

# AS NORMAS GERAIS DE PREVENÇÃO DE LITÍGIOS, CONSENSUALIDADE E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – O PAPEL E OS LIMITES DA LEI COMPLEMENTAR

Misabel de Abreu Machado Derzi<sup>17</sup>

Tiago Conde Teixeira<sup>18</sup>

Valter de Souza Lobato<sup>19</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Considerações gerais sobre o federalismo; 2.1. Do ponto de vista sociológico, considerando os mais diversificados arranjos de federalismo entre as nações, é importante fazermos uma aproximação tipológica e justificações normativas; 2.2. Federalismo no modelo constitucional do Brasil: a competência concorrente, formal e material; 3. As funções das normas gerais. A posição hierárquica das normas gerais e das leis complementares; 4. Funções das normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário; 5. Conclusão; Referências Bibliográficas

**17** Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e da Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC). Presidente Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt). Membro da *Fondation des Finances Publiques (Fondafip)*. Conselheira Federal da OAB. Presidente da Comissão Nacional de Direito Tributário da OAB.

**18** Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra (Portugal). Doutor em Direito pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Procurador Tributário Adjunto do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Presidente da Comissão de Advocacia nos Tribunais Superiores da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB/DF.

**19** Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt).

## 1. INTRODUÇÃO.

Em março de 2022, por ato conjunto do Presidente do Senado Federal, o Senador Rodrigo Pacheco, e do então Presidente do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Luiz Fux, foi criada a Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional (CJADMTR), tendo a Ministra Regina Helena Costa sido nomeada Relatora do trabalho a ser realizado.

Em prazo inferior àquele planejado, a Comissão entregou uma série de projetos de leis e leis complementares visando a reduzir, de alguma maneira, a alta litigiosidade existente em nosso país. Entre estes projetos encontra-se o Anteprojeto de Lei Complementar de Normas Gerais de Prevenção de Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário Nacional. O anteprojeto culminou no Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, ora em tramitação no Senado.

A proposta, dispendo sobre normas gerais, visa a realizar uma série de alterações na Lei nº 5.712/1966 (CTN). Como o próprio nome da proposta deixa entrever, as alterações almejadas fundam-se em três grandes eixos: (i) prevenção de conflitos tributários; (ii) estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários; e (iii) harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário. Pois bem, neste trabalho analisaremos a viabilidade ou a necessidade de a lei complementar dispor sobre tais questões na Federação e o efetivo papel das normas gerais em nosso Ordenamento Jurídico.

Prosseguindo na delimitação do conceito de normas gerais – que estamos a utilizar neste artigo – convém esclarecer dois pontos relevantes: (a) em que sentido colhemos as normas gerais neste artigo?; (b) que veículos a Constituição admite para a disciplina das normas gerais, a saber, as leis complementares; as leis ordinárias e as resoluções do Senado Federal?

**a.** Que aceção de normas gerais adotamos neste artigo?

Países unitários costumam também utilizar a expressão, normas gerais, como sinônimo de princípios reitores de determinado assunto, ou de introdução a códigos e outros conjuntos de regras sistematizadas. Seriam, por exemplo, assim classificadas as leis de introdução a códigos e demais consolidações. Como na França e na Espanha, razões técnico-jurídicas, à vista da crescente participação da administração pública na dinâmica econômica de nossos dias, recolhendo as transfor-

mações e mudanças impostas na demanda social, impuseram a elaboração de normas gerais, como princípios orientadores de leis especiais, embora editadas pela mesma pessoa legisladora, ou seja, pelo mesmo parlamento. Tais normas gerais não envolvem, pois, a pretensão de padronização mínima de diferentes ordens jurídicas, como se dá no federalismo. Esse não é o sentido que queremos enfatizar neste artigo.

Muito já se escreveu sobre o tema. CARVALHO PINTO, citando DUGUIT, definira antes que as normas trazem em si a ideia de generalidade, ainda mais acentuada quando se lhes acrescenta o termo “gerais”, expressão utilizada no Texto Constitucional de 1946. Conclui que as normas gerais supõem a forma federativa de Estado, pois não objetivam uma ou algumas pessoas congêneres de direito público mas obrigam a todas; não visam, particularmente, a determinados institutos ou situações jurídicas, excluindo outras da mesma espécie.<sup>20</sup>O sentido das normas gerais, que aqui buscamos, aproxima-se muito mais das **diretivas europeias**, editadas na UE, que supõem a convivência, em uma federação ou confederação, de ordens jurídicas diversas e relativamente autônomas.

**b.** Que atos normativos podem veicular as normas gerais?

Nesse campo, desde a Constituição de 1946, temos o importante papel das normas gerais de Direito Financeiro, entregues ao domínio das leis ordinárias. A Lei 4.320/64, ainda parcialmente em vigor, nasceu por meio de lei ordinária, mas é materialmente lei complementar, após a vigência da Constituição em vigor. Hoje, com o advento da Constituição de 1988, o veículo normativo das normas gerais, tanto de Direito Financeiro quanto de Direito Tributário, são as leis complementares da União e as resoluções do Senado Federal (arts. 52, 146, 161, 163, 165, §9º, 169). Havendo, no Estado Federal brasileiro, pessoas distintas que legislam sobre a mesma matéria como tributos, arrecadação, operações de crédito, dívida pública, planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, controle e fiscalização da gestão financeira e orçamentária, a Constituição Federal prevê a edição, por meio de lei complementar, de normas gerais financeiras ou tributárias que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas, como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

<sup>20</sup> Cf. “Normas Gerais de Direito Financeiro”, *Finanças em Debate I* - Ed. Financieiras S/A. Rio de Janeiro.

Não obstante, quer no que tange às licitações, por exemplo, quer em relação às diferentes matérias que compõem a concorrência legislativa, constantes do art. 24 da Constituição da República, bastam leis ordinárias federais para veicular normas gerais vinculativas para a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo assim, não apenas leis complementares federais, mas ainda leis ordinárias, assim como resoluções do Senado Federal podem editar normas gerais. No caso das resoluções senatoriais, por exemplo, as alíquotas nas operações de exportação e nas operações interestaduais, em relação ao ICMS, devem ser obrigatoriamente observadas por todos os Estados Federados.

Em resumo, o sentido das normas gerais, que aqui buscamos, vamos repetir, aproxima-se muito mais das **diretivas europeias**, editadas na UE, que supõem a convivência, em uma federação ou confederação, de ordens jurídicas diversas e relativamente autônomas.

Para tanto, precisaremos tecer considerações gerais sobre o Federalismo e as suas mais elementares características, em especial (i) a coexistência de variadas ordens jurídicas; (ii) a autonomia de que dispõe cada um dos entes, federal e federados; (iii) as justificações normativas do princípio federativo e (iv) o papel das normas gerais e, aqui em especial, a função das normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário.

Ao fim, ver-se-á que as normas objeto do referido projeto consistem em manifestações do poder nacional (ou do ordenamento jurídico total) que possuem, enquanto normas gerais, o papel de conferir tratamento minimamente uniforme, em toda a federação, à legislação sobre Direito Tributário e sobre procedimentos em matéria processual, assim homenageando o federalismo cooperativo insculpido na Constituição de 1988, bem como configurariam uma forma de prestigiar a segurança jurídica e a estabilidade nas relações entre contribuintes e Fiscos. Assim fazendo, contrapõem-se dialeticamente à autonomia política dos entes da federação, devendo, sob pena de violá-la, servirem ainda ao princípio constitucional implícito da subsidiariedade.

Concluiremos, ademais, que essas normas, enquanto normas que versam sobre prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário nacional, desempenham, em face dos problemas que atualmente apresenta o contencioso tributário brasileiro, relevantíssimo papel em busca da promoção da justiça individual, da realização da isonomia, da segurança jurídica e das garantias processuais.

## 2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O FEDERALISMO

### 2.1. DO PONTO DE VISTA SOCIOLÓGICO, CONSIDERANDO OS MAIS DIVERSIFICADOS ARRANJOS DE FEDERALISMO ENTRE AS NAÇÕES, É IMPORTANTE FAZERMOS UMA APROXIMAÇÃO TIPOLOGICA E JUSTIFICAÇÕES NORMATIVAS.

Em artigo de uma das signatárias do presente com THOMAS BUSTAMANTE<sup>21</sup>, demonstrou-se que é impossível - ou, se não impossível, desimportante - o atingimento de um *conceito* de Federalismo ou de Estado Federal, ao menos no sentido próprio da palavra - de *conceito classificatório universal*. A noção do que seja o princípio federativo, para nós, sendo empírica, *hic*, depende das escolhas históricas de cada país e, assim, é melhor capturada por meio de uma aproximação *tipológica*<sup>22-23</sup>. A rigor, os tipos se prestam melhor a uma aproximação sociológica, como descrição da realidade social, rica e diversificada.

É que, por mais que a doutrina costume elencar uma série de características que comporiam o Estado Federal, a configuração do princípio federativo não depende da reunião de todas elas; não depende da reunião de determinadas características, necessárias (individualmente) e suficientes (coletivamente) para a denotação do seu objeto. Algumas dessas características poderão faltar a um determinado Estado-Nacional e, ainda assim, poder-se-ia dizê-lo “federal”. É claro, não em face das normas constitu-

<sup>21</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. P. 471. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

<sup>22</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 99.

<sup>23</sup> Sobre uma leitura a respeito das principais posições doutrinárias a respeito dos tipos e conceitos em nossa doutrina, é 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, Luis Eduardo Schoueri e Humberto Ávila*. DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, v. 50, p. 569-591, 2022.

cionais de outro. Trata-se da característica da flexibilidade estrutural dos tipos, com conseqüente renunciabilidade de algumas de suas notas<sup>24</sup>.

Em outras palavras, para constatar se estamos ou não diante de um Estado Federal, não basta que verifiquemos se acham-se aperfeiçoadas, *in concreto*, p. ex., o mecanismo da intervenção federal, a possibilidade de os Estados-membros proporem emendas à Constituição Federal, a possibilidade de criação de novos Estados-membros, a existência de uma Corte Suprema etc. (características estas comumente arroladas pela doutrina como componentes do Estado Federal). Não há algo como uma receita do Federalismo universal.

A verdade é que, como já anotamos anteriormente, compartilhando a escrita com THOMAS BUSTAMANTE,

mais importante do que determinar, por exemplo, se um determinado Estado é ou não “federal” é estabelecer se (e em que medida) a sua organização política é estruturada de maneira a atender as exigências normativas do denominado “princípio federativo” e se ela apresenta, ou não, uma resposta adequada às justificações normativas apresentadas pelos princípios que se escondem por trás do modelo federativo.<sup>25</sup>

E, se a adoção do modelo federativo deve justificar-se por princípios, que princípios são esses? Como já observamos anteriormente<sup>26</sup>, a literatura neste âmbito é vasta. Aqui, merecerá nossa atenção o *princípio da subsidiariedade*, porquanto especialmente relevante para o propósito deste trabalho.

Uma noção inicial desse princípio pode ser extraída do Catecismo da Igreja Católica, cujo § 1883 reza: “uma sociedade de ordem superior não deve interferir na vida interna duma sociedade de ordem infe-

<sup>24</sup> O que não significa dizer que o tipo não possua um núcleo mínimo de características. Mas mesmo esse núcleo não é verificado, em cada unidade concreta, da mesma e igual forma. Não é toda característica sua que será constante (apesar de alguma ou algumas poderem sê-lo, segundo pensamos), sem contar que várias poderão ser as combinações ou mesmo a intensidade em que se apresentam determinadas notas. Ver DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 99.

<sup>25</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. P. 471. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

<sup>26</sup> *Idem*, p. 472.

rior”.<sup>27</sup> O que o princípio da subsidiariedade exige é que se maximize o “contributo de cada indivíduo para a formação da vontade comunitária”, como ensina REINHOLD ZIPPELIUS.<sup>28</sup> Quer isso significar, em última análise, que a adoção do modelo federativo somente se justificará se a interferência do ordenamento total nos ordenamentos parciais se der “apenas na medida do necessário”.

Não só no campo das competências concorrentes o princípio da subsidiariedade atua. Como a melhor doutrina vem defendendo, o poder nacional, “ainda que no âmbito de suas competências exclusivas, sempre tem de justificar a intervenção ou demonstrar que o interesse geral exige a adoção de medidas harmonizadas ou tendentes a realizar a uniformidade”.<sup>29</sup>

O princípio, ainda, se desdobraria em outros, tal como o *princípio da máxima participação possível*.<sup>30</sup> Cada indivíduo deve, tanto quanto possível, ter a sua voz ampliada, além de poder acionar os seus representantes e sobre eles exercer controle político.

Ao fim e ao cabo, o **Federalismo se apresentaria como poderoso instrumento de promoção da democracia**, “na medida em que [ampliar] as possibilidades de participação e influência de cada indivíduo na formação das políticas públicas e [aproximaria] os representantes das reivindicações concretas das comunidades a que eles se vinculam”.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> *Catecismo da Igreja Católica*, apud idem, *ibid.*

<sup>28</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, trad. Karin Praefke-Aires Coutinho, 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 159, apud idem, *ibid.*

<sup>29</sup> SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007, 410-411, apud BERNARDES, F. C.; GONTIJO, P. A. C. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Paraná, Brasil, v. 9, n. 16, p. 293, 2023. DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/474>. Acesso em: 13 ago. 2023.

<sup>30</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. P. 472. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

<sup>31</sup> Idem, *ibid.*

## 2.2. FEDERALISMO NO MODELO CONSTITUCIONAL DO BRASIL: A COMPETÊNCIA CONCORRENTE, FORMAL E MATERIAL.

Embora a aproximação tipológica de federalismo – em razão da fluidez própria dos tipos – possa explicar, sociologicamente, a existência de uma série de variações e combinações diferentes de federalismo, é preciso considerar a ordem jurídica nacional posta, no Brasil, em que o federalismo é cláusula pétrea; em que cada um dos Entes estatais, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de autonomia política, administrativa e financeira; e mais, dotados ainda de competência para legislar e para fazer escolhas políticas. Algumas conclusões se seguem.

### (1) Ordenamentos Jurídicos Parciais e Total

O Estado Federal é, como lembra RAUL MACHADO HORTA<sup>32</sup>, uma das formas de Estado, ao lado do Estado Unitário e da Confederação. Quer isso dizer que consiste o Estado Federal em uma das maneiras de “como o poder é organizado, compartilhado e exercido no território de um determinado país”, no dizer de VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA.<sup>33</sup>

Segundo RECK e BITTENCOURT, o conceito de Federalismo, muito embora seja significativamente mutável dependendo também do modelo de Estado que o reproduz, se constitui tem configuração orgânica dentro de uma organização política maior, ligado sob a égide da liberdade e da cooperação<sup>34</sup>. Nesse prisma, o Federalismo opera como um símbolo, que, na filosofia de LUHMANN, significa o acoplamento entre os sistemas consciência e comunicação<sup>35</sup>.

Dessa forma, o federalismo teve suas origens no direito norte-americano, em que não logrou êxito a Confederação das antigas colônias britânicas, extremamente debilitada pela dificuldade de recursos financeiros e de cumprimento de ordens, de sorte a resultar na fórmula fe-

<sup>32</sup> HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 345.

<sup>33</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1. ed., 1. reimp. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 354.

<sup>34</sup> BITTENCOURT, Caroline Müller; RECK, Janriê Rodrigues. *Paradoxos do federalismo – Uma observação pragmático-sistêmica*. A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, n. 49, p. 151-176, jul./set. 2012

<sup>35</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Cidade do México: Editorial Herder/Universidad Iberoamericana, 2005.

derativa na Convenção de Filadélfia de 1787<sup>36</sup>. Assim, o modelo federal se mostrou adequado para suprir a necessidade de um governo eficiente em um vasto território recém-libertado, segundo GILMAR MENDES<sup>37</sup>.

No Brasil, o federalismo foi oficialmente instaurado com a Constituição de 1891, de sorte a dar autonomia aos Estados, que eram asfixiados pela forma unitária de Estado da Monarquia. Dessarte, isso se refletiu na organização judiciária (definiu-se um direito de âmbito estadual, uma justiça federal apartada da justiça dos Estados e um Supremo Tribunal Federal) e no estabelecimento das competências tributárias da União e dos Estados, do princípio da legalidade tributária e da ampliação de direitos políticos<sup>38</sup>.

Traço distintivo do Estado Federal é a coexistência de ordenamentos jurídicos parciais dos Estados (e, peculiarmente no direito brasileiro, também dos Municípios) e de um ordenamento jurídico central ou federal (que não deixa de ser parcial). Enquanto as normas emanadas por aqueles primeiros são válidas, no espaço, limitadamente ao território do respectivo ente federativo, as normas da ordem central valem para todo o território nacional.

Mas como alerta MICHAEL BOTHE<sup>39</sup>, embora o federalismo seja um conceito em constante transformação histórica, pode-se dizer que a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e não deixa de ser uma decisão pela igualdade, na medida em que se respeitam as diferenças e peculiaridades locais e regionais.

Alguns constitucionalistas, nacionais e estrangeiros, referem o fato de que é difícil, senão impossível definir estado federal. A observação é verdadeira, na medida em que as variações quantitativas são quase infinitas e, em termos abstratos e ideais, não se pode dizer qual modelo seria correto para o Estado A ou B. Entretanto, a variabilidade de um instituto não significa que qualquer coisa possa ser aceita, nem tam-

<sup>36</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>37</sup> *Idem*.

<sup>38</sup> WEHLING, Arno. *Mudança Institucional e persistências sociais e econômicas*. In: BACHA, Edmar; CARVALHO, José Murilo; FALCÃO, Joaquim.; TRINDADE, Marcelo; MALAN, Pedro; SCHWARTZMAN, Simon. 130 anos: Em busca da República. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019.

<sup>39</sup> BOTHE, In O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad-Adenauer-Stiftung. São Paulo. 1995, no. 07, 1995, p. 3-14.

pouco que inexistentes parâmetros mínimos ou lindes, além dos quais compromete-se a existência do Federalismo. A questão cresce de importância na ordem jurídica nacional em que a Constituição proíbe se delibere sobre “*proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado*” (art. 60, §4).

Parece certo, pois, que Federalismo é uma questão de grau e que cada país, em um campo de tensão entre forças centrífugas, desintegradoras e de diversidade que se opõem a forças centrípetas, integradoras e unificadoras, encontra pontos distintos de equilíbrio. Trata-se de um conceito em transformação histórica (e não serão todos eles?), em que se conhecem diversificações entre dois extremos: a forte interdependência política, inerente ao modelo alemão, e o modelo predominantemente dual do regime norte-americano.<sup>40-41</sup>

(2) DO PONTO DE VISTA FORMAL, se fizermos abstração dos fundamentos e metas a que se presta o Federalismo e mais ainda, da matéria, sua extensão e quantidade, alcançaremos aquilo que denominamos, singelamente, de federalismo meramente formal.

Ora, um Estado-membro não goza apenas de autonomia administrativa e financeira, nem apenas de personalidade pública. Trata-se de ente político, a que é atribuída parcela de poder estatal (competência) de tal modo que a ordem jurídica que somente vale em seu âmbito territorial nasce de fonte legislativa própria. O Estado-membro, como Estado Federado, se auto ordena uma ordem jurídica própria. É pessoa inconfundível com autarquia, ente dotado de certa independência administrativa e gerencial, jamais um ser político-estatal. Como ser estatal, o Estado-membro nasce originalmente na Constituição Federal, no mesmo instante, forma e com as limitações ali impostas. Não é criatura da União, mas com ela nasce junto, integrando vínculo indissolúvel no concerto federativo. A essência do Federalismo não está apenas na relativa descentralização administrativa ou financeira, fenômeno comum ao Estado unitário, mas ainda na relativa autonomia político-jurídica dos Estados que o integram. Quer se forme por meio da livre unificação de totalidades políticas diferenciadas (aproximação por força centrípeta), quer por meio da divisão de um corpo político

<sup>40</sup> Cf. BOTHE, Michael. Federalismo, um conceito em transformação histórica. *In* O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad-Adenauer-Stiftung, idem p. 3-14.

<sup>41</sup> Cf. Hamilton, Alexander; JAY, John e MADISON, James. O Federalista. Ed. Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 1959.

único em entes diversos (certa dispersão por força centrífuga), todo Estado Federal repousa na absoluta igualdade de direitos entre os Estados e nos deveres recíprocos da União e dos Estados de lealdade, ajuda e solidariedade. A descentralização político-jurídica que o caracteriza pressupõe descentralização do poder e se reconhece, no dizer irretocável de HANS KELSEN,

*“quando a ordem jurídica, válida somente para uma comunidade parcial, é criada por órgãos eleitos simplesmente pelos membros dessa comunidade parcial. Como exemplo poderia citar-se um Estado federal em que as leis válidas para o território de um Estado-membro unicamente podem ser expedidas pelo legislativo local, eleito pelos cidadãos desse Estado-membro”.*<sup>42</sup>

De fato, estabelece o *caput* do art. 18 da Constituição Federal:

*“A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”*(ng)

Em decorrência, LUÍS ROBERTO BARROSO<sup>43</sup> fala na existência de um *poder federal* - titularizado pela União, ente federativo central - e de um *poder federado* - no caso brasileiro, exercido pelos Estados e, em ampla medida, também pelos Municípios. Há, ainda, o *poder nacional*, que é como que a “soma” destes dois últimos. Cumpre esclarecer.

O poder nacional corresponde ao que, em HANS KELSEN, é o chamado ordenamento total, fundado em uma Constituição total (*Gesamtverfassung*).<sup>44</sup> Trata-se de um ordenamento não parcial, como os demais, mas de um ordenamento total.

Enquanto não se verifica qualquer relação de hierarquia entre as ordens jurídicas parciais, senão de isonomia, não podendo uma ordem jurídica interferir na outra - o que é “corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica”<sup>45</sup> -, o cotejo do ordenamento total com os

<sup>42</sup> Cf. HANS KELSEN. *Teoria General del Derecho y del Estado*. Trad. Eduardo Garcia Maynez, 2a. ed. México. Imprensa Universitária, 1958, p. 268).

<sup>43</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* [recurso eletrônico]. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. i.

<sup>44</sup> KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Introdução e revisão técnica Sérgio Sêrvulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 53.

<sup>45</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. i.

parciais revela a subordinação destes últimos àquele primeiro. Anotou ALIOMAR BALEEIRO:

Há sim a subordinação das três ordens parciais [federal, estadual e municipal] a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais.<sup>46</sup> Raciocínio diverso implicaria em subversão do texto constitucional, bem como do próprio princípio da supremacia da Constituição.

Mesmo no plano formal, entre nós, como impõe o art. 18 da Constituição da República, a autonomia é característica distintiva do Estado Federal e é assegurada a cada ente federativo. Autonomia, não soberania. No caso brasileiro, somente a República Federativa do Brasil (RFB) é que é soberana. Isso, ao menos, no plano interno. No plano externo, encontra-se a RFB em pé de igualdade com os demais Estados-Nações do mundo<sup>47</sup>.

É importante que se esclareça que espécie de autonomia os entes, federal e federados, gozam no arranjo federativo. A Constituição, no art. 18, fala em autonomia **político-administrativa**. Sim, é certo: autonomia administrativa e também financeira, até porque “é impossível falar-se em autonomia política, legislativa, administrativa ou judiciária – que, juntas, asseguram a existência autônoma dos entes federados – sem recursos financeiros para tanto”.<sup>48</sup> Ganha destaque, aqui, o estudo da repartição de receitas e também de competências tributárias. Não se pode esperar do Federalismo uma contraposição de poderes, visando evitar o abuso, se os entes não dispuserem de autonomia para imposição de seus espaços. Mas não é só. É necessário que, mais do que autonomia administrativa e financeira, cada ente ostente autonomia política, como diz, expressamente, a Constituição. Já se pôde registrar em outra oportunidade:

Como ser estatal, o Estado-membro nasce originalmente na Constituição Federal, no mesmo instante, forma e com as mesmas limitações ali impostas. Não é criatura da União, mas com ela nasce junto, integrando vínculo

<sup>46</sup> Idem.

<sup>47</sup> A este respeito, vale conferir recente obra de David Dyzenhaus em análise do pensamento kelseniano: DYZENHAUS, David. *The long arc of legality*: Hobbes, Kelsen, Hart. Cambridge University Press, 2022.

<sup>48</sup> MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. P. 25. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019.

indissolúvel no concerto federativo. A essência do Federalismo não está apenas na relativa descentralização administrativa ou financeira, fenômeno comum ao Estado unitário, mas ainda na relativa autonomia político-jurídica dos Estados que o integram.<sup>49</sup>

Dessa autonomia decorrem três capacidades:<sup>50</sup> capacidade (i) de autogoverno, (ii) de autoadministração e (iii) - o que será especialmente relevante aqui - de auto-organização (em ordenamento jurídico próprio).

É essencial à estrutura federal de Estado, no Brasil, a repartição de competência, de modo que cada ordem jurídica parcial, que somente vale dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado, possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado. Tal fenômeno, como já anotamos, foi denominado por HANS Kelsen de *descentralização jurídica, no sentido dinâmico*,<sup>51</sup>

Portanto é da essência do Estado Federal, em nosso País, a distribuição de competência entre os entes estatais que o compõem. Ao lado da competência privativa da União, a Constituição de 1988 concedeu autonomia formal e material à competência concorrente, como deixou registrado, MACHADO HORTA:

*“Autonomia formal, sob o aspecto de nova modalidade introduzida na repartição de competências, e autonomia material, indicando os temas que poderão constituir objeto da legislação concorrente. Enriqueceu a autonomia formal, dispondo que a competência da União consistirá no estabelecimento de normas gerais, isto é, normas não exaustivas, e a competência dos Estados se exercerá no domínio da legislação suplementar (art. 24, §§1o. e2o.). A lei de normas gerais deve ser uma lei quadro, uma moldura legislativa. A lei estadual suplementar introduzirá a lei de normas gerais no ordenamento do Estado, mediante o preenchimento dos claros deixados pela lei de normas gerais, de forma a afeiçoá-la às peculiaridades locais. ”*

(Cf. RAUL MACHADO HORTA. Estudos de Direito Constitucional. Belo Horizonte, Del Rey. 1995, p. 419-420).

<sup>49</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais. P. 127. *REI - Revista Estudos Institucionais*, v. 4, n. 1, p. 118-157, ago. 2018. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>. Acesso em: 01 jul. 2023.

<sup>50</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020, pp. 1125 e ss.

<sup>51</sup> HANS Kelsen, *Teoría General del Derecho y del Estado*, trad. Eduardo Garcia Maynes, 2a, ed., México, Imprensa Universitária, 1958, p. 268).

Lei quadro, lei moldura, lei de princípios, a lei de normas gerais de Direito Tributário, ou de Direito Financeiro emana da União por meio de lei complementar e pertence àquela ordem jurídica no Estado Federal. Sendo hierarquicamente inferior à Constituição, sobrepõe-se, entretanto, às ordens jurídicas parciais da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

É preciso observar que a competência da União para legislar concorrentemente sobre Direito Tributário, disciplinada no art. 24 da Constituição, somente se materializa por meio da produção de normas gerais, as quais não podem suprimir, estancar ou substituir o exercício da competência legislativa própria de Estados e Municípios. O art. 150, I da Constituição e, conseqüentemente, o art. 97 do Código Tributário Nacional referem-se à necessidade de lei da pessoa competente (federal, estadual ou municipal) para instituir e regular o tributo, não satisfazendo o mandamento constitucional nem a edição de normas gerais por meio de lei complementar federal, nem a edição de lei orçamentária ou de diretrizes orçamentárias.

Já dizia ALIOMAR BALEEIRO, comentando a Constituição anterior, que ela previa

*“as controvérsias que o choque de interesses e de opiniões engendrará em torno das limitações constitucionais ao poder fiscal, e, por isso cometeu à lei complementar (art.50) as soluções adequadas no vasto campo do “art.18 ... parágrafo 1o. - Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o D. F. e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.”*

*“Essa cláusula final não significa de modo algum que todas essas limitações ficam a depender da lei complementar para que entrem em vigor. Os art. 18 e 19 da C.E., p. ex., têm eficácia imediata, embora não se exclua a possibilidade de serem regulados em lei complementar, que lhes não restrinja o alcance.*

*“Em princípio, as disposições que vedam o poder tributário são auto executáveis, independentemente de lei complementar.*

*“Essa lei poderá cortar dúvidas que, na ausência dela, serão resolvidas pela interpretação dos Tribunais e, soberanamente, pelo STF (C.E., arts. 153, par.4o., e 119, I, 1).*

*“Cabem, porém, ao Congresso a competência e o dever de regular as limitações, muito embora, nos E.U.A, BIKLÉ e POWELL já se referissem às “wonderful things Congress says by remaining silent”.*

As normas gerais, veiculadas ou não por meio de lei complementar, não criam limitações que já não existam na Constituição, não restrin-

gem nem dilatam o campo por ela delimitado. Completam e esclarecem as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.

E, finalmente, aduz BALEEIRO que a norma geral não decreta

*“tributo, nem lhe fixa alíquota. Isso cabe exclusivamente à lei ordinária da pessoa de Direito Público competente para instituí-lo (R. Est. 74.464, pleno Neder 14.12.72, R.T.J. 65/194, citando precedentes: R. Ext. 72.344, 72.508, 72.852, 73.181, 74.507; acrescentem-se ainda: 72.688, Trigueiro, 23.5.72; 72.663; Thompson, 17.3.72; 76.692, Falcão, 28.2.72 etc.)”.* (Limitações constitucionais ao Poder de Tributar. 5a. ed. Forense. 1977. p.35).

O Estado intervencionista e planificador, que visa a controlar e possibilitar um planejamento econômico e financeiro nacional, teve que adotar determinados instrumentos que pudessem estabelecer diretrizes para a produção das ordens jurídicas parciais federal, estadual e municipal.

Também RUBENS GOMES DE SOUSA, GERALDO ATALIBA<sup>52</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>53</sup> e SOUTO MAIOR BORGES<sup>54</sup> trabalharam longamente o conceito de normas gerais, aplicando-o especialmente ao Direito Tributário. Preocuparam-se, antes de tudo, em fixar-lhes os limites, realçando-lhes o caráter excepcional como competência restritiva da União, a qual não pode sufocar, amesquinhar, reduzir ou anular o exercício do Poder Legislativo de Estados-Membros e Municípios, enfim, a autonomia inerente às pessoas estatais, que compõem o Estado Federal.

Os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a Federação. Se, dentro do Direito Tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, indicador desses limites, a função de orientação, padronização e uniformização ensejará dúvidas ao intérprete quanto à sua extensão. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dessimetria a que se refere PONTES DE MIRANDA, sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política.

<sup>52</sup> Cf. GERALDO ATALIBA. O Direito Tributário e a Autonomia dos Estados-Membros e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT., 20:56;

<sup>53</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva. 1985

<sup>54</sup> SOUTO MAIOR BORGES. Lei Complementar tributária. São Paulo. Ed. RT., 1975.

Ora em um Estado dessa natureza, do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica. Se os tributos de competência dos Estados nascem de fonte jurídica própria estadual, se aqueles, atribuídos aos Municípios pela Constituição, somente surgem de atos do Poder legislativo municipal, órgão estatal eleito pelos munícipes, não pode haver hierarquia ou relação de supra ordenação de um poder parcial sobre o outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica (político-jurídica), característica essencial do federalismo, estaria prejudicada.

Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente, as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.

Em consequência, as normas gerais jamais substituem o exercício da competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios em matéria financeira e tributária, de tal sorte que, havendo omissão do legislador ordinário estadual ou municipal, não poderá a União - mesmo editando lei complementar - regular o tributo de alheia competência, para valer no território daquela pessoa que renunciou à faculdade de legislar, atribuída na Carta Magna.

Também, como consequência, se infere que a norma constitucional de atribuição de competência legislativa, quer em matéria tributária e financeira, quer em relação àquelas mencionadas na competência concorrente do art. 24, tem eficácia imediata, sendo originária e institucionalmente assentada na Constituição da República.

A isonomia dos entes políticos - em que se baseia a Federação - não é conciliável com a norma de competência derivada de outro ente político e dependente da edição de lei complementar federal. Por essa razão, dispõe o art. 24, § 3º, que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. O § 4º do mesmo artigo acrescenta que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. Finalmente, o art. 34, §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (desnecessariamente) repete que, promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios “poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nela previsto”.

### 3. AS FUNÇÕES DAS NORMAS GERAIS. A POSIÇÃO HIERÁRQUICA DAS NORMAS GERAIS E DAS LEIS COMPLEMENTARES.

Feitas essas considerações gerais sobre o Federalismo, cuja importância para o deslinde da questão logo se revelará, havemos de compreender quais as funções das normas gerais num contexto federativo. A questão aqui é: que funções as normas gerais (pouco importando se são elas de Direito Tributário, Financeiro, Urbanístico ou de Saúde e Educação, veiculadas ou não por meio de lei complementar) desempenham e que relação guardam com o Federalismo?

Antes de mais nada, já chamamos atenção para o fato de que as normas gerais, no concerto federativo brasileiro, são expressão do poder nacional (ordenamento total), e não do poder federal, titularizado pela União (ordenamento parcial central). São veiculadas, portanto, por leis nacionais, e não simplesmente federais<sup>55</sup>.

Têm em comum as leis nacionais e as simplesmente federais o seu âmbito de validade espacial - todo o território nacional - e, também, a circunstância de serem ambas editadas pelo Congresso Nacional. Mas diferença substancial as distingue: as leis nacionais vinculam todos os entes da Federação (lembre-se, por outro lado, que a nenhuma ordem parcial - caso da União - é dado interferir em outra). Já as leis simplesmente federais somente obrigam a própria União, como aquelas de organização dos serviços públicos federais; de regência das carreiras de seus servidores e de sua política de remuneração.

Para mais, como já mencionamos, não se pode perder de vista o alerta feito por FERNANDO SCAFF<sup>56</sup>, forte na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: é certo que há uma forte aproximação entre os conceitos de norma geral e de lei complementar, mas disso não se segue que as normas gerais só possam ser veiculadas por lei comple-

<sup>55</sup> Sobre este assunto, vale conferir, na doutrina nacional: ATALIBA, Geraldo. *Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios*. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 5, n. 17/18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

<sup>56</sup> SCAFF, Fernando Facury, *O que são normas gerais de direito financeiro?* In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), *Tratado de Direito Financeiro*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 30-44.

mentar. “O conceito de normas gerais é muito mais do que um conceito formal, devendo ser buscado em seu conteúdo, de unificação de procedimentos mínimos e gerais para todos os entes federativos”<sup>57</sup>, de forma que normas gerais podem, sim, ser veiculadas por lei ordinária, que tem um feixe de possibilidades legislativas muito maiores que as leis complementares, indicadas taxativamente no texto constitucional.

Quer se revista de lei complementar, quer de ordinária, no nosso sentir, a norma geral será sempre manifestação do poder nacional, i.e., será sempre lei nacional, na medida em que coloca balizas gerais de observância obrigatória para todos os entes da federação - ou seja, interfere nas ordens parciais, o que seria inadmissível caso se tratasse de lei simplesmente federal. Vimos ainda que se fala em subordinação dos ordenamentos parciais ao ordenamento total - como já visto -, também se reconhece, em algum sentido, que as normas gerais “erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias federais, estaduais ou municipais”<sup>58</sup>, na medida em que, no âmbito da competência legislativa concorrente, segundo o art. 24, § 4º, da Constituição Federal, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. Não que elas pertençam ao altiplano constitucional - não pertencem. Consistem as normas gerais, isso sim, em “regras quase constitucionais”.<sup>59</sup>

O que se depreende desses parágrafos é a opção do constituinte em conferir uma uniformidade mínima ao tratamento de determinadas matérias - aquelas arroladas nos incisos desse mesmo art. 24 - no contexto de um sistema politicamente descentralizado de poder. Isso porque “a *autonomia* da unidade requer também *heteronomia*, com normas externas de regulação das relações interestatais, no âmbito interno do federalismo”<sup>60</sup>, como aduz HELENO TORRES. Heteronomia, em contraposição à autonomia dos entes da federação.

É fundamental, não obstante, observar que a função das normas gerais, como normas amplas de padronização mínima das ordens jurí-

---

57 Idem.

58 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. i.

59 Idem.

60 TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 308.

dicas parciais, nasceu com a Constituição de 1988. Antes disso, duas correntes diversas se opuseram na delimitação das funções das normas gerais, sob a vigência da Constituição de 1969, a saber:

- a. a corrente federalista, liderada por Geraldo Ataliba,<sup>61</sup> lia o art.18 ... § 1º - *Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o D. F e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar*, da Constituição de 1969, da seguinte forma: ... lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário para dispor sobre os conflitos de competência... e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, as normas gerais somente poderiam versar sobre conflitos, se necessário, e regular as limitações constitucionais, de tal modo que não teriam a função de criar padrões, modelos e uniformização das ordens jurídicas parciais. Federalismo é exatamente a diversidade e a tolerância das diferenças locais e regionais. Em decorrência, parte do CTN, relativa a lançamento; decadência; seria inconstitucional pois lesiva à autonomia de Estados e Municípios;
- b. a corrente pragmática, que foi vitoriosa na Constituinte de 87, atribuiu à lei complementar (chamada tricotômica), a tríplice matéria descrita naquele art. 18 da Constituição de 1969. Ao fim, a Constituição de 1988, no art. 146, incluiu dentro das atribuições das leis complementares federais, a criação de normas gerais, versando sobre tributos e suas espécies, bases de cálculo, obrigações, prescrição e decadência; em tópicos apartados ainda previu a prevenção de conflitos de competência e a regulação das limitações constitucionais.

Com isso, a polêmica foi amainada. Leis complementares federais, como leis nacionais, veiculam normas gerais, às quais a doutrina e a jurisprudência dão o sentido adotado neste artigo de padrões mínimos; diretrizes gerais, cujos limites estão fixados na própria autonomia dos Entes federados. São vinculantes para as ordens jurídicas parciais, ditando-lhes os fundamentos de validade.

61 Cf. GERALDO ATALIBA. O Direito Tributário e a Autonomia dos Estados-Membros e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT., 20:56.

Coube a SOUTO MAIOR BORGES<sup>62</sup>, valendo-se da teoria das normas – existência, validade e eficácia – e forte na doutrina de HANS KELSEN, sacar a posição de hierarquia a partir dos critérios de validade. Assim sendo, a norma que dita os critérios de validade de outra é dita superior e aquela que deve observar os requisitos de validade ditados pela norma superior é dita inferior na pirâmide normativa. Não terá validade a norma de hierarquia inferior que contrariar aquela de hierarquia superior. Tais lições nortearam a obra notável de SOUTO MAIOR sobre a lei complementar, deduzindo-se que somente as leis complementares que veiculam normas gerais – que, portanto, vão ditar os requisitos de validade – das normas inferiores, editadas pelas ordens jurídicas parciais, são hierarquicamente superiores.

Em consequência, a superioridade de uma lei complementar sobre outras leis não advém do procedimento legislativo do qual decorre – quórum especial – mas do fato de ela ditar **os fundamentos de validade de outras**. Sendo assim, a lei complementar que instituir o imposto sobre grandes fortunas, ou aquela que disciplinar as atribuições do vice-presidente da república (parágrafo único do art. 79 da Constituição) nenhuma delas é hierarquicamente superior a outras pois tem domínio único sobre a matéria, de exclusiva competência federal. Não dita o fundamento de validade de nenhuma outra. Esse pensamento está hoje assentado na doutrina e em nossos tribunais.

Em resumo, pode-se dizer que as leis complementares – por veicularem normas gerais, relativas à competência concorrente - que ditarem os fundamentos de validade das leis federais, estaduais ou municipais sobre a mesma matéria, são de hierarquia superior.

Paradoxo, é verdade. Como observaram BERNARDES e GONTIJO, as normas gerais

são elementos integrativo-disjuntivos, que têm a pretensão de garantir a produção de eficácia de normas constitucionais e, ao mesmo tempo, de permitir que o federalismo seja lido sob uma óptica dinâmica, não estática.<sup>63</sup>

<sup>62</sup> SOUTO MAIOR BORGES. Lei Complementar tributária. São Paulo. Ed. RT., 1975.

<sup>63</sup> BERNARDES, F. C.; GONTIJO, P. A. C. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Paraná, Brasil, v. 9, n. 16, p. 293, 2023. DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/474>. Acesso em: 13 ago. 2023.

A essência das normas gerais parte, de um lado, da compreensão de que a autonomia política dos entes federados, com conseqüente capacidade de auto-organização em ordenamento jurídico próprio, não é absoluta. Autonomia não é sinônimo de libertinagem (daí a heteronomia e a uniformidade mínima). Parte, de outro lado, do princípio da subsidiariedade, a teor dos já abordados parágrafos do art. 24 da Constituição, em especial do § 1º, que reza que, “no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”.

De maneira mais simples: se, por um lado, os entes federados têm limitada a sua capacidade de auto-organização, justamente por terem que observar a normatização geral emanada pelo poder nacional em matéria de competência concorrente, por outro, também o poder nacional encontra um limite na edição de leis nacionais - esse limite está na generalidade das normas que edita. A subsidiariedade, vê-se, serve como contraponto à limitação da autonomia dos entes federados. É lícito dizer que *a limitação possui limites*.

Quanto a este último ponto, o grande risco reside em o Legislativo federal (ou deveríamos dizer nacional?) editar normas gerais “contra o espírito da Constituição, em desfavor das ordens jurídicas parciais, cuja existência e fundamentos de validade decorrem diretamente da Lei Maior”.<sup>64</sup> Se o poder nacional, no bojo da competência concorrente, descer a pormenores na regulação de uma determinada matéria, terá invadido competência estadual ou municipal, e seu ato padecerá do vício de inconstitucionalidade. Ter-se-á, então, “o arbítrio, o exercício do poder imoderado, ilegítimo e inválido”.<sup>65</sup>

Mas, então, a questão: por que traçar limites à autonomia dos entes federados (heteronomia)? O que justifica a necessidade de se conferir um mínimo de uniformização ao arranjo federativo? Tais perguntas, intrincadas que são, requereriam uma resposta da maior complexidade, que extrapolaria o escopo deste trabalho. Por ora, cabe referir aqui que essa questão nos remete ao princípio da cooperação, ou melhor, ao

<sup>64</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. i.

<sup>65</sup> BERNARDES, F. C.; GONTIJO, P. A. C. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Paraná, Brasil, v. 9, n. 16, p. 293, 2023. DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/474>. Acesso em: 13 ago. 2023.

federalismo cooperativo plasmado na Constituição de 1988. É que “o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração”, como corretamente defende FERRAZ JR.<sup>66</sup>

#### **4. FUNÇÕES DAS NORMAS GERAIS DE PREVENÇÃO DE LITÍGIOS, CONSENSUALIDADE E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Vimos que as normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo possuem, como quaisquer outras normas gerais, a função de conferir um tratamento minimamente uniforme a matérias elencadas pela Constituição como de competência concorrente, em homenagem ao princípio da cooperação. Isso ao mesmo tempo em que respeitam a autonomia política de cada ente da federação.

É preciso ter em mente que o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, ao pretender introduzir alterações no Código Tributário Nacional (que é, por excelência, a normativa geral de Direito Tributário), remete-nos, em uma primeira aproximação, à competência concorrente inscrita no art. 24, I, para legislar sobre Direito Tributário.

Por outro lado, não ignoramos que muitas das normas objeto do PLP nº 124 são de ser enquadradas na competência também concorrente do art. 24, XI, para legislar sobre procedimentos em matéria processual.

Saber qual dessas duas competências o legislador está a exercer na edição de cada norma do referido projeto é, ao menos aqui, tarefa improfícua. Talvez a maior relevância prática da distinção residisse na exigência ou não do veículo de lei complementar (exigido para aquela primeira matéria, como vimos de ver, mas não para esta segunda).

Ocorre que, como o veículo eleito pelo legislador, in casu, foi o da lei complementar, não há a possibilidade de disposição alguma do projeto vir a macular-se de inconstitucionalidade formal, ao menos não neste ponto. Na pior das hipóteses, ter-se-ia utilizado o veículo da lei complementar quando este não era requerido, i.e., desnecessariamente. Neste caso, sofreria a lei uma mera queda de status, vale dizer, de complementar para ordinária, sendo formalmente complementar, po-

<sup>66</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 90, 1995, p. 249.

rém materialmente ordinária, se sorte a poder ser alterada por uma lei ordinária. Afinal, “quem pode o mais pode o menos”.<sup>67</sup>

Pois bem. Quanto aos papéis específicos que possuem as normas objeto do PLP n° 124/2022, são eles melhor compreendidos em face de indicadores do contencioso tributário brasileiro, levantados pelo Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.<sup>68</sup> Os números assustam.

O contencioso tributário brasileiro, em 2019, atingia o volume de 5,44 trilhões de reais, o que corresponde a impressionantes 75% do PIB para o mesmo ano de referência. Considerando-se apenas o contencioso administrativo, essa porcentagem fica em torno de 20%. Para que se tenha uma noção da gravosidade do cenário brasileiro, na edição anterior do estudo, constatou-se que essa porcentagem era, para a mediania dos países integrantes da OCDE, de 0,28%. Já para um grupo de países da América Latina, o número ficava em 0,19%.

Por trás desse e de outros tantos indicadores brasileiros, esconde-se um cenário de profunda insegurança jurídica. Bem observaram VALTER LOBATO e PEDRO FONSECA:

Níveis elevados de contencioso tributário são sintomáticos de insegurança jurídica e, ao mesmo tempo, ajudam a agravá-la. Se as discussões administrativas e judiciais se avolumam, é certo que a confiança sistêmica é tragicamente mitigada, pois a relação entre contribuinte e fisco passa a resolver-se pelo litígio e pela desconfiança.<sup>69</sup>

Para além dessas questões, não se pode perder de vista que, no atual contexto de reforma tributária, as normas objeto do PLP n° 124/2022 tornam-se merecedoras de atenção ainda maior.

Para além da reforma material do sistema, que já ostenta intrincada complexidade, múltiplas ideias e variados interesses, o sistema processual tributário também dá sinais de claro esgarçamento. O desarranjo processual, é bem verdade, não se separa do material, mas tem origem nele. É que

<sup>67</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. i.

<sup>68</sup> BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020 - ano de referência 2019*. Brasília: CNJ, 2020.

<sup>69</sup> FONSECA, P. H. E. ; LOBATO, V. S. . O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DO DIAGNÓSTICO À REFORMA DO SISTEMA PROCESSUAL: RELAÇÕES INSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E COMPLIANCE. In: Gisele Barra Bossa; Zabetta Macarini Carmignani Gorissen; Gustavo Brigagão; Heleno Taveira Torres. (Org.). *Cooperative Compliance e Redução do Contencioso Tributário*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2022, v. 1, p. 215-234.

*a qualidade de um Sistema Tributário necessariamente compreende a sua legislação processual. Ainda que se alcance o paradigma de uma tributação ideal, sem defeitos quanto à não-cumulatividade, em plena consonância com o federalismo fiscal e promotora de uma perfeita justiça social, o Sistema não funcionará perfeitamente se as regras do processo forem falhas ou pouco eficientes.*<sup>70</sup>

Fácil perceber como, em meio a tal cenário, o PLP nº 124/2022 ganha notória importância. Através de cada um dos seus três eixos, o projeto possui uma miríade de papéis a desempenhar no tratamento dos problemas que enfrenta o contencioso tributário brasileiro.

Num primeiro eixo, o projeto (i) coloca balizas gerais para a implementação de métodos preventivos de autor regularização e de programas de conformidade, almejando o restabelecimento da confiança sistêmica e o restauração de uma relação salutar entre Fisco e contribuinte; (ii) consolida um regime legal de Direito Tributário Sancionador, dispondo, inclusive, sobre a dosimetria das penalidades fiscais, com o que visa à promoção de justiça individual; e (iii) esclarece que tanto as multas de mora como as de ofício são afastadas com a denúncia espontânea feita pelo sujeito passivo, além de conceituar e disciplinar o instituto da consulta tributária, assim laborando em favor da cognoscibilidade do direito aplicável.

Num segundo eixo, o projeto (i) oferece um arcabouço geral para a aplicação de métodos alternativos de solução de conflitos, notadamente a mediação, a arbitragem e a transação, objetivando promover maior acesso à justiça, além de garantir um desafogamento dos tribunais judiciais e administrativos e todas as benesses que disso advêm; e (ii) propõe eficácia vinculante do trânsito em julgado de controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis. Neste ponto, o projeto proporciona um verdadeiro avanço do sistema de precedentes. Assim fazendo, prestigia princípios constitucionais implícitos e explícitos, notadamente o da isonomia e o da segurança jurídica. Sobre o tema, já nos manifestamos:

Nas lides tributárias o incremento da força dos precedentes tem especial relevo por permitir que a norma tributária seja aplicada de forma justa,

---

<sup>70</sup> Idem.

com igualdade e sem surpresa, realizando os princípios da isonomia, legalidade estrita, irretroatividade, segurança jurídica, dentre outros.

(...)

Não há dúvidas, portanto, de que a técnica de julgamento de casos repetitivos é verdadeiro instrumento de valorização do precedente judicial e, por conseguinte, de promoção da coerência do sistema jurídico. Isso porque a decisão proferida no caso paradigma deve ser seguida em demandas similares, o que reforça a capacidade do sistema de atuar de forma mais simples por meio da confiança.<sup>71</sup>

A propósito, advertência merece ser feita. A adoção de tal técnica traz consigo o risco da utilização do sistema de precedentes como medida de praticidade, i.e., o risco de os julgadores passarem a abstrair inadvertidamente de particularidades de cada caso, equiparando indevidamente questões jurídicas diversas, com o fito de atingir maior agilidade processual.

A pena, aqui, é de ofensa, à opção do constituinte por um modelo de justiça particular procedimentalizado, como proposto por HUMBERTO ÁVILA.<sup>72</sup> É que a Constituição repudia generalizações do gênero, que somente se justificam em face de impossibilidade ou de extrema onerosidade - asseguradas, mesmo neste caso, cláusulas de retorno ao modelo particularista.

Num terceiro e último eixo, o projeto acrescenta o Capítulo IV ao Título IV do Livro Segundo do CTN, consolidando e harmonizando o processo administrativo tributário. Neste ponto, propõe-se o projeto a assegurar o cumprimento do devido processo legal do contraditório e da ampla defesa, em atendimento ao texto constitucional.

## 5. CONCLUSÃO

As normas objeto do PLP nº 124/2022, enquanto normas gerais, têm o papel de assegurar tratamento minimamente uniforme, em todo o território nacional, às matérias de Direito Tributário e de procedimentos em matéria processual, prestigiando, assim, o princípio da coope-

<sup>71</sup> DERZI, MISABEL DE ABREU MACHADO; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos . Precisamos de uma reforma do contencioso tributário?. In: *XXIII Conferência Nacional da Advocacia Brasileira*, 2018, São Paulo, p. 84. Em defesa dos direitos fundamentais: pilares da democracia, conquistas da cidadania. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2018. v. 3. p. 83-90.

<sup>72</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*, São Paulo, Malheiros, 2008, pp. 77 e ss.

ração. Isso ao mesmo tempo em que, contrapondo-se dialeticamente à autonomia política dos entes da federação, não a violam, na medida em que observam o princípio constitucional implícito da subsidiariedade. Essas mesmas normas, ademais, enquanto normas que versam sobre prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário nacional, assumem papéis da maior relevância na solução dos problemas que hoje apresenta o nosso contencioso tributário. Ao fazê-lo, prestigiam variados preceitos da Constituição de 1988.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo, Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios*. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* [recurso eletrônico]. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BERNARDES, F. C.; GONTIJO, P. A. C. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Paraná, Brasil, v. 9, n. 16, p. 293, 2023. DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/474>. Acesso em: 13 ago. 2023.

BORGES, Souto Maior. Lei Complementar tributária. São Paulo. Ed. RT., 1975.

BOTHE, Michael. Federalismo, um conceito em transformação histórica. In *O Federalismo na Alemanha*. Traduções. Konrad-Adenauer-Stiftung, idem p. 3-14.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020 - ano de referência 2019*. Brasília: CNJ, 2020.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva. 1985

CARVALHO PINTO. Normas Gerais de Direito Financeiro”, *Finanças em Debate* I - Ed. Financeiras S/A. Rio de Janeiro.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais. *REI - Revista Estudos Institucionais*, v. 4, n. 1, p. 118-157, ago. 2018. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>. Acesso em: 01 jul. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Precisamos de uma reforma do contencioso tributário?. In: *XXIII Conferência Nacional da Advocacia Brasileira*, 2018, São Paulo, p. 84. Em defesa dos direitos fundamentais: pilares da democracia, conquistas da cidadania. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2018. v. 3. p. 83-90.

DYZENHAUS, David. *The long arc of legality*: Hobbes, Kelsen, Hart. Cambridge University Press, 2022.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 90, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 5, n. 17/18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

FONSECA, P. H. E. ; LOBATO, V. S. . *O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DO DIAGNÓSTICO À REFORMA DO SISTEMA PROCESSUAL: RELAÇÕES INSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E COMPLIANCE*. In: Gisele Barra Bossa; Zabetta Macarini Carmignani Gorissen; Gustavo Brigagão; Heleno Taveira Torres. (Org.). *Cooperative Compliance e Redução do Contencioso Tributário*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2022, v. 1, p. 215-234.

GARCIA PELAYO, Manuel. *Derecho constitucional comparado*. 8. ed. Madrid: Revista de Occidente, 1967, p. 218, apud HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HAMILTON, Alexander; JAY, John e MADISON, James. *O Federalista*. Ed. Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 1959.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

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. *DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL*, v. 50, p. 569-591, 2022.

MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019.

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérvulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MARINHO NETO, José Antonino. *Normas gerais em matéria tributária, ausência de lei complementar e federalismo: uma análise da jurisprudência do STF*. Magis - Portal Jurídico (Coluna Um Tributo ao Direito), 19 out. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. *O que são normas gerais de direito financeiro?* In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), *Tratado de Direito Financeiro*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 30-44.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1. ed., 1. reimp. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.