

AS NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E DO DIREITO TRIBUTÁRIO, SUA NATUREZA E FUNÇÃO

José de Mesquita Lara

Professor da Faculdade de Direito da UFMG

Livre-Docente

HISTÓRICO

A expressão “normas gerais de direito” foi utilizada pela primeira vez no Direito Constitucional brasileiro, para expressar um específico tipo de regra jurídica, na Constituição de 18 de setembro de 1946, art. 5º, XV, **b**, embora na Constituição de 1934 tivesse havido menção a “normas fundamentais” e a outras regras que, sem denominação própria, tinham algum atributo de norma geral, tal como contemporaneamente conceituada.

A Constituição de 10 de novembro de 1937 não fez referência a nenhuma lei federal reguladora, de forma padronizada, de matéria natural tanto à competência da União como à dos Estados (como tal entendido, doravante, também o Distrito Federal) e dos Municípios, ou que obviasse suas disputas de competência. Contudo, foi durante sua vigência que se editaram os Decretos-leis n. 915, de 1º de dezembro de 1938, e 1.061, de 20 de janeiro de 1939, preventivos de conflitos interestaduais decorrentes das diferentes leis locais sobre o antigo imposto sobre vendas e consignações. Esses Decretos-leis, não obstante a coima de contrários à Constituição de 1937 e também à que lhe sucedeu, vigoraram até 1963, quando foram revogados pela Lei 4.299, de 23 de dezembro do mesmo ano, que passou a regular aqueles conflitos como lei de norma geral, na forma do citado art. 5º, XV, **b**, da Constituição de 1946.

O constituinte de 1946 programou normas gerais sobre direito financeiro; seguro e previdência social; defesa e proteção da saúde; o regime penitenciário, matérias de inequívoca competência comum ou da União e dos Es-

tados ou deles e também dos Municípios, sem contudo fazer no texto constitucional expressa menção à observância das normas gerais pelos Estados e Municípios. A aplicação destas a todas as esferas de governo foi aceita com lastro no art. 6º da lei maior, por não permitir aos Estados mais que legislar supletiva ou complementarmente em matéria de norma geral, o que levou Pontes de Miranda a asserir que o art. 5º, XV, b já mencionado permitia que a União “desse” normas gerais para a administração da fazenda nacional, estadual, municipal, territorial e do Distrito Federal (Comentários à Constituição de 1946, vol. I, p. 368, 2ª ed., 1953).

Por outro lado, não se explicitou naquela Constituição a função ou a finalidade técnica das normas gerais, ao lado das demais normas federais, e nem houve a preocupação de dotá-las de uma forma distinta da lei ordinária. A doutrina constitucional brasileira é que, na inópia das duas disposições referidas, viu riqueza hermenêutica pelo constituinte e delas extraiu a substância e a função das normas gerais no aparato legislativo pátrio; assim, identificou sua função de compor, *ex ante*, os conflitos de competência em matéria tributária, com o que permaneceram incólumes os Decretos-leis ditatoriais n. 915 e 1061 supra mencionados, e foi propiciada a edição da Lei 4.299; e consagrou uma segunda função – aquela que aparentemente parecia ser a única vislumbrada pelo constituinte – qual seja a de atuar como um direito comum à União, aos Estados e aos Municípios. Assim, quando em 1964 foi promulgada a Lei Federal n. 4.320, de 17 de março do mesmo ano, sua aceitação foi quase unânime para regular grande parte também do direito financeiro estadual e municipal. E em 1966, quando da edição da Lei 5.172 – hoje Código Tributário Nacional – não teve maior ressonância perante os órgãos judiciais a coima que se lhe irrogou de contrária à autonomia estadual e municipal.

Assentou-se, ainda, sob a Constituição de 1946, que a força da lei federal de normas gerais provinha não da sua forma, que era a mesmíssima forma ordinária das regras produzidas pelo Congresso Nacional e aprovadas por maioria simples, mas de seu conteúdo, o qual, embora constituído de matéria de interesse também dos Estados e Municípios, os impedia de prover em sentido contrário. Este impedimento, todavia, não decorria de hierarquia, mas, sim, de competência, já que no caso não se caracterizava a superioridade da regra federal sobre a estadual e/ou municipal, mas, sim, o monopólio de competência da União para legislar excepcionalmente sobre matérias também afetas ao interesse de Estados e Municípios, competência exclusiva e personalíssima, pois a estes não cabia senão poderes para a edição de simples normas complementares ou supletivas.

Estas linhas doutrinárias permaneceram vivas durante todas as vicissitudes por que passou a Constituição de 1946 e nenhuma das emendas que lhe

— As normas Gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário, sua natureza e função

foram feitas afetou seus artigos 5º, XV, b e 6º, incluída a de nº 18, de 1º de dezembro de 1965, de funda repercussão no sistema tributário nacional.

Excluindo da competência dos Estados e Municípios matérias ínsitas a ela; diminuindo o poder de legislar destas entidades, e editadas por um poder legislativo estranho, sem ser em sede constitucional, as normas gerais, embora sob a roupagem simples das leis ordinárias, constituíam, realmente, regras quase-constitucionais, pelo inusitado de sua eficácia.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 trouxe importantes inovações ao regime das normas gerais em foco: separou-as em dois grupos, um das regras de direito financeiro e outro das regras de direito tributário; para as primeiras manteve o regime das leis ordinárias (art. 8º, XVII, c), estabelecendo para as segundas a lei complementar, aprovada pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (arts. 19, § 1º, e 5º); além disso, consagrou a dupla função das normas gerais de direito tributário: estabelecer regras comuns em matéria tributária para a União, Estados e Municípios, como tal compreendidas também as limitações ao poder de tributar, e dispor sobre seus conflitos nessa matéria, havendo tudo isso sobrevivido após a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (arts. 8º, XVIII, c, e 18, § 1º).

AS NORMAS GERAIS E A FEDERAÇÃO

A inovação constitucional brasileira relativa às normas gerais constitui um dos mais importantes aportes para a teoria do estado federativo neste século; com ela facilita-se a solução dos problemas, tão comuns às federações, relativos à competência das entidades que as integram e às suas disputas sobre o âmbito do respectivo poder de legislar.

Com efeito, uma federação, pela dualidade de governos num mesmo território – o da União e o do Estado – exige sempre uma perfeita discriminação de competência, dificilmente alcançada no texto constitucional. Complicam-se as coisas e os conflitos são acrescidos quando há ainda a variável do município que, em algumas federações, constitui uma terceira entidade diretamente dotada pela Constituição do poder de editar autonomamente leis sobre matéria de interesse local, como no caso brasileiro. Há, então, três ordens jurídicas independentes, três sistemas normativos próprios a regerem matérias nem sempre com precisas linhas demarcatórias.

Um exame histórico revela que as soluções constitucionais para a composição de conflitos infrafederativos de competência sempre deixam a desejar. São imperfeitas as fórmulas de se enumerarem as matérias de competência da União e de se deixar o resíduo aos Estados, depois de subtraído das matérias de interesse do Município, ou de se arrolarem as matérias dos Esta-

dos, deixando o resíduo à União, depois de diminuído da parte do Município; é falha também a solução de certas matérias ficarem promiscuamente na competência comum de todas as entidades, com o prevalectimento, no caso de contradição, do direito federal sobre o estadual e o municipal e do estadual sobre o municipal.

Realmente, sempre haverá matérias não enquadráveis, *prima facie*, no elenco das enumeradas expressamente para determinada entidade e nem sempre será fácil a conceituação do que seja interesse local do município. E a alternativa do prevalectimento do direito federal, no caso de comunhão de competência, pode desnaturar por inteiro a autonomia estadual e/ou municipal. A persistência das dúvidas de competência sempre gera perplexidades e hesitações incompatíveis com a normalidade das atividades dos cidadãos e dos Poderes Públicos, e seu desate, seja por meios políticos ou judiciais, que se prolongam por desgastantes procedimentos, é quase sempre frustrante e tardio.

Daí o relevo da solução brasileira para a composição desses conflitos de competência por meio das normas gerais, solução que se avulta mais ainda pelo direito único que ela também enseja, com a uniformização de nomenclatura, padronização de conceitos e idêntico tratamento para o sem número de situações, atos e relações análogas em que se envolvem a União, Estados e Municípios, por sua comum natureza de entidade pública produtora de direito.

NATUREZA E FUNÇÃO DAS NORMAS GERAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição de 5 de outubro de 1988 mantém a denominação **normas gerais** para as regras jurídicas que, sem serem formalmente constitucionais, têm características destas, como serem editadas pelo Congresso Nacional; versarem sobre matérias que, em princípio, são de competência também dos Estados e Municípios; padronizarem a normatividade de matérias inerentes a estes e à União; limitarem os respectivos poderes de legislar e disporem sobre seus conflitos de competência.

Permanecem as normas gerais, assim, como regras imediatas à Constituição Federal – regras **quase-constitucionais** –, como um sobre-direito em relação aos sistemas normativos parciais da União, Estados e Municípios. Seu *situs* natural, por isso, deveria ser a própria Constituição Federal, por serem inusuais normas de tal natureza sob outra forma. Daí, como já ressaltada, a importância desta contribuição à teoria jurídica do federalismo, que certamente se aprimorará no futuro, quando a produção de normas gerais for atribuída a um órgão diverso do Congresso Nacional, constituído, quem

sabe, de representantes do governo das entidades envolvidas, com o que desaparecerá o esdrúxulo e assimétrico poder de o Senado Federal e a Câmara dos Deputados produzirem, sem ser em sede constitucional, normas para os Estados e Municípios. Isso, aliás, robustecerá a idéia da norma geral como uma quarta espécie normativa, nem federal, estadual ou municipal, mas acima de todo o ordenamento dessas ordens jurídicas parciais e hierarquicamente inferior tão-somente à Constituição Federal.

A propósito da especificada da norma geral, eminentes publicistas pátrios desenvolveram a idéia de uma LEI NACIONAL, diversa da lei federal, (embora posta também pelo Congresso Nacional), para as matérias reservadas no nosso direito para as normas gerais. Basearam-se nas reflexões kelseneanas sobre as ordens jurídicas parciais que compõem o estado federal — a da União, a dos Estados e, no caso brasileiro, também a dos Municípios — e que, sob a Constituição, formam a ordem jurídica total nacional. A fecunda idéia de Kelsen fortalece plena e tecnicamente a norma geral como uma quarta espécie no direito pátrio, embora ele só tenha arrolado como regra desta espécie a Constituição Federal, certamente por não ter tido a oportunidade de conhecer atos normativos com os incomuns conteúdo e eficácia das nossas normas gerais.

No caso brasileiro, a denominação LEI NACIONAL pouco ou nada acresce ao conceito de norma geral, pois o adjetivo nacional tem a conotação de algo pertinente à entidade jurídica República Federativa do Brasil, ou ao seu território, ou a seus cidadãos, pertinência também ínsita à lei federal.

A norma geral constitui uma quarta classe normativa por sua *differentia specifica* de regra **quase constitucional**; por isso, a manutenção da tradicional expressão NORMA GERAL, de grande conteúdo significativo no nosso direito, talvez seja mais conveniente, sem se falar na vantagem que ela apresenta de se contornar a dificuldade do encaixe, na expressão LEI NACIONAL, das RESOLUÇÕES do Senado Federal, que também veicula norma geral.

Doutra parte, deve ser salientado que o ato instituidor de norma geral, muito mais que simples partícula de integração ou complementação da Constituição, (mero fragmento de uma hipótese incidência ou o elemento posterior de que carece uma regra para ter eficácia), constitui, por sua intensa força de criação jurídica, um ato mais sofisticado, de desdobramento do texto constitucional, uma vez que seu autor utiliza as categorias jurídicas de pessoa, bens, relações, tempo e espaço com grande liberdade, em sede quase-constitucional, só limitada pelos dispositivos da **lex maior**.

Consideradas segundo os elementos pessoal, material, temporal e espacial que integram o conteúdo de uma norma jurídica completa, consoante a teoria geral do direito, componentes referido por Hans Kelsen como **esferas de validade** (General Theory of Law and State, 1949, p. 42/44) e **domínio**

de validade (*Theórie Pur du Droit*, Dalloz, Paris, 1962, p. 13) e por José Souto Maior Borges como **âmbitos de validade** (Lei Complementar Tributária, Edit. Rev. dos Tribunais, S. Paulo, 1975, p. 63), as normas gerais desvelam melhor as características que dão sua especificidade, embora elas não se diferenciem das demais leis federais quanto aos componentes temporal e espacial, pois o início e o término de sua vigência seguem o padrão destas últimas e sua eficácia também abrange todo o território nacional.

Suas peculiaridades decorrem dos seus componentes pessoal e material. Com efeito, uma norma geral dirige-se à União, aos Estados e aos Municípios, ou melhor dizendo, ao editor das leis ordinárias ou de normas de idêntico ou inferior nível hierárquico, no sistema federal de produção jurídica, e ao legislador de qualquer nível dos Estados e Municípios. A eficácia pessoal da norma geral só indiretamente atinge os cidadãos ou os contribuintes em geral, pois seus destinatários são a União, os Estados e os Municípios, em conjunto, ou somente os Estados e Municípios, ou ainda somente os Estados ou somente os Municípios, não havendo norma geral aplicável exclusivamente à União. A generalidade da norma em foco, assim, tem uma acepção própria e bem restrita, diversa daquela generalidade que constitui atributo da quase totalidade das leis e regras análogas.

Quanto ao componente material, deflui da sua análise, como a seguir se expõe, um outro significado, de contornos menos preciso, para o adjetivo GERAL, e que diz respeito àquilo que pode ser normatizado pela norma GERAL.

A MATÉRIA DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO

A propósito, ressalte-se que o conceito de norma geral de Direito Financeiro não ganhou em precisão com a Constituição de 1988, que, tão pródiga em regras para muitos campos do direito, foi avara com relação a este subsistema jurídico, o que dificulta sua teorização. Aliás, nem mesmo indicou formal e genericamente o instrumento que veicula as normas gerais de Direito Financeiro.

Assim, para a identificação do conteúdo destas, temos que nos socorrer da tradição brasileira acima exposta e aceitar, em princípio, como de norma geral de Direito Financeiro, por um lado, as regras que, dizendo respeito à receita, exceto a tributária, à despesa e à gestão financeira e patrimonial pública, envolvam fatos e situações naturais e comuns à dinâmica de atuação da União, dos Estados e Municípios relacionadas com essas matérias, e, por

— As normas Gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário, sua natureza e função

outro lado, as regras sobre os possíveis conflitos destas entidades, nesse campo (o que dificilmente poderá ocorrer, registre-se).

Destarte, podem ser consideradas de normas gerais, por seu conteúdo de matéria comum às três ordens de governo, e não pelo instrumento normativo que as veicula, as leis federais referidas nos arts. 163, 165, § 9º e 169 da Constituição Federal, sobre finanças públicas em geral, dívida externa e interna pública, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; emissão e resgate da dívida pública; prestação de garantia por entidade pública; contrato de câmbio realizado por órgão e entidade da União, Estados e Municípios; exercício financeiro; normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta; pressupostos para a instituição e funcionamento de fundos; a vigência, os prazos, a tramitação legislativa, a elaboração e organização dos planos plurianuais, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; e limitação da despesa com pessoal ativo e inativo.

Igualmente serão de normas gerais de direito financeiro as leis sobre a definição do valor adicionado, para o efeito do cálculo da participação do município no produto da arrecadação do imposto estadual de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes e comunicações; a regulamentação dos critérios de rateio dos fundos alimentados por impostos federais e da entrega aos Estados e Municípios do *quantum* apurado para cada um (CF, art. 161).

A MATÉRIA DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

No que diz respeito às normas gerais de direito tributário, a Constituição de 1988, cortando cerce controvérsias que emergiram da Constituição anterior, enquadra, desde logo, como matéria de norma geral, regras sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias; a definição de tributo de suas espécies; os fatos geradores, base cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados, e o tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III)*. Também de-

* O art. 146, III alude a NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, enquanto que do art. 24, I e parágrafos da Constituição decorre a expressão NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Intencional ou não, a diferença de nomenclatura é irrelevante, pois ambos os dispositivos se referem a uma só e mesma coisa. Na verdade, o que há na espécie é um *bis in idem* normativo, isto é, duas disposições contemporâneas, dispondo sobre a mesma matéria, uma específica, outra genericamente, e sem contradição. Por isso, ainda que se admita que LEGISLAÇÃO TRIBUTÁ-

vem ser qualificadas como matérias de norma geral de direito tributário as pertinentes a disputas sobre competência tributária entre a União, Estados e Municípios, e a limitação ao poder de tributar destas entidades, por dizerem respeito à composição de conflitos intergovernamentais de tributação e a fatos e a situações de interesse comum dessas entidades (art. 146, I e II da CF).

A par dessas matérias, que de um modo geral relacionam-se com a quase totalidade dos tributos, a Constituição menciona outras identificáveis como próprias de norma geral, já agora restritas a determinados impostos, como ocorre com as alíquotas máximas do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, e a regulamentação deste imposto nas hipóteses de o *de cuius* ter deixado bens no exterior; ali ter tido residência ou domicílio; de ter sido o inventário dos seus bens processado noutro país, e de quando o doador ter domicílio ou residência no estrangeiro (CF, art. 155, § 1º, III, a e b).

Ainda de acordo com os princípios que orientam a identificação da matéria de norma geral, também serão qualificadas como tal o rol dos serviços sujeitos ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza; as alíquotas máximas deste; a exclusão de sua incidência em exportação de serviços; e, no concernente ao imposto sobre vendas de combustíveis líquidos e gasosos a varejo, suas alíquotas máximas (CF, art. 156, IV, § 4º, I).

LIMITES DAS NORMAS GERAIS

A listagem acima não é completa, por arrolar apenas matérias eventualmente mencionadas pela lei maior com características de norma geral. Com efeito, o texto constitucional admite outras, ao atribuir à União, em seu art. 24, I, II e § 1º, poderes genéricos para estabelecer normas gerais de direito financeiro, orçamentário e tributário, atribuição reiterada nos arts. 146, III e 163, I, com a menção e genéricos provimentos normativos **em matéria de legislação tributária e finanças públicas**. Cabe, assim, a indagação: como identificar objetivamente essas outras matérias e quais os limites dos órgãos legislativos federais para editar normas gerais?

Segundo cremos, a identificação deve ser feita conforme as diretrizes que vimos observando o que desumom da tradição constitucional brasileira: têm natureza de norma geral as matérias de direito financeiro ou tributário

RIA seja um *minus* com relação a DIREITO TRIBUTÁRIO, aquilo que pretensamente não se compreende no art. 164, III, compreende-se no art. 24, I e parágrafos, os quais, por sua generalidade e principalmente por sua consentaneidade com a tradição doutrinária brasileira sobre NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, e não de LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, devem prevalecer, no caso de dúvida.

que disponham sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou uniformizam regras sobre fatos, objetos, relações e situações jurídicas que idêntica ou analogamente ocorrem nessas ordens jurídicas parciais.

São, assim, de normas gerais, as que envolvem regras de necessária existência em cada uma dessas ordens jurídicas e que delas forçosamente constariam, se não houvesse o expediente constitucional de regras comuns. Por conseguinte, a padronização do tratamento jurídico de situações idênticas ou análogas de cada ordem jurídica, ao lado da prevenção de conflitos de competência, devem ser considerados os pontos indicantes de normas gerais, reiterado que a padronização referida pode dizer respeito conjuntamente à União, Estados e Municípios, somente a dois destes, somente aos Estados ou ainda somente aos Municípios.

Temos, com isso, uma perspectiva por assim dizer horizontal das matérias aptas a constituírem o conteúdo das normas gerais. Neste plano, contudo, ainda restariam dúvidas sobre sua extensão: pode haver norma geral para todas as matérias suscetíveis de padronização normativa? Pode ser estabelecido, por exemplo, determinado tipo de dispêndio obrigatório para todas essas entidades, fora da Constituição? É possível a limitação de despesa natural a todas? Por outro lado, pode ser fixado um determinado dia para pagamento da generalidade dos tributos das três entidades tributantes? Podem ser estabelecidos tipos uniformes de ilícitos tributários, de penalidades ou de isenções?

A propósito cabe ainda outra pergunta, agora sob uma perspectiva vertical: até que grau de minudência poderiam avançar as normas gerais nas matérias que constituem seu conteúdo?

Segundo entendemos, quer com relação ao plano horizontal ou ao vertical, o produtor de normas gerais deve atuar sobre a égide dos princípios que repetidas vezes lembramos: não cabem normas gerais quando inexistir possibilidade de conflitos ou quando a matéria regulada não possa ser considerada simultaneamente comum a União, aos Estados e aos Municípios, ou a duas destas entidades, ou somente a todos os Estados ou a todos os Municípios.

Tal premissa limitativa é inarredável face à autonomia dos Estados e Municípios, sobretudo na área de legislação tributária. Aqui, ambos são dotados do poder de instituir e regular os respectivos impostos, taxas e contribuição de melhoria. Os Estados têm ainda a competência em tudo que não lhes é vedado pela Constituição e os Municípios sobre todos os assuntos de interesse local.

Ora, tudo isso implica evidentemente na impossibilidade de a norma geral dispor sobre particularidades de cada tributo e ir além dos detalhes regulados na Constituição. Assim, seria claramente ofensiva à Constituição uma norma geral que estabelecesse a alíquota máxima de um imposto estadual ou municipal fora das autorizações constitucionais expressas.

Lembre-se também que, em se tratando de competência concorrente, como é a competência para editar normas do direito financeiro e tributário, a atuação da União deve limitar-se a estabelecer normas gerais (C.F., art. 24, I), quer dizer – numa outra acepção do adjetivo geral – regime convencional, apenas emulduantes de uma contextura de muitos claros, a serem preenchidos pela União, Estados e Municípios.

De qualquer modo, não é fácil, *a priori*, traçar a linha demarcatória precisa entre o poder da União de instituir normas gerais e o dos Estados e Municípios de disporem sobre os tributos que lhes são próprios. A solução para cada problema emergente dependerá da mundividência do intérprete constitucional, pela validade da regra federal de norma geral, se pender para a centralização e a uniformização, num mundo cada vez mais padronizado; pela invalidade, se defensor da descentralização, da diferenciação e da autonomia estadual ou municipal.

OS PROVIMENTOS DE NORMA GERAL

A lei complementar parece ser, na nova ordem constitucional, o principal instrumento de veiculação das normas gerais de direito financeiro, eleita que foi pela Constituição de 1988 para reger matérias limpidamente de tal natureza, como as pertinentes a finanças públicas, em geral (art. 163, I); ao exercício financeiro, à vigência, aos prazos e à elaboração e à organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual (art. 165, § 9º, I); à gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta e às condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º, II). Este elenco, sem dúvida, abarca todo o universo do direito financeiro, excetuada a parte relativa às imposições tributárias. Por conseguinte, está excluída, segundo entendemos, a possibilidade de normas gerais de direito financeiro veiculadas por meio de simples leis ordinárias ou atos assemelhados.

É a lei complementar também o vector das normas gerais de direito tributário. A Constituição a indica como tal, em passagens isoladas referentes a matérias de norma geral (arts. 155, III e XII; 156, IV e § 4º) e, no art. 146, a menciona com a forma própria para as disposições mais típicas da espécie, quais sejam as relativas a conflitos de competência em matéria tributária e ao direito único, comum à União, aos Estados e aos Municípios, em assuntos que a todos pertine, aí compreendia a regulamentação das limitações ao poder de tributar.

A lei complementar, contudo, em matéria tributária, não tem o monopólio da veiculação de normas gerais, uma vez que a Constituição, em deter-

— As normas Gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário, sua natureza e função

minadas matérias, comete também ao Senado Federal competência para tanto, mediante resoluções personalíssimas.

Com efeito, é um ato senatorial que fixa as alíquotas máximas do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (art. 155, IV) e do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicações, nas operações interestaduais e de exportação, além de ser facultado àquela casa do Congresso estabelecer alíquotas mínimas e máximas do segundo imposto referido, em operações internas dos Estados e Distrito Federal (art. 155, § 2º, IV e V, a de b).

A eleição da lei complementar para veicular normas gerais de direito financeiro e tributário, por ser ela uma categoria formal diversa da lei ordinária, representou um avanço na estruturação jurídica das normas gerais em foco, sem contudo atingir o ideal. Subsistem na Constituição leis complementares a regular matérias que não são de normas gerais e matérias de norma geral que não são objeto de lei complementar, como as resoluções do Senado Federal, numa promiscuidade nociva à teorização desse tipo normativo.

A HIERARQUIA DO PROVIMENTO DA NORMA GERAL

A lei complementar, por si só e por seu *quorum* e forma de aprovação, não é hierarquicamente superior a qualquer outro instrumento normativo (cf. José Souto Maior Borges, *in* Lei Complementar Tributária, Editora Rev. dos Tribunais, 1975, p. 54 e segs.).

O mesmo se diga das resoluções do Senado Federal.

A especificidade e a força dos provimentos de norma geral advêm do respectivo conteúdo, consubstanciado num certo, delimitado e monopolizado conjunto de matérias intangíveis por outros instrumentos normativos. Como ilustres autores já frisaram, qualquer ato normativo poderia ser eleito pela Constituição como o vector de normas gerais: a lei ordinária, como já o foi para as normas gerais de direito financeiro, uma resolução da Câmara dos Deputados e até mesmo um ato do Presidente da República.

Conseqüentemente, pondo-se de lado a problemática da sucessão das leis no tempo, a antinomia entre a lei complementar ou a resolução senatorial de norma geral, e outro provimento federal (ressalvadas a Constituição e respectivas emendas), ou estadual, ou municipal, deve ser solvida sob a perspectiva dos princípios diretores de competência e não de hierarquia normativa, como, por exemplo, a contradição entre uma resolução do Senado sobre alíquota máxima do ICM e a lei complementar federal ou a lei estadual sobre a mesma matéria.

A superioridade hierárquica do provimento de norma geral de direito financeiro ou tributário, sobre outro posterior, formalmente diverso, é só aparente: se o posterior (salvo emenda constitucional) é antagônico ao de norma geral, o que haverá, na realidade, na esfera federal, é sua inconstitucionalidade (= nulidade), por vício de competência e/ou forma (v.g., resolução do Senado Federal em vez de lei complementar, ou vice-versa; lei ordinária, ao contrário de complementar); e, na esfera estadual ou municipal, inconstitucionalidade (= nulidade) por vício de competência e forma.

Se o provimento de norma geral sobrevem a outro formalmente diverso, prevalecerá aquele: no âmbito federal, onde não há matéria de norma geral objeto de resolução do Senado, prevalecerá a lei complementar posterior, por ser o instrumento constitucionalmente correto para veiculá-la, editado pelo órgão competente e na forma devida; quanto aos Estados e Municípios, por se configurar caso de competência concorrente não cumulativa, em que há a prevalência da regra de um dos concorrentes, para se evitar um antagônico *bis in idem* normativo.

Esta prevalência, no caso dos Estados, está consagrada na Constituição de 1988, com a suspensão da eficácia da lei estadual conflitante com a de norma geral (art. 24, § 4º).

É uma prevalência mínima, por não resultar na completa, imediata e permanente derrogação da regra conflitante. O constituinte mostrou-se tímido ao determinar a simples suspensão, quando podia ter colocado as normas gerais numa posição mais consentânea com seus atributos de regras **quase-constitucionais** e ter-lhes assegurado não só a plena superioridade hierárquica sobre as demais como sua integração imediata e automática no direito federal, estadual e municipal.

De qualquer forma, o efeito suspensivo da norma geral junta-se àquele outro de inibir normas futuras contrárias.

A suspensão em foco, segundo nos parece, é válida também para o provimento municipal, e ainda para o federal anterior que não tenha a forma de lei complementar.

Em resumo: o provimento posterior àquele de norma geral será sempre inconstitucional (= nulo), por vício de competência ou forma, e o anterior terá sua eficácia suspensa quando editado regularmente o de norma geral.

Havendo simples suspensão da regra anterior – e não sua revogação – removida a contradição, pela revogação da regra do provimento de norma geral, a regra suspensa volta a ter eficácia, independentemente de qualquer medida da parte do órgão que a editou. Não há que se falar na hipótese em re-
pristinção da regra suspensa, simplesmente por não ter havido sua revogação.

A RECEPÇÃO DA NORMA GERAL PELOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Com a simples suspensão da norma antinômica, subsiste a necessidade de recepção da norma geral federal pelos Estados e Municípios, consagrada no enunciado nº 574 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, verse a norma geral sobre a ampliação, redução ou exclusão da matéria tributária, do universo dos contribuintes etc.

A recepção não é juridicamente obrigatória, dada a inexistência de sanção pela inércia da pessoa jurídica pública destinatária da norma geral; os efeitos da omissão serão para ela tão-somente de ordem financeira.

Para o contribuinte, a omissão não terá maiores conseqüências: se a norma geral for favorável à entidade pública (instituição de uma nova classe de contribuintes, de novas hipóteses de incidência, etc.), obviamente será adversa ao contribuinte, que se beneficiará então com a omissão; se for adversa à entidade pública (supressão de uma classe de contribuintes, de hipótese de incidência, etc.), de pronto a norma existente ficará suspensa e o então sujeito passivo será beneficiado.

A recepção expressa torna-se despicienda quando o destinatário tem em seu sistema jurídico enunciado normativo genérico e abrangente sobre a matéria e norma geral superveniente apenas específica e pormenoriza cada uma das classes contidas nesse enunciado (cf. José Souto Maior Borges, ob. cit., p. 62).

A recepção de interesse da entidade pública deve ser formalizada mediante lei do órgão próprio da destinatária, não cabendo mero decreto do respectivo poder executivo, por isso que a norma geral gravosa ao cidadão não integra automaticamente a ordem normativa do ente interessado.

A LEI 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1984 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei 4.320, de regras comuns à União, aos Estados e aos Municípios sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, continua a vigor sob a nova Constituição, dado o conteúdo típico de norma geral de suas disposições. Muitos de seus preceitos, aliás, foram guindados ao *status* constitucional, por sua incorporação ao texto da lei maior.

Como já observado, inúmeras outras matérias de direito financeiro mencionadas na Constituição são próprios de norma geral, o que implica na

necessidade da edição de um novo e sistemático ordenamento de normas gerais de direito financeiro, já agora sob a roupagem de lei complementar.

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (hoje denominada Código Tributário Nacional, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967), que instituiu, sob a Constituição de 1946, normas gerais de direito tributário, também subsiste sob a nova ordem constitucional: mais fortalecida, aliás, por terem sido expressamente declarados como de norma geral matérias até então não reconhecidas por muitos como tal, v.g. a definição do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte de cada imposto, a definição dos tributos, em geral, as regras sobre a obrigação tributária, lançamento e crédito tributário, entre outras (CF, art. 146, III, **a e b**).

Como a listagem constitucional das matérias de norma geral de direito tributário não é exaustiva, tudo o mais que consta do Código Tributário Nacional, enquadrável como tal, continua também com o *status* dessas regras quase-constitucionais.

A exigência de lei complementar para a matéria de norma geral de direito financeiro ou tributário não metamorfosea as Leis ordinárias 4 320 e 5 172 em leis complementares. Como provimentos de normas gerais, elas se impõem por seu conteúdo, independentemente de suas forma; só podem ser alteradas ou revogadas por emenda constitucional ou pelo ato indicado na Constituição, devendo ser afastada a ilusão de sua transmutação em outro tipo normativo pelo simples fato de a lei complementar ser a forma predominante das normas gerais, ao lado das resoluções do Senado Federal.