

Normas de Competência e de Incidência Tributária: Como se Relacionam

Tax Competence and Incidence Norms: How They Relate

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro
e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Advogado e Consultor.

Vinicius Andre de Oliveira Soares

Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período
de estudos na Università degli Studi di Roma "La Sapienza" (UNIROMA1). Presidente da
Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Pesquisador.

Resumo

Este trabalho se propõe a investigar a relação que as normas constitucionais atributivas do poder de tributar guardam com as normas de incidência tributária. Mais especificamente, o questionamento central que se coloca é se e quais elementos estruturantes desta última podem ou devem ser derivados daquela primeira. Para responder a tal questionamento, perpassa-se por considerações acerca dos conceitos constitucionais de que se utilizou o poder constituinte para repartir as competências tributárias entre os entes da federação (o que é verdade para a maioria das espécies tributárias), e, ainda, sobre a concepção doutrinária acerca da estrutura da norma de incidência. Adentra-se, então, propriamente na questão central para este trabalho, quando será concluído que há elementos estruturantes da norma de incidência que são sempre, ou então usualmente, depreendidos do conceito constitucional inserto na norma de competência, enquanto outros nunca o são.

Palavras-chave: normas tributárias, competência tributária, incidência tributária, federalismo.

Abstract

This paper aims to investigate the existing relation between the tax norms that assign tax power and the tax incidence norms. More precisely, the central question is whether (and if so, which) of the structural elements of the latter can or should be derived from the former. To answer that question, the authors go through considerations on the constitutional concepts employed by the constituent power to share the tax competences among the federative entities (which is true for most of the tax species) and also on the doctrinal conception on the structure of the tax incidence norms. The authors then address the central issue of this work, concluding that there are structural elements of the tax incidence norm that are always, or at least usually, deprehended from the constitutional concept inserted in the competence norm, whilst others are not.

Keywords: tax norms, tax competence, tax incidence, federalism.

1. Introdução

Este trabalho tem como objetivo analisar a relação que as normas de incidência tributária guardam com a norma de competência tributária, ou melhor, com os concei-

tos classificatórios constitucionais nela contidos e o grau comunicacional necessário. Aqui, o questionamento central será se e quais elementos estruturais da norma de incidência podem ou devem ser depreendidos dos conceitos constitucionais da competência.

Para isso, será necessário brevemente compreender o que significa dizer que a norma constitucional de competência contém conceitos e o porquê disso se dar, o que será feito no item 2. Ainda nesse item, será necessário compreender, em face disso, o papel atribuído à lei complementar de dispor sobre conflitos de competência.

Posteriormente, no item 3, será brevemente analisada a norma de incidência tributária em cada um de seus elementos estruturais. Para tanto, necessário partir dos escritos de Paulo de Barros Carvalho, de fundamento e solidez notável, para, na sequência, estudar as contribuições de Sacha Calmon Navarro Coêlho para a teorização da norma de incidência tributária e então acatá-las, dado o seu acerto e a sua consolidação na escola mineira de Direito Tributário e, também e progressivamente, em toda a doutrina nacional.

Por fim, no item 4, será o momento de adentrar propriamente na questão que é de interesse central para o trabalho. Será sustentado que (i) há elementos da norma de incidência que são sempre, ou então usualmente, depreendidos do conceito constitucional encerrado na norma de competência. Mas será sustentado também que (ii) elementos há que não são em nenhum caso depreendidos do conceito constitucional da competência e somente neste caso haverá a mais ampla liberdade do legislador complementar. Em outras palavras, o grau de liberdade do legislador complementar depende fundamentalmente de verificar qual o nível de extração de dados da norma de competência.

2. Preliminarmente: papel da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência

O papel da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência é mais bem compreendido não como um papel de criação (criação de novos contornos da competência), mas como um papel de especificação (especificação do conceito constitucional contido na norma constitucional de competência)¹. Isso será brevemente aprofundado a seguir.

2.1. Repartição extralogicamente conceitual de competências

A competência tributária pode ser definida, no dizer preciso de Gama, como “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”².

¹ SOARES, V. A. O.; FILGUEIRAS, B. C. O papel extralógico da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência. In: LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 218.

O constituinte, ao repartir as competências tributárias entre as pessoas políticas da Federação, se utilizou de conceitos (classificatórios)³. Quer isso dizer que as normas de competência contêm conceitos em seu comando. Assim é que, quando a norma constitucional de competência diz competir à União instituir imposto sobre a renda, surge que “renda” é um conceito constitucional, que deve, portanto, ser pensado conceitualmente, não tipologicamente. O que isso significa dizer?

Conceito (classificatório) é categoria que, no bojo dos séculos XVIII e XIX, encantou os jusnaturalistas e os positivistas, ambos sob influência do racionalismo⁴. Ambos preocupados em conhecer a realidade matematicamente, univocamente, operando por meio de exercícios de subsunção⁵. O conceito ou a abstração conceitual, então, seria “o processo pelo qual se (dariam) a separação, a percepção isolada e, ao mesmo tempo, a denominação e a determinação genérica das características do objeto”⁶.

Conceito – na melhor lição de Derzi – é abstração que, seccionando, selecionando a realidade⁷, denota o seu objeto, coisa real ou não⁸, por meio da colocação de alguns poucos elementos ou notas rígidas, necessárias (individualmente) e suficientes (conjuntamente) para a caracterização do objeto. O exercício é de subsunção. “Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b, c’”⁹. Um conceito, ademais, pode ser mais ou menos abstrato. Quanto mais abstrato (ou menos compreensivo) o conceito for, maior será a sua extensão, vale dizer, mais unidades individuais ele poderá vir a abarcar¹⁰.

Por outro lado, tem-se também os tipos (ou “conceitos de ordem”). Trata-se de categoria que, a partir do século XX, em face do insucesso ou da insuficiência do modo de pensar por conceitos, apresentou-se, em oposição a ele, como uma nova metodologia jurídica¹¹. O tipo tem como características “a abertura, a gradação, o sentido, a inteire-

³ Para compreender as principais discussões sobre o tema, ver LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência tributária: tipos ou conceitos? Da necessidade de um exame crítico dos pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 50, p. 569-591, 2022.

⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 54.

⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 54.

⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 55.

⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 55.

⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 56.

⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 56.

¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 55.

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 53 e s.

za e a aproximação da realidade”¹². É também abstração, só que “uma abstração rica de conteúdo, uma descrição plena de dados referenciais do objeto”¹³. Não é tão concreto ao ponto de confundir-se com o individual – até porque, se assim fosse, de abstração não se trataria –, mas, por outro lado, não é tão pobre de conteúdo quanto o conceito. Situa-se, isso sim, em posição intermediária entre o conceito e o individual¹⁴.

A abstração tipológica, de igual forma, denota um objeto. Denota, só que de maneira diferente: não opera por exercícios de subsunção. O tipo é mais próximo à realidade e, quando em conflito com ela, muitas vezes cede. Não exige, como se passa nos conceitos, o aperfeiçoamento *in concreto* de cada nota ou característica sua. Algumas delas poderão ficar de fora e, ainda assim, poder-se-á dizer típico um objeto. Trata-se da característica da flexibilidade estrutural dos tipos, com consequente renunciabilidade de algumas de suas notas¹⁵.

Já se começa a notar, portanto, que defender que as normas de competência contêm conceitos em seu comando significa, antes de mais nada, prestigiar a rigidez da repartição constitucional de competências. O posicionamento, conquanto amplamente majoritário na doutrina brasileira, não é unânime, encontrando notoriamente a oposição de Schoueri¹⁶.

E por que razão as normas de competência contêm conceitos? Deve-se mencionar o posicionamento de Ávila, que, concluindo pela “repartição conceitual”, por assim dizer, pauta-se para tanto por argumentos lógico-formais – por sinal, da maior perspicácia e refinamento –, como os de que, a aceitar-se que as normas de competência veiculam tipos, (i) perderia-se em heterolimitação constitucional, com o que a norma de competência perderia o seu caráter prescritivo e restaria descaracterizada, passando os entes da Federação a poder autorregular a sua competência; e (ii) a coexistência de competências ordinárias e residuais no texto constitucional não se explicaria, pois “quem tem competência para tributar tudo, não precisa de uma competência suplementar para tributar algo mais”¹⁷.

Independentemente do acerto de tais argumentos, a verdade é que pautar-se por argumentos lógico-formais não consiste na melhor aproximação para se concluir pela “repartição conceitual”, que carrega consigo a realização de princípios caros demais ao texto constitucional para que fiquem na dependência do sucesso ou do insucesso de um ou outro argumento lógico-formal. É mais acertado o posicionamento de Derzi, que,

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 79.

¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 80.

¹⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 80.

¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 99.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 277.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 33.

também concluindo pela repartição conceitual, pauta-se, contudo, por argumentos que escapam ao domínio da lógica (são extralógicos). Atentam-se, antes, às exigências principiológicas e tendências do sistema:

Modernamente, quando se propõe o tipo como novo modo de pensar, de ordenar, sugere-se uma nova metodologia jurídica.

A metodologia não faz parte da lógica, já que é aplicada a cada ciência especializada, segundo o modo de ser peculiar do objeto. Está no *interior* de cada ciência, como alerta Vilanova, e exige o extralógico.

[...]

A primazia de uma e outra forma de raciocínio, sempre em tensão, na realidade, é manifestação da prevalência de tendências e princípios que também se relacionam em constante tensão: justiça, uniformidade, segurança, praticabilidade, legitimidade e legalidade, economia, utilidade etc.¹⁸

Enfim, é lícito dizer que a repartição de competências tributárias pela Constituição de 1988 é *extrallogicamente conceitual*. Sendo isso verdade, todos os elementos necessários e suficientes para o legítimo exercício da competência tributária encontram-se já encerrados no texto constitucional. Disso, segue-se que o papel reservado à lei complementar de dirimir conflitos de competência é mais bem entendido como um papel de *especificação conceitual*, como se verá a seguir.

2.2. Especificação, pela lei complementar, dos conceitos constitucionais contidos na norma de competência

O fato de todos os elementos necessários e suficientes para o legítimo exercício da competência tributária encontrarem-se já encerrados no texto constitucional não conduz à conclusão de que não possa ser reservado qualquer papel à lei complementar no trato da competência tributária, como quer parte da doutrina. Acontece somente de tal papel dever ser concebido da maneira apropriada: como um papel de especificação conceitual, e não de criação. Vale dizer, à lei complementar “sobra” não o papel de colocar novos contornos da competência, mas de somente especificar, explicar, aqueles contornos já contidos na Constituição. A melhor explicação quem dá é Ávila:

A definição, que pode ser traduzida como um enunciado por meio do qual se explica o significado de expressões linguísticas, cumpre precisamente a função de esclarecer os limites ou as fronteiras de um conceito, indicando o que é e o que não é nele incluído, por meio da indicação de critérios, isto é, de propriedades ou atributos. A definição, portanto, ajuda a tornar mais precisas as fronteiras conceituais, além de esclarecer a relação dos conceitos entre si, mediante a indicação daquilo que é essencial ou fundamental¹⁹.

¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 41.

3. Norma de incidência tributária e seus elementos estruturais

A norma de incidência tributária é objeto dos estudos mais básicos – ainda que paradoxalmente mais intrincados – do Direito Tributário. A evolução de sua teoria perpassou por dois dos grandes nomes do Direito Tributário brasileiro: Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Mais adiante, pretende-se estudar como os aspectos da norma de incidência – aí incluídos tanto os aspectos do antecedente como do consequente normativo – relacionam-se com a norma de competência ou, mais especificamente, com os conceitos nela contidos. Podem tais aspectos ser depreendidos dos conceitos constitucionais da competência? Se sim, todos ou apenas alguns deles? No caso de todas ou de apenas algumas materialidades?

Para isso, será necessário partir dos escritos de Carvalho, de fundamento e solidez notável; mas, na sequência, estudar as contribuições de Coêlho para a teorização da norma de incidência tributária e então acatá-las, dado o seu acerto e a sua consolidação na escola mineira de Direito Tributário e, também e progressivamente, em toda a doutrina nacional. É o que será feito em seguida.

3.1. Estrutura da norma de incidência tributária em Carvalho

O que faz o antecedente ou hipótese da norma de incidência tributária – e sobre isso não parece haver qualquer dissonância na doutrina – é descrever fatos. Fatos “cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”, nas palavras de Ataliba²⁰. Conquanto a hipótese seja una, “isso não impede [...] que possamos promover a decomposição lógica desse conceito, com a finalidade de destrinchá-lo para, dessa operação intelectual, enuclear dados fundamentais, que informarão estudo sistemático desta categoria jurídica”²¹. Daí a utilidade de falar-se em “critérios” da hipótese, que, na teorização de Carvalho²², são três: material, temporal e espacial.

O *critério material* “pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios”²³. É comum a doutrina dizer que o critério material é a descrição objetiva do fato imponible. Tal visão concebe o critério material como englobante dos outros dois – espacial e temporal –, e por isso recebe a reprimenda de Carvalho, que vislumbra a necessidade de se referir ao critério material com abstração absoluta dos demais, “o que só é possível no plano lógico-abstrato”²⁴. E prossegue o autor: “Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento”²⁵. Vale dizer, a formulação do critério material é sempre nos moldes “importar produto...”, “ser proprietário...” etc.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 14. tir. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 46.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 124.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 124.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 125.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 126.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 26.

O *critério espacial* é aquele que “encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência (do fato jurídico)”²⁶. Não raro o critério espacial confunde-se com o próprio âmbito de validade da lei no espaço. Assim, por exemplo, que o critério espacial do imposto sobre a transmissão de bens imóveis confunde-se com o território do Município em que situado o imóvel ou do Distrito Federal, conforme o caso. Mas o critério não se reduz a isso, vez que “outros esclarecimentos poderão advir de exame acurado do critério espacial”²⁷. Daí, por exemplo, ser útil distinguir entre as coordenadas genéricas e específicas do imposto territorial rural (território nacional e zona rural do Município, respectivamente)²⁸.

Por fim, o *critério temporal* consiste naquele “conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”²⁹. Em outras palavras, saber qual é o critério temporal da hipótese é o mesmo que saber “em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito, que não um concerto de vontades”³⁰.

Satisfeita a hipótese de incidência em todos os seus critérios pela ocorrência de um fato que, com a subsunção, diz-se “imponível”, o comando da norma incide, automática e infalivelmente. Na teoria carvalhiana, esse comando ou consequente normativo é composto de dois critérios: pessoal e quantitativo.

O *critério pessoal* “é o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto”³¹. O critério congloba os sujeitos ativo e passivo. De regra, o *sujeito ativo* – quem pode exigir a prestação pecuniária – confunde-se com a própria pessoa a quem a Constituição outorgou a competência tributária. Mas não se ignora os casos de delegação da capacidade tributária ativa, em que o legislador se vê “na contingência de assinalar, explicitamente, o sujeito ativo, sempre que pretender atribuir a outra pessoa a capacidade tributária para obter as respectivas receitas”³². De outro lado, o *sujeito passivo* – de quem será exigida a prestação pecuniária – é, de regra, quem realiza o fato gerador. Mas, aqui, pode verificar-se o fenômeno da sujeição passiva indireta, que se observa quando a lei transfere expressamente ao chamado “responsável” a obrigação.

Por fim, o *critério quantitativo* consiste nos “elementos que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que, em seu conjunto, nos permite precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo”³³. Nem

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 84.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 132.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 399.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 135.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 135.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 163-164.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 172.

sempre será o caso, mas é comum que o legislador se utilize, para tanto, de bases de cálculo e de alíquotas.

A base de cálculo presta-se para “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese normativa”³⁴. Esta segunda função da base de cálculo – confirmar o critério material – será ainda importantíssima para este trabalho, e pode ser bem visualizada no seguinte exemplo, pensado por Becker e referido por Carvalho:

Tomando-se como base de cálculo do imposto predial e territorial urbano o total dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação do imóvel, no ano imediatamente anterior, estaríamos, na verdade, diante de um imposto sobre a renda, conquanto a designação do critério material da hipótese nos faça pressupor tratar-se de imposto que grava a propriedade imobiliária, quando localizada no perímetro urbano³⁵.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) é farta de exemplos em que a base de cálculo esteja desempenhando o seu papel de confirmar o aspecto material (ou então em que esteja falhando em desempenhá-lo, quando o Tribunal costuma, com acerto, reconhecer a inconstitucionalidade do tributo). Apenas a título de exemplo, vale menção ao julgamento da ADI n. 5.480/RJ³⁶, em 2020, quando foi declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 7.182/2015, do Estado do Rio de Janeiro, que instituíu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental (TFPG). A lei tomava, como base de cálculo da taxa, barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida. A adoção de tal base – reconheceu o Tribunal – não se mostrava apta a aferir os custos das atividades de fiscalização exercidas pelo órgão ambiental estadual, o Instituto Estadual do Ambiente (Inea/RJ). A verdade é que a pretensa taxa se tratava de um imposto disfarçado, em afronta ao art. 145, § 2º, da Constituição.

Pois bem, por sua vez, a alíquota, quando presente, consiste naquele “fator que se deve aplicar à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da obrigação”³⁷. Ao menos para fins deste trabalho, não é preciso ir além no estudo das alíquotas, até porque elas sequer ensejam “considerações que afetem a estrutura do próprio vínculo obrigacional”³⁸.

3.2. Estrutura da norma de incidência tributária em Coêlho

Coêlho concorda, em linhas gerais, com a teorização de Carvalho acerca da norma de incidência. Reconhece-a como “a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária”³⁹, para então adicionar-lhe algumas pontuais modificações. Pontuais, mas

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 179.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.480, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 20-4-2020, DJ 4-9-2020.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 179.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 179-180.

³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95.

que são fundamentais para a compreensão do tributo na acepção dinâmica de que fala Carvalho⁴⁰, vale dizer, da própria relação tributária.

Para além de questões de nomenclatura, o primeiro ponto da teoria carvalhiana de que discorda Coêlho consiste na suficiência dos critérios material, espacial e temporal para se delimitar a hipótese de incidência. É como quando Carvalho se utiliza do exemplo de uma norma hipotética que prescreva: “comerciante vende mercadoria no território X... esse alguém ficará devedor de 1/10 do valor da operação, ao Estado”⁴¹. E, em seguida, observa:

É bem verdade que a hipótese faz alusão a “comerciante” e, disso, poder-se-ia extrair que o sujeito passivo da relação houvesse de ser procurado na hipótese. Entretanto, se retirarmos a palavra “comerciante”, em nada se alterará a disposição endonormativa, visto que o autor se viu compelido a repeti-la ao construir o arquétipo da relação jurídica⁴².

Coêlho discorda que qualificações pertinentes à pessoa que realiza o fato gerador (contribuinte) não sejam jamais de algum proveito para a delimitação do antecedente normativo. Para o autor, isso não seria verdade, inclusive, no que diz respeito à menção à figura do “comerciante” no antecedente normativo:

Ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, *um aspecto pessoal*. É que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os tributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*. Exemplo marcante da importância do aspecto pessoal, constante das hipóteses de incidência, oferta-nos o “fato gerador” do ICMS. Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a *pessoa* promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado⁴³.

A assertiva de Coêlho é escorreita e tem o mérito de ilustrar exemplos em que características pertinentes ao contribuinte sejam relevantes para a delimitação da hipótese de incidência de tributos, o que é verdade inclusive no que diz respeito especificamente à figura do comerciante. Ilustra-o a jurisprudência vetusta do STF, de quando ainda vigia o ICM:

EMBARGOS. LEILOEIRO. I.C.M. – Não incide o ICM sobre as vendas, feitas por leiloeiro, de bens móveis de particulares, que não sejam comerciantes, industriais ou produtores. Fundamentos do acórdão atacado. Embargos não conhecidos⁴⁴.

Entendimento cujo teor remanesce até os dias de hoje:

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 108-109.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 149.

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95-96.

⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 70.023, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 22-4-1971, DJ 9-7-1971.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final⁴⁵.

Deve-se observar que, com a Emenda Constitucional (EC) n. 33/2001, a importância da qualificação “comerciante” para a delimitação da hipótese de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à prestação de Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) sofreu, ao menos pontualmente, uma delimitação no próprio plano constitucional (o que vem sendo reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal). A EC n. 33/2001 previu que o imposto incide, inclusive,

sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Pois bem, como já se pôde entrever, a solução encontrada por Coêlho neste ponto consistiu em adicionar, aos elementos estruturais da hipótese de incidência tributária, o chamado *aspecto pessoal*. Deve-se lembrar que os elementos contidos na hipótese se prestam para descrever fatos, não sendo aqui diferente: descreve-se características do contribuinte (*sujeito* que realiza o *verbo* depreendido do aspecto material) eventualmente pertinentes para a determinação da hipótese. Esse elemento não se confunde com – tampouco prejudica – a indicação, no consequente normativo, de quem seja o sujeito passivo da obrigação, que tanto pode ser o próprio contribuinte como um mero responsável.

Cumpra anotar que, para além de determinados exemplos esparsos, como aquele já referido em que o contribuinte deve se revestir da característica de “comerciante”, talvez a serventia mais notória de tal inovação na estrutura da norma de incidência consista em explicar as hipóteses de sujeição passiva indireta, *i.e.*, hipóteses em que o sujeito que executa o verbo inserto no aspecto material – sempre contribuinte – não seja o mesmo sobre quem recai a obrigação de pagar tributo – que, neste caso, diz responsável:

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese seria realmente mais complicado explicar por que “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não “tenha realizado a hipótese de incidência”. Ora, se as consequências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se apropo-sitam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? A resposta fica mais inteligível se se considera a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19-4-2021, DJ 4-5-2021.

na hipótese de incidência (*aspecto pessoal*) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da “situação jurígena” (do suposto)⁴⁶.

O segundo ponto de divergência reside no que a teoria carvalhiana predica ser dispensável o conhecimento de qualquer outro elemento, além dos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), para a identificação da relação jurídico-tributária que se instaura com a incidência. A seguinte passagem é bem ilustrativa desse ponto de discordância de Coêlho com Carvalho:

Se pudermos saber quem são os sujeitos e qual o comportamento que satisfaz o dever jurídico, teremos condições de identificar determinado liame que se formou por força do acontecimento de um fato⁴⁷.

Uma leitura sistemática da obra de Coêlho permite entender o porquê da discordância. O autor vê, no ato administrativo do lançamento, efeito meramente declaratório. Rejeita, portanto, aquele posicionamento doutrinário segundo o qual o crédito tributário tem no lançamento o seu nascedouro. Para o autor, “onde houver obrigação tributária, há crédito e sujeitos ativo e passivo, atados por um vínculo jurídico prestigiado por lei”. Daí que “a relação entre obrigação e crédito é de todo e parte. O crédito é parte da obrigação, que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei”⁴⁸.

Nesse ponto, a solução encontrada pelo autor foi trazer, para dentro da norma de incidência, mais especificamente para o seu consequente, outros elementos: como, onde e quando pagar. É que tais elementos são relevantes para a satisfação do débito e, se o débito/crédito está em relação de todo em parte com a relação jurídico-tributária, segue-se que tais elementos devem também figurar no comando da norma, já que é a sua incidência que instaura tal relação. Daí a proposta do autor:

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros de Carvalho – sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo) –, outros aspectos são contraditórios, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo.

É curioso perceber que Carvalho é também partidário da concepção segundo a qual o lançamento tem efeito declaratório, não constitutivo. Tanto que critica o art. 139 do CTN⁴⁹, que, como observa, “não merece, em si, uma crítica mais acesa, se bem que nele já se note a inclinação reprovável de separar-se a obrigação do crédito”⁵⁰. Ora, se a teoria carvalhiana reconhece a relação de todo e parte entre obrigação e crédito, ela

⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 96.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 163.

⁴⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, e-book.

⁴⁹ “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 401.

não teria por que não incluir os elementos “como, onde e quando pagar” no consequente da norma de incidência. Ocorre que não incluiu e, talvez por isso, Coêlho tenha afirmado que, nesse ponto, “é forçoso convir que o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito)”⁵¹.

Enfim, a estrutura da norma de incidência em Coêlho pode ser mais bem visualizada no seguinte esquema, de elaboração do próprio autor⁵²⁻⁵³:

Norma Tributária	
Hipótese de incidência – fato previsto como jurígeno	Consequência jurídica – dever tributário decorrente
Aspecto material – o fato em si Aspecto temporal – condições de tempo Aspecto espacial – condições de lugar Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i>	A quem pagar (sujeito ativo) Quem deve pagar (sujeito passivo) Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) Como pagar Quanto pagar Onde pagar

4. Norma de competência e de incidência: como se relacionam

Desde logo, cabe fixar o que será sustentado: (i) há elementos da norma de incidência que são sempre, ou então usualmente, depreendidos do conceito constitucional encerrado na norma de competência. A aceitar-se a teorização de Carvalho, coincidentemente ou não (será visto que não), será este o caso de todos os elementos que figurem no antecedente normativo. Quanto ao consequente, apenas a base de cálculo é que se pode dizer que, em algum sentido, é depreendida de tal conceito constitucional.

Mas será sustentado também que (ii) elementos há que não são em nenhum caso depreendidos do conceito constitucional da competência. Coincidentemente ou não (novamente, será visto que não se trata de coincidência), todos os elementos com que Coêlho inovou no consequente normativo inserem-se em tal categoria. Diferentemente,

⁵¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 99.

⁵² Tabela 1: Estrutura da norma de incidência em Coêlho (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15. Ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, e-book).

⁵³ Outros autores se dedicaram a, após Coêlho, desenvolver ainda mais, em suas obras, a estrutura da norma de incidência tributária. Pode-se mencionar: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1; CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*. São Paulo: MP, 2006, v. 1; LOBATO, Valter de Souza. *O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar*. (Tese – Doutorado em Direito). Belo Horizonte: UFMG/ Faculdade de Direito, 2014.

aquele com que inovou no antecedente é usualmente depreendido do conceito contido na norma de competência.

No que toca àquela primeira categoria de elementos da norma de incidência, o papel que fica reservado à lei complementar é, *usualmente*, o de especificar os conceitos constitucionais, na esteira do que se trabalhou na primeira parte deste trabalho. No que toca àquela segunda, por outro lado, à lei complementar fica incumbido um papel de inovação.

Desde logo, é importante que se tenha claro: o escopo deste trabalho não pretende se estender a tributos cuja competência não tenha sido repartida pelo constituinte por meio do apontamento de materialidades. Assim, as considerações aqui tecidas seguramente se aplicam aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria. Igualmente, se aplicam às contribuições, apesar das discordâncias doutrinárias e judiciais existentes. Por outro lado, a sua aplicação aos empréstimos compulsórios pode não resultar satisfatória ou sequer possível, já que, para repartir a competência para a instituição de tais tributos, o constituinte não se utilizou de materialidades, ou melhor, de conceitos denotativos de materialidades. Por essa razão, devem estes autores desde já reconhecer uma certa limitação do escopo de aplicação das conclusões deste trabalho: não cabe aqui trazer à discussão os empréstimos compulsórios, o que seria de todo imprudente. A análise de sua relação com a norma de competência fica, portanto, para outra oportunidade.

4.1. Elementos (usualmente) depreendidos do conceito constitucional contido na norma de competência

É necessário começar tomando-se o critério material isoladamente, em abstração absoluta dos demais (o que, lembre-se, só é possível num plano lógico-abstrato, que é justamente o plano em que se está nesta investigação).

Ora, como já visto, o constituinte, ao repartir as competências tributárias, se utilizou de conceitos denotativos de materialidades tributáveis, o que significa dizer que todos os elementos necessários e suficientes para o legítimo exercício da competência tributária encontram-se já encerrados na norma constitucional de competência (lembre-se: a *necessidade* de cada nota e a *suficiência* do conjunto de notas é própria do modo de pensar conceitual). Noutro giro linguístico: para que se legitime o exercício da competência (leia-se: a instituição do tributo), é necessário que o legislador, na construção da hipótese de incidência, faça dela constar todos aqueles elementos elencados pelo constituinte para denotar o objeto “materialidade tributável”.

Na medida em que as notas do conceito são necessárias e suficientes, o legislador não pode ir além e tampouco ficar aquém de tais notas, sob pena de tributar materialidade que não lhe tenha sido constitucionalmente outorgada (quicá invadindo a que tenha sido outorgada a outro ente, quando se fala em “conflito de competência”). Em última análise, e colocando de maneira simples, é correto dizer que o legislador, ao exercer a sua competência (= instituir o tributo), deve como que reproduzir na hipótese de incidência o conceito constitucional contido na norma de competência, *i.e.*, nela se espelhar. Nas escorregitas palavras de Ávila, “a Constituição (institui) uma regra de com-

petência cujo exercício depende apenas da configuração de uma hipótese material que prevê um conceito”⁵⁴.

É certo que o conceito constitucional de que se utiliza o constituinte para repartir as competências nem sempre estará claro; muitas vezes, estará obscuro. Em outras palavras: pode ser que o ente federativo que pretenda instituir um determinado tributo, em sua interpretação constitucional, parta das possibilidades semânticas oferecidas pelo próprio vocábulo “renda”, “produtos industrializados” etc., perpasse por disposições constitucionais explícitas e implícitas, inseridas ou não no capítulo do sistema tributário nacional, e nem assim consiga compreender os limites que a Constituição coloca para o legítimo exercício de sua própria competência.

Ora, de modo algum tal constatação mostra-se incoerente com o já afirmado: que todos os elementos necessários e suficientes para o exercício da competência podem ser encontrados já no texto constitucional. Como já se pôde entrever neste trabalho, é normal que os conceitos (mesmo os classificatórios) careçam de explicação, a fim de que possam ser compreendidos em sua inteireza. Já se começa a notar que, quando a lei complementar realiza o seu mister de definir os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes de determinado tributo (art. 146, III, *a*), ela atua da mesma maneira quando dispõe sobre conflitos de competência (art. 146, I): explica, esclarece, especifica o conceito constitucional; sem contudo adicionar-lhe novos elementos, novas notas.

Assim, por exemplo, quando a Constituição diz caber aos entes federativos a instituição de taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, cabe à lei complementar (no caso, coube ao CTN), explicar os conceitos de “poder de polícia” (art. 78) e de “utilização efetiva” e “potencial” (art. 79, I).

Também assim que, por exemplo, no tocante às contribuições de melhoria, a lei complementar especifica o conceito constitucional de “obra pública”. Que obra pública pode legitimar a instituição de contribuição de melhoria? Obra pública que embeleze a vizinhança? Que seja conveniente aos moradores do bairro? Certamente não. Tais possibilidades certamente não estão abertas pela Constituição. A lei complementar, então, vem para esclarecer que a obra pública de que fala o art. 145, III, da Constituição é somente aquela de que decorra valorização mobiliária, sendo que a contribuição deve ter como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN).

Analizada a relação do aspecto material da hipótese de incidência com a norma de competência, passa-se à análise dos demais aspectos.

Como já observado, somente num plano lógico-abstrato é que é possível conceber o aspecto material de maneira isolada dos demais. Vale dizer: por mais que seja possível ao intérprete pensar, na investigação jurídica, em algo tão abstrato quanto “auferir renda”, “ser proprietário de algo” etc., nunca uma renda é auferida por um ninguém, em nenhum local ou em momento algum. Sempre haverá um alguém que aufera a renda, e sempre esse fato irá se inserir em coordenadas de espaço e de tempo. Igualmente,

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 579.

sempre será necessário que alguém seja proprietário de algo, e sempre o será em algum momento e em determinado local.

Porém, tenha-se claro: uma coisa é isto, que acabou de se afirmar: não se poder jamais conceber, senão num plano lógico-abstrato, um fato de maneira isolada de suas coordenadas de espaço e tempo e, ainda, da pessoa que o pratica. Coisa diversa é saber, dado determinado fato, onde, quando e por obra de quem pode-se aceitar que ele venha a ocorrer. Haverá vezes – de fato, parecem ser a maioria – que o local, o momento e o sujeito realizador do fato serão logicamente implicados, invariavelmente. Por exemplo, no que toca ao aspecto espacial: como conceber que alguém seja proprietário de imóvel rural em algum lugar que não na zona rural de determinado município? Ora, se o imóvel está situado na zona urbana do município, então a materialidade de que se cogita já não é “ser proprietário de imóvel rural”, mas “ser proprietário de imóvel urbano”.

O que parece ser um exemplo simplório, carente de maior relevância prática, na verdade presta-se para ilustrar de maneira bastante cristalina o que se passa no “conflito de competências” entre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Tem-se o conceito constitucional de “propriedade territorial rural”, denotador da materialidade que o legislador federal deverá fazer constar da hipótese de incidência do ITR, para isso podendo (ou devendo) dispor da “ajuda”, do esclarecimento conceitual feito pela lei complementar (*in casu*, CTN, art. 29 c/c art. 32). Caso o legislador federal, ao desenhar a hipótese de incidência do ITR, acabe por nela incluir “propriedade imóvel urbana”, ele invade a competência municipal para instituição do IPTU.

Não surpreende que seja assim. Ora, se o constituinte se apoia em materialidades para distribuir as competências tributárias entre os entes da federação, e se, por vezes, em tais materialidades estão lógica e invariavelmente implicados os aspectos espacial, temporal e pessoal da hipótese de incidência, segue-se que a inobservância de tais aspectos quando da instituição de determinado tributo conduzirá a extrapolações – quiçá acompanhadas de invasões – de competência; da mesma forma que sucederia caso fosse o aspecto material aquele diretamente afrontado.

No mesmo sentido, no que toca ao aspecto temporal, poder-se-ia ainda perguntar: como conceber que alguém transmita *causa mortis* determinado bem imóvel, senão no momento do registro do imóvel; ou que transmita determinado bem móvel, senão no momento da tradição (que é quando se podem dizer transmitidos os bens, de acordo com a lei civil)? Já no que toca ao aspecto pessoal: como conceber que alguém, senão o prestador do serviço, seja o sujeito realizador da ação “prestar serviço constante da lista anexa à LC n. 116/2003”?

Não se pode ignorar, contudo, que haverá casos em que essa implicação lógica e invariável dos aspectos espacial, temporal e pessoal, a partir do aspecto material, simplesmente não existirá. Quando for este o caso, será, no mais das vezes, de pouco ou nenhum proveito partir em busca de um “porquê jurídico”, *i.e.*, de uma explicação normativa de tal constatação, já que ela parece decorrer muito mais da ontologia ou da natureza das coisas. Somente em algumas raras hipóteses é que a existência ou não de tal implicação lógica dependerá da existência ou não de disposições normativas (por

exemplo, tais disposições existem e são relevantes para se definir quando se pode dizer transmitido um bem, até porque “transmissão de bens” é um instituto jurídico, sobre o qual a ontologia tem pouco a dizer).

Para ilustrar a inexistência, em alguns casos, de tal vinculação lógica e invariável entre o aspecto material e os demais aspectos da hipótese, tem-se o exemplo do aspecto temporal do IPTU: da ação “ser proprietário de imóvel urbano”, não se depreende lógica e invariavelmente qualquer aspecto temporal. Aqui, a própria natureza das coisas não impõe que a coordenada temporal hipotética para a incidência do IPTU seja ou possa ser apenas uma, invariavelmente. Na verdade, várias possibilidades estão abertas. Daí que, quando a lei de instituição do imposto diz ser o seu aspecto temporal “1º de janeiro de cada exercício”, ela não especifica conceito constitucional algum (até porque inexistente conceito constitucional, por mais implícito que seja, que dê conta disso), mas propriamente cria, “tira do zero”, uma baliza ou coordenada hipotética para a incidência do IPTU.

Ainda, tem-se o exemplo do aspecto espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN): da ação “prestar serviço constante da lista anexa à LC n. 116/2003”, não se segue logicamente qualquer coordenada espacial que seja a única hipoteticamente possível para a incidência do imposto. Daí que a lei complementar exerce um papel criativo ao prever, como regra geral, ser o aspecto espacial do imposto o estabelecimento do prestador ou, na sua falta, o seu domicílio (art. 3º, *caput*, da LC n. 116/2003), entendendo-se por aquele primeiro “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas” (art. 4º da LC n. 116/2003).

Do exposto até aqui, pode-se concluir: isolando-se o critério material dos demais, tem-se que ele é sempre diretamente retirado do conceito constitucional contido na norma de competência (nela se espelha), sob pena de necessariamente haver extrapolação – quiçá acompanhada de invasão – de competência. Já quanto aos demais aspectos da hipótese, tem-se que eles costumam ser (são, na maioria das vezes) depreendidos lógica e invariavelmente do aspecto material. Hipóteses haverá, contudo, em que essa depreensão simplesmente não será possível, o que será devido, no mais das vezes, à própria ontologia ou natureza das coisas. Portanto, tem-se, de duas, uma: os aspectos da hipótese são ou sempre ou usualmente depreendidos do conceito constitucional inserido na norma de competência.

É bastante coerente que seja assim, na medida em que a hipótese da norma de incidência tributária presta-se para descrever fatos. Fatos cujo núcleo confunde-se com a própria materialidade denotada pelo conceito constitucional contido na norma de competência. Mas e quanto ao conseqüente, ao comando da norma de incidência? São os seus elementos depreendidos diretamente do conceito constitucional da competência?

Poderia argumentar que não, já que o constituinte não se utiliza, para repartir as competências tributárias, de nada que se encontre inserido no comando da norma; mas

antes apenas do que está contido na sua hipótese: do aspecto material e, eventualmente, de demais aspectos que o acompanhem lógica e invariavelmente. O argumento é tentador; de fato, é correto. Mas deve ser lido com a devida cautela. Ora, de pouco adianta o legislador instituir um tributo, fazendo inserir em sua hipótese um aspecto material legítimo, se, para mensurá-lo, utilizar-se de elemento que desvirtue completamente o tributo.

Está-se aqui falando da base de cálculo e, mais especificamente, do seu papel de confirmar o aspecto material da hipótese de incidência. Como já visto, há casos em que a base de cálculo prevista para mensurar o tributo é tal que acaba por revelar ser o pretense tributo um outro completamente diferente do que o legislador diz ser. Anteriormente, já se trouxe exemplo referido por Carvalho. Agora, traz-se um outro, de Coêlho, em que se pode observar como uma pretensa taxa de polícia pode acabar sendo revelada, pela sua própria base de cálculo, como um verdadeiro imposto sobre a circulação de mercadorias:

Uma taxa de fiscalização do arroz para prover, desde a sua comercialização, a sanidade do cereal em prol dos consumidores (serviço do poder de polícia) que tiver por base de cálculo o valor de mercado do arroz fiscalizado e não o trabalho fiscalizatório, ainda que estimado, será um imposto sobre circulação de mercadorias⁵⁵.

Com o exemplo, fica fácil perceber como a norma constitucional de competência não é indiferente à base de cálculo do tributo. Ora, caso uma taxa de polícia, instituída por um determinado município (para fiscalizar o que for que seja), tenha base de cálculo própria de imposto estadual – o próprio ICMS, digamos –, então a competência do município terá sido extrapolada. De fato, o município terá inclusive invadido competência alheia, no caso, estadual.

Segue sendo verdade que a repartição de competências tributárias feita pela Constituição de 1988 não se utiliza da base de cálculo dos tributos, mas sim de materialidades, ou de conceitos denotativos de tais materialidades. Como é óbvio: repartem-se materialidades, não bases de cálculo. Acontece que tais materialidades devem ser mensuradas de maneira apropriada (sob pena de ter-se tributo desvirtuado ou mesmo, como visto, travestido de outro, até porque o *nomen iuris* de pouco importa para a definição do tributo, como é cediço). No caso, cabe justamente à base de cálculo fazê-lo, pelo que se pode dizer que, em algum sentido, a base de cálculo é também elemento retirado do conceito constitucional contido na norma de competência.

4.2. Elementos não depreendidos do conceito constitucional contido na norma de competência

Resta analisar os sujeitos ativo e passivo dos tributos, as suas alíquotas e, ainda, demais elementos pertinentes ao comando da norma (como, onde e quando pagar). Será sustentado que tais elementos não são, em nenhum caso, depreendidos do conceito constitucional contido na norma de competência.

⁵⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, e-book.

Quanto aos sujeitos ativo e passivo. Certamente que o ente competente para instituição do tributo encontra-se já determinado pela Constituição (é a própria pessoa a quem se outorga a competência), e assim também o contribuinte do tributo, ao menos usualmente (como visto, usualmente o aspecto pessoal – descritor do contribuinte – é lógica e invariavelmente depreendido do aspecto material, por sua vez retirado diretamente da Constituição).

Acontece que os sujeitos ativo e passivo do imposto nem sempre se confundem com o titular da competência tributária e com o contribuinte, respectivamente. Isso graças às já referidas possibilidades de delegação da capacidade tributária ativa e de sujeição passiva indireta, também respectivamente. Tanto um como outro são matéria de lei, no sentido de que dependem de previsão legal e somente podem ocorrer em seus termos. A Constituição pode até autorizar genericamente (ex.: art. 153, § 4º, III)⁵⁶, mas não prevê hipóteses legitimadoras de quaisquer dos institutos, que somente à lei cabe prever.

Quanto às alíquotas dos tributos. Igualmente, as alíquotas são matéria de lei ou, quando não, matéria administrativa, como no caso dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e, ainda, do chamado imposto sobre operações financeiras (art. 153, § 1º, da Constituição). É certo que há disposições constitucionais da maior pertinência para o trato das alíquotas – para a sua modulação, inclusive, como é o caso do próprio princípio da vedação de efeito confiscatório –, mas o legislador (e, em algum sentido, também o executivo) segue possuindo ampla liberdade de conformação, vez que não contingenciado por conceito constitucional, como usualmente sucede com os aspectos da hipótese normativa.

Por fim, quanto aos demais elementos contidos no comando da norma de incidência, que podem-se reunir no chamado “critério operacional”. Seu regramento geral encontra-se no CTN, no capítulo da extinção do crédito tributário. Sem estar contingenciado por conceito constitucional, previu o legislador complementar que o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 159) e que o vencimento do crédito ocorre 30 dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (art. 160). Além disso, que o pagamento é efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal; ou, nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico (art. 162, I e II). Em todas essas disciplinas, tem espaço também a chamada legislação tributária, que, recorde-se, é compreensiva inclusive de decretos.

Em síntese, pode-se dizer que nenhum desses elementos é alcançado pelo conceito constitucional contido na norma de competência. Não se fala, aqui, em especificação de conceito constitucional (até porque não há o que ser especificado), mas propriamente num papel de criação (por exemplo, da lei complementar – CTN – ao prever a forma, o local e o tempo do pagamento).

⁵⁶ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI – propriedade territorial rural; [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: [...] III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.”

4.3. Não se trata de coincidência. O que está por trás da diferenciação?

É curioso observar que todos os elementos que, como aqui se sustenta, são sempre (aspecto material) ou então pelo menos usualmente (aspectos espacial, temporal, pessoal e base de cálculo) depreendidos do conceito constitucional da competência coincidem de maneira perfeita com aqueles arrolados pelo art. 146, III, *a*, da Constituição, que afirma caber à lei complementar tributária dispor sobre normas gerais definidoras “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*”.

Ora, tal “coincidência” não deve causar espécie. Os impostos são justamente uma daquelas espécies tributárias (para além das taxas, das contribuições de melhoria e das contribuições) a respeito das quais o constituinte, para repartir as competências para a sua instituição, se utilizou de materialidades, ou de conceitos denotativos de materialidades. Portanto, conflitos de competência para a instituição de impostos dependem, para que (não) ocorram, da maneira com que a lei de sua instituição preveja determinados elementos: sempre o aspecto material e, usualmente, os aspectos espacial, temporal, pessoal e, ainda, a base de cálculo.

Já se começa a notar que não há aqui coincidência alguma. O que parece coincidência consiste na verdade em uma preocupação do constituinte, por assim dizer, em evitar os chamados conflitos de competência: para tanto, ele conta com que o legislador complementar, por meio da edição de normas gerais, definirá os aspectos material, espacial, temporal, espacial e base de cálculo dos impostos. É como se o constituinte soubesse que o mal manejo de tais elementos pelo legislador-instituidor dos impostos pode dar – como normalmente dá – azo a invasões de competência.

Tanto isso é verdade que boa parte do papel da lei complementar tributária de estabelecer normas gerais (dispondo, inclusive sobre “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”) é como que absorvido pelo seu outro papel de dispor sobre conflitos de competência (art. 146, I, da Constituição). Outra grande parte da atuação das normas gerais, para além de dispor sobre conflitos de competência, consiste em regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Sempre o reconheceu a doutrina brasileira. Inclusive, tal ideia já chegou a ser levada ao extremo: anteriormente ao advento da Constituição de 1988, havia quem defendesse que uma norma geral de direito tributário não podia se prestar para outra coisa, que não dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Daí que as funções da lei complementar tributária seriam, em verdade, apenas duas. Eis a chamada teoria dicotômica acerca dos papéis da lei complementar tributária.

Enfim, chega-se, aqui, àquele que é o *punctum saliens* do cotejo dos elementos estruturais da norma de incidência tributária com a norma de competência: os elementos (“aspectos”) que podem e devem ser depreendidos do conceito constitucional da competência são aqueles que possuem potencial para ocasionar extrapolações ou, ainda, “conflitos” de competência. A própria Constituição parece reconhecê-lo, tendo cuidado de, ao menos no tocante aos impostos, expressamente exigir a intervenção da lei complementar para definir todos os elementos necessária ou usualmente depreendidos da

norma de competência, a fim de evitar “conflitos”: fatos geradores (leia-se: hipóteses de incidência), bases de cálculo e contribuintes (leia-se: aspecto pessoal, contido na hipótese de incidência).

Repare-se que segue sendo verdade a constatação de que todos os elementos necessários e suficientes para o exercício legítimo da competência podem ser encontrados já no plano constitucional. Quanto a eles, cabe ao legislador-instituidor do tributo o papel de reproduzi-los integralmente na norma de incidência tributária. É certo que tal mister, por vezes, apresenta-se desafiador, dando lugar ao que Coêlho chamou de “insuficiência intelectual” dos entes federativos em compreender os limites de sua própria competência tributária. Daí que à lei complementar cabe o papel de explicar, esclarecer, especificar o conceito constitucional.

Se um determinado elemento estrutural da norma de incidência não possui o potencial de ocasionar extrapolações da competência, a lei de instituição do tributo (e, antecedendo-a, a lei complementar que estabeleça normas gerais) propriamente cria, “tira do zero” tais elementos. É certo que daí poderão aflorar inconstitucionalidades (cite-se o exemplo de alíquotas que, por elevadas, possuam efeito confiscatório), mas nunca em razão de extrapolação da competência. No limite: careceria de qualquer fundamento lógico falar em “conflito de competência” caso determinado legislador municipal fixasse, como aspecto temporal do IPTU, outra data que não 1º de janeiro. Poder-se-ia até cogitar de problemas, mas eles já não diriam com a competência tributária.

5. Considerações finais

Até chegar-se ao recorte específico deste trabalho, perpassa-se por variados e complexos temas, como tipos e conceitos na investigação jurídica, tipos ou conceitos na norma de competência tributária, repartição de competências tributárias, conflitos de competência tributária, lei complementar tributária, norma de incidência tributária e por aí vai. Todos eles disputadíssimos na doutrina. E todos eles interligados.

Mesclando-os todos, este trabalho teve a proposta de jogar luzes sobre – e de fomentar discussões acerca de – um tema surpreendentemente pouco explorado pela doutrina: a relação entre as normas de competência e de incidência tributária. Enquanto a doutrina brasileira é farta de estudos sobre estas últimas normas, aquelas primeiras tendem a ser sempre menos lembradas. Que dizer, então, sobre estudos que proponham investigá-las em conjunto, suas relações? São raros e não merecem a devida atenção.

Espera-se ter demonstrado a conexão íntima que a norma de incidência tributária, ao menos no tocante a alguns de seus elementos estruturais, guarda com a norma de competência. De fato, o núcleo da hipótese – aspecto material – é diretamente retirado do conceito constitucional nela contido, e outros podem dele ser desdobrados. Quando não, isso se explicará no mais das vezes pela própria natureza das coisas.

Se tal afirmativa parece insegura, propõe-se um teste: se determinado elemento tem o condão de, sendo mal manejado pelo legislador-instituidor do tributo, acarretar extrapolações da competência, está-se diante de elemento que pode (deve) ser depreendido da norma de competência, por mais desafiador que isso possa parecer. Somente enfrentando-se tal desafio é que se pode resguardar a repartição constitucional de

competências tributárias e as tendências e valores que a informam, notadamente segurança jurídica.

6. Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 14. tir. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.
- CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*. São Paulo: MP, 2006. v. 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- LOBATO, Valter de Souza. *O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar*. (Tese – Doutorado em Direito). Belo Horizonte: UFMG/ Faculdade de Direito, 2014.
- LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência tributária: tipos ou conceitos? Da necessidade de um exame crítico dos pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 50, p. 569-591, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.
- SOARES, V. A. O.; FILGUEIRAS, B. C. . O papel extralógico da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência. In: LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 207-218.