaltando seus exatos contornos.

IIIc- Também a Constituição não conferiu ao legislador complementar *carta branca* para apontar os “*fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*” dos impostos nela discriminados.

Pelo contrário, a lei complementar, no caso, deve limitar-se a facilitar a boa compreensão das normas constitucionais pertinentes. Atuará, em relação à Constituição, como o regulamento em relação à lei, estabelecendo os *pormenores normativos* que ensejarão a correta aplicação da regra superior, sem, por óbvio, a desvirtuar.

A função da lei complementar, a respeito, é meramente *declaratória*, devendo materializar, apenas, o “*propósito de explicitação*” dos ditames constitucionais tributários. Se for além disso, será inconstitucional e os legisladores ordinários das pessoas políticas, bem como os “*operadores do Direito*” deverão simplesmente desconsiderar seus “*comandos*” (já que desbordantes dos lindes constitucionais).¹⁹

Daí por que não será a lei complementar que definirá os “*fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*” dos impostos discriminados na Constituição. Tudo isto foi feito por ela própria, com extremo cuidado e rigor. Ao legislador complementar é dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar.

III d- Não se nega que a Constituição indicou a materialidade dos fatos que as leis poderão validamente descrever, para, quando ocorridos, fazerem nascer o dever de recolher tributos não-vinculados. Assim, a lei complementar, ao definir os “*fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*” destas figuras exacionais, não lhes pode desvirtuar a regra-matriz constitucional.

Todavia, sendo múltiplas as pessoas políticas (a União, vinte e seis Estados-membros, aproximadamente seis mil Municípios e o Distrito Federal), e tendo cada uma delas competência para exigir impostos, à lei complementar é reservado o papel de direcionar os vários sistemas normativos tributários, tudo, evidentemente, sem desconsiderar os parâmetros constitucionais.

IV- Brevitatis causae, podemos afirmar, então, que: **a)** a Constituição *(i)* elegeu os fatos que, acontecidos, poderão fazer nascer, para alguém, o dever de pagar tributos, e, ao mesmo tempo, *(ii)* discriminou quais fatos poderão, em caráter exclusivo, ser tributados pela União, pelos Estados-membros, pelos Municípios e pelo Distrito Federal; **b)** à lei complementar veiculadora de *normas gerais em matéria de legislação tributária* é facultado, apenas, dar operatividade aos comandos constitucionais, detalhando as *hipóteses de incidência possíveis* dos tributos das várias pessoas políticas; e, **c)** à lei das pessoas político-constitucionais cabe descrever, observados os ditames *supra*, a hipótese de incidência dos tributos de sua competência.

¹⁹. Neste sentido, a lei complementar poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

Evidentemente, caberá ao intérprete e ao aplicador da lei tributária buscar, nos preceitos constitucionais, mormente nos que dizem de perto com as competências tributárias das pessoas políticas, as soluções para os conflitos, dúvidas e impasses que, a respeito, possam surgir.

É o caso, porém, de deixarmos ressaltado que as conveniências arrecadatórias jamais poderão sobrepor-se ao inalienável direito dos contribuintes de serem tributados de acordo com os parâmetros constitucionais.

6. Hipóteses de incidência confrontantes: impossibilidade de conflitos

I- Os fatos que, com base na Constituição Federal, as pessoas políticas erigem como *hipóteses de incidência* dos tributos, ora são distantes entre si (v.g., obtenção de rendimentos e propriedade de veículo automotor) ora são confrontantes (v.g., prestação de serviços, com fornecimento de bens e operações mercantis).

Todavia, nem mesmo as hipóteses de incidência confrontantes podem levar à bitributação, ou seja, ao fenômeno pelo qual *o mesmo fato jurídico* vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.

Pelo contrário, o fato jurídico, descrito na hipótese de incidência, ainda que confrontante com outro fato jurídico, somente pode ser tributado pela pessoa política competente; competente, nos termos da Constituição. Não pode a lei, por meio de ficções, presunções ou equiparações levar a tributações que a Constituição não autoriza. Menos ainda pode fazê-lo o aplicador.

Isso vale para todos os tributos, ou seja, para os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.²⁰

II- Em relação aos impostos, a partilha, entre as pessoas políticas, das competências tributárias, foi levada a cabo de acordo com um critério *material*. O constituinte originário, nesse passo, descreveu objetivamente eventos (o fato de auferir rendimentos, o fato de ser proprietário de imóvel urbano, o fato de vender mercadoria, o fato de prestar serviço etc.) que podem ser colocados, pelos Poderes Legislativos da

²⁰. Temos para nós que o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A nosso ver, as demais figuras exacionais (os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais, as contribuições parafiscais etc.) podem ser reconduzidas a pelo menos uma destas três espécies. Para maior aprofundamento do assunto, v. nosso Curso, pp. 533 a 670.

União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, nas *hipóteses de incidência* dos impostos das suas respectivas competências.

Assim, o aspecto material das *hipóteses de incidência* dos impostos já está indicado na Constituição Federal, o que vincula as pessoas políticas, quando forem traduzi-lo em lei.

É importante termos presente, ainda, que a pessoa política, ao criar *in abstracto* o imposto de sua competência, deve necessariamente associar-lhe, à materialidade (serviço, renda, operação mercantil, propriedade territorial urbana etc.), o verbo que, exprimindo uma ação (“*ser*”, “*estar*”, “*auferir*”, “*prestar*”, “*vender*”, “*adquirir*” etc.), esteja em sintonia com princípios constitucionais (estrita legalidade, tipicidade fechada, segurança jurídica, capacidade contributiva, não-confisco, igualdade etc.) que o informam.

Incontroverso, pois, que: *a*) a Constituição elegeu, expressa ou implicitamente, os fatos que, acontecidos, farão nascer, para alguém, o dever de pagar impostos; e, *b*) apontou quais desses fatos encontram-se no *campo tributário* de cada uma das pessoas políticas.

Ila- Notamos, neste passo, que, graças à rígida repartição de competências impositivas, garantiu-se, por um lado, a autonomia financeira (pressuposto da autonomia jurídica) das várias pessoas políticas e, por outro, o direito que cada contribuinte tem de somente ser tributado pela pessoa política competente e nos exatos termos da Constituição.

O que estamos procurando significar é que, se alguém auferir rendimentos, tem o direito constitucional subjetivo de, por este fato, somente ser compelido a pagar imposto (no caso, o *IR*) à União Federal; se, sendo comerciante, vende uma mercadoria, de, por este fato, ser compelido a somente pagar imposto (no caso, o *ICMS-operações mercantis*), ao Estado-membro onde a operação mercantil se deu; se presta um serviço de qualquer natureza, de, por este fato, somente ser obrigado a pagar imposto (no caso, o *ISS*) ao Município onde este fato se deu. Os exemplos poderiam ser multiplicados que são legião.

Ouçamos, a propósito, a voz autorizada de Pontes de Miranda:

“Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constituição, são conceitos de direito constitucional e não de legislação ordinária. O legislador ordinário somente pode trabalhar com as variáveis que determinam o valor do imposto, ou de alguns dos elementos do suporte fático (‘e.g.’, tantos por cento, se a renda exceder de x); não pode alterar, de modo nenhum, o conceito do imposto. Imposto de transmissão de propriedade imobiliária, como imposto sobre circulação de mercadorias, é o que se considera tal na Constituição: a revelação do que ele é entra na classe das questões de interpretação da Constituição. Como todos os outros conceitos, inclusive quando ela emprega dois conceitos contidos num só (‘e.g.’, sobre propriedade territorial urbana, sobre propriedade territorial não-

*urbana). Tem-se de desenvolver, completamente, o pensamento que nela se exprimiu, porque aí está o conceito, que a Constituição precisou, para a elaboração das regras constitucionais sobre competência, ou sobre direitos fundamentais, ou outras regras jurídicas da Constituição. Sobre esses conceitos é que se edifica o direito tributário. Uma das primeiras consequências é a de se ter de repelir a interpretação analógica”.*²¹

Uma coisa, portanto, é mais do que certa: a própria Constituição Federal já prefine a *hipótese de incidência possível* dos impostos de competência das várias pessoas políticas. Ao criá-los *in abstracto*, nem o legislador complementar, nem o legislador da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, poderão atropelar estes paradigmas, de modo a redefinirem os campos impositivos das pessoas políticas.

III- O mesmo podemos dizer do aspecto material das *hipóteses de incidência* das taxas e da contribuição de melhoria. A Constituição Federal também indica suas *regras-matrizes*, que as pessoas políticas não poderão ignorar; a saber: *a)* a prática de atos de polícia, de efeitos concretos (art. 145, II, 1ª parte), no caso das *taxas de polícia*; *b)* a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II, 2ª parte), no caso das *taxas de serviço*; e, *c)* a realização de obras públicas, que causem valorização imobiliária (art. 145, III), no caso da *contribuição de melhoria*.

Saliente-se que a lei, ao descrever o aspecto material da *hipótese de incidência tributária* seja do imposto, seja da taxa, seja da contribuição de melhoria, seja, ainda, das demais figuras exacionais que podem ser reconduzidas a uma destas três espécies,²² não precisa descrever todos os traços característicos do fato que, acontecido, fará nascer a exação. Basta que aponte os *essenciais*, isto é, os suficientes, de um lado, para comprovar que a pessoa política que a editou levou em conta a regra matriz constitucional do tributo, e, de outro, para dar ao contribuinte elementos aptos a aferir, com segurança e certeza, se realmente praticou o *fato imponible*.

Em suma, o aspecto material descreve hipoteticamente o proceder da pessoa física ou jurídica (ser, estar, fazer, vender, comprar etc.) que, quando implementado, será havido por *fato imponible*.

²¹. *Comentários à Constituição de 1967 (com a Emenda n.º 1, de 1969)*, tomo II, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2ª tir., 1973, p. 365 (os grifos constam do original).

²². V., *supra*, nota de rodapé n.º 20.

IV- Sempre a propósito, a Constituição Federal que, como vimos, indicou o *aspecto material possível* o *aspecto material possível* da *hipótese de incidência* dos vários tributos, também lhes apontou o *aspecto espacial possível*.

Com esta cautela, preveniu de vez conflitos tributários entre as pessoas políticas.

IVa- No que concerne aos impostos, a regra geral é clara: cada pessoa política tributará os fatos ocorridos em seus territórios. Com isso, evitaram-se antagonismos, que só o critério material da *hipótese de incidência tributária* não teria forças bastantes para afastar.

Com efeito, isoladamente considerado, o critério material evita conflitos impositivos entre a União e as demais pessoas políticas, mas, não, entre os Estados, entre os Municípios e entre os Estados e Municípios e o Distrito Federal.

Melhor explicitando, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm *competências impositivas materialmente concorrentes*. Nessa linha, todos os Estados podem criar os impostos cuja materialidade está indicada no art. 155, da Constituição Federal; todos os Municípios, aqueles cuja materialidade está apontada no art. 156, deste Diploma Magno; o Distrito Federal, aqueles cuja materialidade está revelada nos precitados arts. 155 e 156.

Pois bem. Tivesse a Constituição se limitado a apontar a materialidade dos vários impostos, os Estados entre si, os Municípios entre si, e o Distrito Federal, com os Estados e os Municípios, poderiam livremente empenhar-se em verdadeiras “*guerras fiscais*”, cada qual não tendo outra bandeira que o próprio apetite. Nada impediria, por exemplo, que todos os Estados e o Distrito Federal exigissem *ICMS* de comerciante que viesse a praticar uma operação mercantil em qualquer ponto do território nacional. Também todos os Municípios e o Distrito Federal estariam autorizados a exigir *ISS* da pessoa que prestasse, em caráter negocial, um serviço de qualquer natureza, pouco importando o local onde ele se perfizesse.

Ora, tais conflitos não são juridicamente possíveis, porque nosso Estatuto Supremo adotou um *critério territorial* de repartição de competências impositivas. Noutros falares, levou em conta, para a solução de possíveis conflitos entre os Estados, os Municípios e entre estes e o Distrito Federal, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos de competência destas pessoas políticas.

Por conseguinte, como já acenamos, as leis que instituem tais gravames, somente podem incidir sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.

Reforçando a assertiva, cada Estado-membro, cada Município e o Distrito Federal só podem exigir os impostos de suas competências, quando os respectivos *fatos*

imponíveis se verificarem em seus territórios. E, isso, por uma razão muito simples: só a lei pode criar *in abstracto* tributos (art. 150, I, da CF). Ora, qualquer lei – aí compreendida, pois, a lei tributária – vigora e é aplicável num espaço físico determinado. Dito de outro modo, ela só pode colher fatos (imputando-lhes os efeitos jurídicos previstos) ocorridos dentro do seu âmbito de validade, ou seja, no território da pessoa política que a deu à estampa.

Este postulado, que tem morada na Constituição Federal, condiciona o agir dos Poderes Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, que, assim, só podem indicar os respectivos territórios (ou pontos dos respectivos territórios), como locais aptos a fazer nascer, *in concreto*, os impostos de suas competências.

IVb- Já, em relação às taxas e à contribuição de melhoria, a Constituição quer que somente venham exigidas dos contribuintes que se encontrarem sob a égide das leis da pessoa política que realizou a atuação estatal, vale dizer, da pessoa política que prestou o serviço público (no caso das *taxas de serviço*), que praticou o ato de polícia (no caso das *taxas de polícia*) ou que realizou a obra pública (no caso da *contribuição de melhoria*). A lei que descrever o aspecto espacial da *hipótese de incidência* de tais tributos deverá ajustar-se a esta diretriz.

Destaque-se que as taxas e a contribuição de melhoria somente podem ser criadas “*in abstracto*” pela pessoa política que, nos termos da Constituição, tiver *competência administrativa*²³ para realizar a atuação estatal pertinente e, claro, a houver regulado, por meio de lei. Por outro lado, somente podem nascer *in concreto*, depois de a pessoa política competente haver desenvolvido a atuação estatal descrita na *hipótese de incidência* da norma jurídica respectiva (ou, no caso das taxas, a pessoa política competente tiver, pelo menos, reais condições de fazê-lo, logo após o recolhimento o tributo²⁴).

7. Observações finais

²³. As competências administrativas para que as pessoas políticas prestem serviços públicos, pratiquem atos de polícia ou realizem obras públicas determinam as competências para que tributem, respectivamente por meio de taxas de serviço, de taxas de polícia e de contribuição de melhoria. Ora, como tais competências administrativas são privativas, segue-se que as competências tributárias para criar estes tributos logicamente também o são.

²⁴. Como a contribuição de melhoria nasce da valorização imobiliária causada por obra pública, apenas depois desta estar concluída é que a exação poderá ser lançada e cobrada. Em relação a este tributo, portanto, a atuação estatal deve necessariamente preceder ao pagamento da exação.

I- Registramos, a guisa de conclusão, que todas as questões que surgem, em termos de conflitos de competência tributária dizem respeito a situações fáticas e, não, jurídicas, já que resultam de meros equívocos exegeticos.²⁵

Exatamente por isso, tais *conflitos* (na verdade, aparentes) são solucionáveis com as normas e princípios existentes em nosso direito positivo, máxime com os que indicam o *aspecto material* das hipóteses de incidência dos tributos.

De mais a mais, num esquema, como o nosso, de rígida repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas, é inconcebível que uma dada realidade jurídica seja concomitantemente havida como fato imponível de dois ou mais tributos diferentes.

II- Eventual lei (complementar ou ordinária) que disponha de modo diverso, padecerá de irremissível inconstitucionalidade, já que atropelará o rígido esquema de repartição de competências tributárias.

Lembramos que a Constituição apartou – quando pouco pelo critério da exclusão – as *regras-matrizes* dos vários tributos. Embora saibamos que a linguagem constitucional é atécnica e, nesta medida, marcada pela coloquialidade, é certo que nossa Lei Maior não utilizou as expressões que definem o campo material dos vários tributos, como sendo sinônimas.²⁶

Em rigor, se o legislador (ordinário ou, mesmo, complementar) pudesse retrabalhar tais campos materiais, a rigidez de nosso sistema constitucional, plasmada pelo Constituinte, não passaria de frágil rótulo.

Como consequência, e ainda tendo em vista o *princípio da supremacia da Constituição*, nem a lei complementar, nem a lei ordinária, nem, tampouco, a

²⁵. A propósito, tivemos o ensejo de escrever: “*Em verdade, o impropriamente denominado ‘conflito de competência’ é provocado: I- por uma lei tributária inconstitucional; II- por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III- por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, ‘in abstracto’, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é ‘imponível’; e, c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa diversa daquela que dele o quer exigir.*”

“*Nos três casos (I, II e III), caberá ao Poder Judiciário – e só a ele – quando invocado, ‘dizer o direito’.* Transitada em julgado a decisão judicial e produzida a coisa julgada, o pretense conflito desaparece. Dizemos ‘pretense’ pois, perante o Direito, ele nunca havia existido. Tanto que o Poder Judiciário, conhecendo do caso, expediu uma norma de efeitos concretos (Kelsen) e declarou a quem assistia razão, segundo o Código Supremo” (Curso..., p. 1001).

²⁶. Assim, por exemplo, “*prestações de serviços de comunicação*” não abrangem – e nem podem abranger – “*serviços de outras naturezas*”. E, vice-versa.

interpretação, podem fundir os *standards* dos vários tributos.

III- Finalizando nosso raciocínio, a ordem jurídico-tributária do Estado brasileiro constitui um sistema lógico, composto de elementos que se articulam harmoniosamente. De modo algum aceita, nem mesmo em tese, a possibilidade de um mesmo evento estar sujeito à incidência de normas tributárias distintas, contrastantes entre si.

Nossas colocações mais e mais se adensam se pensarmos que o Direito Tributário sempre se preocupou com o fenômeno da incidência, precisamente para defender os cidadãos dos abusos do Poder Público. Sendo assim, não podemos aceitar que venha custeada a rígida discriminação de competências tributárias que, se por um lado, fortalece a autonomia das pessoas políticas, por outro, protege os próprios contribuintes.