

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

FACULDADE DE DIREITO

DOUTORADO

DIREITO TRIBUTÁRIO I

PROF.: DR. CELSO CORDEIRO MACHADO

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO,
UMA DISCUSSÃO POLÊMICA

ALUNO: LUIS AFONSO HECK

BELO HORIZONTE, dezembro de 1989

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	p. 03
2. UMA BREVE VISÃO HISTÓRICA	p. 04
2.1. As normas gerais antes da Constituição de 1946	p. 05
2.2. As normas gerais durante e depois da cons- tituição de 1946	p. 06
3. DEFINIÇÃO DE NORMAS GERAIS	p. 08
4. AS NORMAS GERAIS NA CONSTITUIÇÃO REVOCADA	p. 09
4.1. Lei Ordinária e Lei Complementar	p. 10
4.2. Lei Nacional e Lei Federal	p. 13
5. A VISÃO DA DOUTRINA	p. 16
5.1. A incongruência do artigo 84, inciso XVII, "b"	p. 16
5.2. As duas correntes interpretativas do § 1º do artigo 18	p. 17
5.3. Finalidades e limites das normas gerais	p. 18
6. AS NORMAS GERAIS NA CONSTITUIÇÃO VIGENTE	p. 20
6.1. O resgate da competência concorrente	p. 21
6.2. A vitória da corrente tricotômica	p. 21
6.3. A questão terminológica na Constituição vigente	p. 22
7. AS NORMAS GERAIS VISTAS SOB O PRISMA KELSEYANO ..	p. 25
8. CONCLUSÃO	p. 26
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	p. 27

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO UMA DISCUSSÃO POLÊMICA

1. INTRODUÇÃO

O espectro das normas gerais se assemelha a um mito, por se assim dizer. É difícil, senão impossível encontrar um especialista da área de Direito Tributário ou de Direito Financeiro que não lhe dedique a atenção. Apesar de todo este cortejo, não obstante, o assunto parece ser inesgotável, configurando-se em um tema sempre recorrente.

Duas razões, pelo menos assim nos parece, podem ser alinhadas para explicar este aspecto: uma primeira diz respeito à origem e posterior evolução de nossa Federação; uma segunda, é mais um corolário da primeira do que propriamente autônoma. Como as normas gerais pertinem à tributação, e esta, num sistema federal, levando-se em conta o problema das competências e o das autonomias dos membros componentes da federação, apresenta questões de interesses substanciais, nem sempre obedientes às normas jurídicas. O que desejamos evidenciar, com isso, é a complexidade do tema, pois além de envolver os aspectos jurídicos, conta também com as condicionantes econômicas e políticas.

O nosso trabalho não visa esgotar o assunto. O contrário seria uma mera vaidade. Aliás, como um mito, as normas gerais são um constante assunto jurídico, assim como o mito o é para a poesia, para o teatro e, eventualmente, para as tragédias. Assim, nossa detença se dará mais aos aspectos técnicos levando em consideração a Constituição em vigor. Antes, porém, será abordada a trajetória histórica das normas gerais, bem como sua concepção (das normas gerais) por parte da doutrina nacional.

Ainda é preciso salientar nesse esboço que a notória das normas gerais deve ser vista a partir da Constituição. Celso Azeiteiro, em seu trabalho, intitulado "Conteúdo e alcance

ce da competência para editar normas gerais de direito tributário", é impressivo a respeito: "lá está evidente um dos malefícios das falaciosas teorias autonomistas, que fazem prego da desconsideração pela unidade fundamental do direito e incindibilidade do sistema jurídico e terminam por negligenciar a supremacia da Constituição e o cunho sistematizado da ordenação jurídica, contra as sábias e candentes advertências de Alfredo Becker." (Página 88).

O Professor Celso Cordeiro não foi, nesse sentido, menos enfático. Com a sua maneira peculiar de formular precisa e claramente os seus pensamentos, asseverará: "O sistema de competências tributárias, por mais numerosos e até minuciosos sejam os dispositivos que o integram, só pode funcionar adequadamente graças a um esforço de hermenêutica construtiva, em que, analisados globalmente e coerentemente, os ditames constitucionais e legais possam ser interpretados, não só à luz dos seus fundamentos doutrinários e teóricos, dentro do direito tributário, mas ainda no contraste com os princípios políticos e económicos que informam todo o regime federativo." (Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro, p. 115).

2. UMA BREVE VISÃO HISTÓRICA

No Direito toma vulto o substrato histórico dos institutos. Basta aqui lembrar a famosa obra de Rudolf von Jhering, intitulada "A finalidade do direito", onde o autor tedesco segue o significado (semântica) das palavras, em retorno, até as suas origens históricas. Um pensador compatriótico, Hegel, em seus "Princípios de filosofia do direito" argumenta: "Quando ao elemento histórico em primeiro lugar mencionado no parágrafo (factores históricos do direito positivo), foi Montesquieu quem definiu a verdadeira visão histórica, o verdadeiro ponto de vista filosófico, que consiste em não considerar isolada e abstractamente a legislação geral e suas determinações, mas vê-las como elemento condicionado de uma totalidade e correlacionadas com as outras determinações que constituem o carácter de um povo e de uma época; nessa conjunção adquirem elles o seu verdadeiro significado e nisso encontram portanto

a sua justificação.

No Brasil, a Constituição de 1946 foi, a bem dizer, um divisor de águas no tocante, não só a existência, mas também à discussão do tema "normas gerais". Devido a esse fato, alvamos dividir esse tópico em duas partes.

2.1. AS NORMAS GERAIS ANTES DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

No período que precedeu a Constituição de 1946, não havia nenhuma norma expressa, a nível constitucional, dando competência à União para legislar a respeito. No entanto, já havia uma configuração jurídica daquilo que viria, após a Constituição de 1946, a ser denominado de normas gerais.

José Couto "Mior Borges expõe a questão na forma seguinte: "A formulação das normas gerais de direito tributário, no Brasil, antecedeu a vigência da Constituição de 1946. Com efeito, são conhecidos os velhos decretos ns. 915, de 1.12.938 e 1.061, de 20.01.939, da União. O primeiro, sob o pretexto de definir o local das operações de circulação interestadual de mercadorias, para efeito de tributação pelo IVC, mediante uma ficção aplicável às hipóteses de transferências interestaduais de mercadorias, conceituava como local de operação o local onde a mercadoria era produzida e transferida para estabelecimento do mesmo titular. Era, já, sem dúvida, a formulação de uma norma de direito tributário, aplicável às relações interestaduais de circulação, em que a União procurava dirimir conflitos surgidos no exercício simultâneo de competência tributária estadual.

"Embora não existisse norma constitucional expressa, conferindo essa atribuição à União, naquela época ela já procurava assumir esse encargo e dar solução prática, no plano legislativo, ao problema das operações interestaduais de circulação de bens, para efeito de incidência do IVC." (Normas gerais de direito tributário, p. 57).

No rastro da exposição supra mencionada, Vera Maria Araújo Daciani também se refere ao assunto, em seu trabalho "Normas gerais de direito tributário", à página 28.

Do exposto se denota as particularidades do origin e formação do Estado Federal brasileiro. Nos Estados Unidos, v.g.,

houve uma grande discussão, que antecedeu a formação do Estado-Federal norte-americano. Não se pode olvidar o fato de que as 13 (treze) colônias, antes de se tornarem Estados-membros, eram ciosas de sua autonomia. A formação de uma Federação inevitavelmente tocava esta questão, pelo que havia restrições de grande porte para a sua união. Testemunho disso, e badajo, são os capítulos 12., 30. ao 36. e 46. ao 48., do livro "O federalista", cujos autores são Hamilton, Madison e Jay. Ali são analisadas as questões da receita nacional, dos impostos e da separação dos poderes, respectivamente.

No Brasil, ao contrário, não houve nada semelhante, e nem poderia haver, pois éramos um Império, onde as províncias não gozavam de nenhuma autonomia, se comparada esta as que tinham as colônias norte-americanas. Desta forma, o desenvolvimento econômico do país fez anunciar o mistor de regulamentar o convívio de interesses entre os Estados-membros e a União. Aqui talvez resida uma das grandes dificuldades que cercam as discussões em torno das normas gerais. Primeiro porque sua análise partiu de uma realidade já existente, os dois decretos supra mencionados; segundo porque o ambiente em que foi pela primeira vez levada seriamente em conta, a Assembleia Nacional Constituinte de 1946, nem sempre ofereceu condições propícias para se delimitar, teoricamente, institutos de grande envergadura, réxire em se tratando de normas gerais sobre direito tributário. Em detrimento dos argumentos teóricos, são postos em pauta os interesses da realidade fática que tem, justamente, nessa oportunidade, chances de serem preservados.

2.2. AS NORMAS GERAIS DURANTE E DEPOIS DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

Durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1946 foi alvitrala a idéia de se estatuir constitucionalmente a competência da União para legislar sobre direito financeiro. O dispositivo, efetivamente consagrado na Constituição, nasceu da Tenda da Aliança Saleeiro, na época constituinte, que propugnava a competência em favor da União. A questão chave, deve-se esclarecer, residia no fato de compatibilizar a autonomia dos governos locais em matéria tributária, com o

va ingerência da União, jurídica, pois, de fato, ela já existia. De acordo com Fábio Fanucchi, "A enunciação da Carta Magna, no entanto, não passou de simples reconhecimento de uma situação já concretizada". (Curso de Direito tributário brasileiro, v.1. P. 37). Fábio delucida esta situação: "Antes daquela Constituição (o autor se refere à Constituição de 1946), a União já legislava sobre orçamentos públicos, sobre tributos em geral, inclusive atribuindo-lhes características por espécie, e, mais especificamente, sobre o imposto estadual de vendas e consignações, na tentativa de dirimir conflitos impositivos entre os Estados membros da Federação." (Op. cit., p. 37-8).

O artigo da Constituição de 1946, que tratava do assunto em pauta, estava assim enunciado: compete à União "legislar sobre normas gerais de direito financeiro" (Art. 5º, inciso XV, letra b).

Aqui cabe uma breve digressão: a Constituição de 1946 só se refere às normas gerais de direito financeiro. Entretanto, segundo Souto Maior Borges (Op. cit., p. 52), a doutrina sempre entendeu que esse dispositivo constitucional também dava, embora implicitamente, a competência à União para legislar sobre normas gerais de direito tributário. A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, manteve esta restrição. Somente a Constituição de 1967 se referiu às normas gerais de direito tributário, no que foi seguida pela Emenda nº 1, de 1969 e pela Constituição vigente.

Afere isso, é de se lembrar que a Emenda Constitucional nº 18/65 eliminou a competência concorrente, orientação seguida pela Constituição de 1967 e pela Emenda nº 1/69. A Constituição em vigor ressuscitou a competência concorrente.

Ainda em relação à Emenda Constitucional nº 18/65, deve-se registrar, com Fábio Fanucchi: "A referido Emenda tratou exclusivamente de matéria tributária e marcou a grande reforma pela qual passou o direito tributário pátrio. Foi o primeiro movimento sério, técnico e científico, desenvolvido neste terreno." (Op. cit., p. 44).

Feita esta cristalina observação, voltemos ao caminho. A Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, que lhe foi acostada em 1969, fez duas previsões: uma em relação às normas gerais

de direito financeiro, no artigo 8º, inciso XVII, letra c. A outra pertinente às normas gerais do direito tributário, no artigo 18, parágrafo 1º.

Ensina o Professor Celso Cordeiro que a Constituição revoque, embora não tivesse reabilitado a competência concorrente, não obstante, deu à União a competência residual para "decretar outros impostos, dentro de certas limitações". (Op. cit., p. 156).

A Constituição vigente, como já foi salientado supra, retomou a técnica da competência concorrente. Ela está regulamentada no artigo 24, "caput" e inciso I. As normas gerais encontram sua normação nos parágrafos do mencionado artigo.

3. DEFINIÇÃO DE NORMAS GERAIS

O "punctum dolens" das normas gerais está justamente em conseguir uma definição, pelo menos aceitável. Falamos em pelo menos aceitável porque a doutrina ainda diverge, e não pouco, a respeito da questão. Alguns, como Geraldo Ataliba, argumentam que não é possível uma definição "a priori", para usarmos uma terminologia kantiana (Ataliba fala em definição prévia). Rubens Gomes de Souza asserete: "... preferimos resolver o problema por eliminação, afastando a idéia de uma definição apriorística de "norma geral". (Aspas do autor). (Normas gerais de direito financeiro, p. 23).

A primeira grande tentativa em dar uma definição normativa às normas gerais partiu de Carvalho Pinto. A crítica, no geral, se resume em afirmar que sua definição foi formulada em termos negativos. De acordo com Rubens Gomes de Souza, são três as proposições assentadas por Carvalho Pinto: a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre as várias pessoas congêneres do direito público participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem particularizadamente determinadas situações ou institutos jurídicos, em exclusão de outras da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a particulares ou detalhes. (Conferir Rubens G. de Souza. Op. cit., p. 22).

A respeito do trabalho de Rubens Gomes de Souza, *supra* mencionado, carente o Professor Celso Cordeiro: "O professor paulista destaca dois elementos de orientação, que considera como os dois extremos do problema: a finalidade do dispositivo e o seu limite." (Op. cit., p. 191). Aceitando esse balizamento, conclui o Professor Celso Cordeiro: "A sua finalidade é; conjuntamente com outros preceitos do sistema jurídico-constitucional, assegurar o desenvolvimento adequado e racional do sistema federativo, impedindo, por um lado, que excessos eventuais no exercício da competência dos Estados e Municípios, possam comprometer a unidade econômica e jurídica da Nação, e, por outro lado, formulando regras de funcionamento que os Estados-membros, isoladamente, não possam editar de forma eficaz."

"Os seus limites são a competência tributária das entidades subordinadas à norma, inclusive a da própria União." (Op. cit., p. 198).

Vera Maria Araújo Damiani, em seu trabalho já mencionado, ripostando a opinião dos tributaristas, que ela considera como sendo "pessimista", no sentido de não ser possível uma definição, tenta ela, então, formular a sua: "A "norma geral do Direito Tributário" (espas da autora), para nós, é a lei complementar que pode ser vista sob dois aspectos: a) o vertical, que governa a atividade das três pessoas jurídicas de direito público interno: a União, os Estados e os Municípios (vide CTN, arts. 6º, 7º, 9º, etc.); e b) o horizontal, em que a aplicação do texto abstrai dessas pessoas jurídicas de direito público a disciplina direterante institutos do Direito Tributário (vide CTN, arts. 114, 142, 97, 1º, etc), pertencem elas a qualquer tributo." (Página 29).

A doutrina de Rubens Gomes de Souza, ao que parece, faz escola. Como veremos, infra, a doutrina prefere referir-se à finalidade das normas gerais, evitando uma definição preliminar.

4. AS NORMAS GERAIS NA CONSTITUIÇÃO REVOCADA

Durante a vigência da Constituição revogada, duas questões importantes foram discutidas. Uma se refere a diferenças

entre Lei Ordinária e Lei Complementar, suscitada pelo nascimento do Código Tributário Nacional. A outra envolve uma distinção entre Lei Federal e Lei Nacional. Esses dois pontos se não perseguidos nos subtópicos seguintes.

4.1. LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR

A polêmica tem o seu cerne em disposições constitucionais diversas. A Constituição de 1946 permitia que a União legislasse sobre normas gerais de Direito Financeiro por meio de Lei Ordinária. Já a Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, exigiram que se legislasse a respeito por meio de Lei Complementar. Ocorre que o Código Tributário Nacional foi editado sob a vigência da Constituição de 1946. Daí toda a discussão.

Hamilton Dias de Souza, citado por Ives Gandra, expõe bem o problema: "13.1. O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi votado como lei ordinária, com base no art. 5º, inciso XV, letra "b", da Constituição de 1946. Cobrevieram depois a Constituição de 1967 e Emenda nº 1 de 1969 que exigiam, em seus arts. 19, § 1º, e 16, § 1º, respectivamente, lei complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competências nesta matéria e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

"13.2. O Código trata extensamente dessas matérias quando codifica princípios, quando fixa os conceitos dos tributos "in genere" ou em espécie e quando regula as limitações da competência tributária.

"Assim, é atualmente lei complementar, embora tenha sido votado, originariamente, como lei ordinária." (Sistema tributário na Constituição de 1988, p. 22, nota de rodapé, nº 5).

Em relação ao Código Tributário Nacional e a Emenda nº 18/65, o professor Celso Cordeiro faz uma importante observação: "A verdade histórica, pelo que se vê dos trabalhos preparatórios do CTN, é que a Comissão Especial elaborou, primeiro, o projeto que se converteu na Lei nº 5.172, de 25.10.66, e, posteriormente, cogitou de preparar a minuta da Emenda Constitucional, que recebeu o nº 18, considerava indispensável à a-

11
provação do projeto de que resultou a Lei nº 5.172, de 26.12.66.

"Assim, cronologicamente, e, portanto, historicamente, o projeto de lei foi feito antes da Emenda à Constituição, necessária à sua legitimação, mas, tecnicamente, seria impróprio dizer o contrário do que foi dito, isto é, dizer que a Emenda Constitucional se inspirou no projeto do CT." (Tratado de direito tributário brasileiro, v. 6. P. 1, nota de rodapé, nº 3).

Como o veículo das normas gerais passou a ser, pela Constituição revogada (e também na atual), a Lei Complementar, esta recebeu uma verdadeira dissociação doutrinária.

Geraldo Ataliba, respaldando-se em vários autores, afirma que os mesmos "têm sublinhado a diferença entre a lei complementar e a ordinária na matéria, e não em níveis hierárquicos. Fontes de Miranda, por exemplo, salienta que, "a propósito dos conflitos de competência, a lei complementar tem a alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes". (Aspas do autor). (Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º, do texto constitucional), p. 97).

Em outro trabalho, o autor volta à análise da Lei Complementar. E afirma: "A lei complementar tributária é, em regra, "lei sobre leis", como dizia Fontes de Miranda; é "norma jurídica sobre norma jurídica", na ensinância de Couto Borges. É "lei dirigida ao legislador", como assinala José Afonso da Silva. Sua matéria é constitucional e não administrativa, financeira, comercial, civil, etc." (Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário, p. 234).

No mesmo trabalho e, a guisa de conclusão, o autor não quer deixar dúvidas: "Por último, e decisivamente, se a lei complementar - único instrumento constitucionalmente previsto para veicular normas gerais de direito tributário - integra, desdobra e completa a Constituição; a sua matéria só pode ser regulação de competências ou fixação de critérios de evitação de conflitos de competências legislativas (art. 18, § 1º, CF); jamais matéria tributária, própria e típica de lei ordinária. Por isso a lei complementar tributária é correto que - sem criar relações tributárias - se dirija ao legislador ordinário,

configurando o que Pontes de Miranda designou de sobredirei-
to (norma sobre norma, de Couto Borges)." (Op. cit., p. 235).

Edgard Lincoln de Frounga Rosa também realiza uma análise interessante a respeito da Lei Complementar. Ao questionar o seu regime jurídico, o autor cita Couto "Maio" Borges: "Ser" que sejam conjugados dois requisitos constitucionais - quorum especial e qualificado - mais o âmbito material de competência legislativo próprio -, não há lei complementar no direito constitucional brasileiro. Haverá, quando muito, lei ordinária da União (observância do quorum e inobservância do âmbito material de validade da lei complementar, contido não obstante o ato legislativo dentro do campo da lei ordinária da União) ou lei complementar material, viciada por inconstitucionalidade formal ou extrínseca (inobservância do quorum e observância do âmbito material de cabimento da lei complementar). Donde se conclui que, extrapolando o seu campo material próprio - se observado no entanto o campo de atribuições legislativas da União - a lei não será formalmente complementar, mas ordinária. Inobservado ao contrário, o quorum especial e qualificado, mesmo se respeitada a competência material da União, a lei complementar será inconstitucional. A lei complementar disciplinada pela Constituição é a lei complementar no sentido formal e material. (...). É o critério formal e material adotado pela Constituição que dá unidade de regime à lei complementar, sem o que não se legitimaria o seu estudo como uma categoria científica autônoma." (Aspectos da técnica jurídico-legislativa aplicáveis à interpretação do regime jurídico das leis complementares à Constituição Federal, p. 182-3).

A partir deste ensinamento, Lincoln põe a questão: se o critério jurídico da lei complementar decorre do critério formal e material, qual é esse critério material? Responde Couto "Maio" que é o critério da reserva de lei complementar. Esta resposta, Lincoln a considera óbvia e, além disso, correta. Ele não concorda com ela e afirma: "... achamos que a reserva material às leis complementares, se não foi fundamentada numa perspectiva do sistema constitucional, deve ser interpretada com a flexibilidade que a visão contextual impõe. Dito de outra maneira: a detecção rígida dos casos de cabimento da lei complementar deve ser observada até o ponto em que, por

13
força do sistema constitucional, se imponha o alargamento das fronteiras demarcatórias." (Op. cit., p. 105).

4.2. LEI NACIONAL E LEI FEDERAL

O corifeu desta tese é, sem dúvida, Geraldo Ataliba. Ele mesmo sustenta a importância da diferenciação: "A distinção necessária entre lei nacional e lei federal - de mais alta utilidade científica e absolutamente indispensável para a perfeita compreensão do sistema jurídico brasileiro - é de importânciaíssima aplicação, tendo as conclusões particulares de cada trabalho exegético a maior repercussão no campo do Direito Financeiro e Tributário e os mais significativos efeitos práticos." ("Normas gerais do direito financeiro e tributário e a autonomia dos estados e municípios, p. 51").

A causa, a origem, o motivo de tal polarização conceptual se deve ao fato de a Constituição revogada haver regulado o Direito Financeiro em artigo distinto do Direito Tributário e, ainda, haver especificado para este um critério formal de votação, não assim para aquele.

O artigo 8º, inciso XVII, letra c, da Constituição revogada dispunha ser de competência da União legislar sobre Direito Financeiro. Em contrapartida, no artigo 18, parágrafo 1º, previa que Lei Complementar estabeleceria normas gerais de Direito Tributário. Veio então a interrogação: as normas gerais de Direito Tributário são veiculadas por Lei Complementar, como serão as de Direito Financeiro? Poderia a União, neste caso, invadir a autonomia dos governos locais?

Para solucionar esta questão, intentou-se estabelecer uma diferença entre Lei Nacional e Lei Federal. Embora ambas provenham do Congresso Nacional, os destinatários são outros, daí a possibilidade de se fazer uma linha divisória.

Proclama Geraldo Ataliba: "A lei federal vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ela estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de seus administrados ou jurisdicionais." ("Normas gerais do direito financeiro e tributário ...", p. 48-9).

"Já a lei nacional - continua Ataliba - é muito mais am-

14
pla e, como foi dito, transcende às distinções estabelecidas em razão das circunscrições políticas e administrativas.

"A lei nacional, categoria jurídico-positiva diversa, é o produto legislativo do Estado nacional, total, global.

"Vige no território do Estado brasileiro, vinculando todos os sujeitos à sua soberania, abstração feita de qualidades outras que possam revestir. Esta lei faz abstração da circunstância de ser o Brasil estado unitário ou federal.

"Em termos práticos, a lei federal se opõe à lei estadual e à municipal, enquanto que a lei nacional abstrai de todas elas - federal, estadual e municipal - transcendendo-as.

"Destarte, pode-se distinguir perfeitamente, no rol do nº XVII, do art. 8º, as leis nacionais das federais. São leis nacionais, de maneira geral, quase todas as expressamente arroladas no nº XVII.

"Leis federais são aquelas que podem ser editadas, no campo próprio, pela União. Da mesma forma, nos respectivos campos, são leis estaduais e municipais as editadas por Estados e Municípios, cada qual na própria esfera de competência." (Op. cit., p. 49).

Conclui o autor: "É, pois, lei nacional aquela prevista expressamente no nº XVII, do art. 8º da Constituição Federal." (Op. cit., p. 50).

Embora Ataliba, à página 60 do seu trabalho (este que estamos analisando) cite o nome de Kelsen, não obstante, a referência à obra não é feita. Kelsen, realmente, permite fazer a distinção empreendida por Ataliba. Faremos uma rápida incursão nas duas obras do autor austríaco.

Em sua "Teoría general del derecho y del estado", à página 320, encontramos assentado: "A las normas válidas para todo el territorio sugerimos que se les dé el nombre de normas centrales, y a las que sólo valen para una parte del territorio proponemos se les llame regionales o locales.

"Las normas válidas para una y la misma parte del territorio total constituyen un orden jurídico parcial o local. En presentan una comunidad jurídica parcial o local. La afirmación de que el Estado se encuentra descentralizado, o el aserto de que el territorio estatal se halla dividido territorialmente, significan que el orden jurídico nacional no contiene"

15

solamente normas centrales, sino también normas locales. Las diferentes esferas territoriales de validez de los órdenes locales son las subdivisiones territoriales.

"Las normas centrales del orden jurídico total o nacional, forman también un orden parcial, esto es, el orden jurídico central. Esas normas constituyen asimismo una comunidad jurídica parcial, la comunidad jurídica central. El orden jurídico central que constituye a la comunidad jurídica central, forma, junto con los órdenes jurídicos locales que constituyen a las autoridades jurídicas locales, el orden jurídico total o nacional, que constituye al Estado o comunidad jurídica total. La comunidad central, lo mismo que las comunidades locales, son miembros de la comunidad total."

No livro intitulado "Teoria pura do direito", encontramos outra referência: "O conceito de domínio material de validade encontra aplicação, por exemplo, quando uma ordem jurídica global - como no caso de um Estado federal - se desdobra em várias ordens jurídicas parciais cujos domínios de validade são reciprocamente delimitados com referência às matérias que lhes cabe regular; por exemplo, quando as ordens jurídicas dos Estados membros apenas podem regular matérias bem determinadas, enumeradas na Constituição ou - como também se costuma dizer - quando apenas a regulamentação destas matérias se enquadra na competência dos Estados membros, e a regulamentação de todas as outras matérias é reservada à ordem jurídica do Estado federal (que também constitui apenas uma ordem jurídica parcial), ou, por outras palavras, cai sob a alçada ou no domínio de competência do Estado federal. O domínio material de validade de uma ordem jurídica global, porém, é sempre ilimitado, na medida em que uma tal ordem jurídica, por sua própria essência, pode regular sob qualquer aspecto a conduta dos indivíduos que lhe estão subordinados." (páginas 34-5).

Julgamos importante estas citações da fonte onde Ataliba hauriu suas informações, uma vez que a sua formulação é acatada e respeitada por toda a doutrina, com alguns senões, como, v. g., a de Gouto Teier Borges, citado por Lincoln, na sua obra mencionada (página 110).

Do trabalho de Ataliba se dessume: lei federal legítima

sobre Direito Financeiro federal; lei nacional cuida de normas gerais sobre Direito Financeiro e Direito Tributário. Nessa perspectiva, duas observações podem ser feitas: uma diz respeito à lei nacional, no sentido de que a União, como pessoa jurídica do direito público interno, também está adstrita às suas regras; a outra, em afirmar que, com a lei nacional, as autonomias locais ficam preservadas.

Quanto à Lei Complementar, ela está na alçada da União. Também é lei nacional, o que não retira a competência dos Estados-membros de legislarem a respeito, não em relação a normas gerais, que é lei nacional, mas sobre normas de Direito Tributário. Assim, respeitada a reserva da lei e as prescrições sobre normas gerais, os decretos estaduais e municipais poderão dispor sobre Direito Tributário, bem como sobre Direito Financeiro.

Importante observar que, quanto às normas gerais do Direito Financeiro, a Constituição revogada permitia que os Estados-membros legissem supletivamente a respeito, conforme o parágrafo único do inciso XVII, artigo 8º.

5. A VISÃO DA DOUTRINA

Há algumas particularidades apontadas pela doutrina que julgamos de interesse trazer à balha. Uma diz respeito à incongruência do artigo 8º, inciso XVII, letra c, da Constituição revogada; a outra se refere às duas correntes que se formaram para a interpretação do parágrafo 1º, do artigo 16, igualmente da Constituição revogada; e, por fim, resta apontar as finalidades e os limites das normas gerais.

5.1. A INCONGRUÊNCIA DO ARTIGO 8º, INCISO XVII, "C"

José Couto Maior Borges se manifestou a respeito do assunto, em seu trabalho "Normas gerais do direito tributário", da seguinte forma: "Cogita, portanto, o dispositivo, de normas gerais sobre orçamento, despesa e gestão patrimonial e financeira de natureza pública, como se fossem formalmente algo destacado do direito financeiro. É claro entretanto que normas gerais sobre orçamento constituem matéria de direito fi-

nanceiro; despesa e gestão patrimonial e financeira de natureza pública é matéria inserida no âmbito do direito financeiro. Logo em seguida, no mesmo dispositivo, a Constituição refere-se a direito financeiro, como se a matéria antecedente não estivesse já incluída no direito financeiro." (página 59).

Além disso, tal como Geraldo Ataliba, o autor menciona o tratamento distinto dado pela Constituição, sob o aspecto formal, às normas gerais de Direito Financeiro e Tributário. Já mencionamos, no subtópico 4.2., supra, os dois dispositivos, bem como a diferença de tratamento. Foi bem. Quanto ao artigo 8º, inciso XVII, letra c, entende José Couto "maior que a Constituição de 1969 deu esse tratamento formal às normas gerais de direito financeiro. Criou a simples reserva da lei federal. Entretanto, trata-se de normas formalmente editadas pela União, porque disciplinam relações de ordem financeira pertinentes ao Estado e ao Município. Então, substancialmente, essas normas têm o caráter de lei nacional". (Op. cit., p. 59).

5.2. AS DUAS CORRENTES INTERPRETATIVAS DO § 1º DO ART. 18

Em seu trabalho intitulado "Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário", Ataliba expõe as opiniões das duas mencionadas correntes. Segundo ele, "Duas correntes doutrinárias se formaram formulando propostas para interpretação do § 1º do art. 18 do texto constitucional."

"A primeira - que chamaremos de corrente tricotômica - entende que nesse dispositivo se contém três regras:

- a) a União editará normas gerais de direito tributário;
- b) a União editará regras sobre conflitos de competência em matéria tributária;
- c) a União editará normas que regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

"A segunda corrente, a que chamaremos dicotômica, vê neste texto constitucional a outorga de competência ao Congresso Nacional para que edite normas gerais de direito tributário, com os seguintes conteúdos:

- a) preceitos reguladores de conflitos de competência em

matéria tributária; e

18

b) normas que regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

"Esta segunda corrente atribui um campo delimitado, preciso, circunscrito e reduzido às normas gerais, ao contrário da primeira, que quer ver nas normas gerais um verdadeiro superdireito, intermediando entre a Constituição e a lei ordinária". (página 83).

O autor se filia à segunda corrente, ancorando o seu argumento na autonomia dos governos locais. Modernamente, a Carta Magna dispõe expressamente em favor da primeira corrente, consoante o artigo 146.

5.3. FINALIDADES E LIMITES DAS NORMAS GERAIS

Como foi dito no tópico 3., supra, muitos autores foram pelo caminho aberto por Rubens Torres de Souza, no sentido de assentarem o aspecto teleológico das normas gerais.

Geraldo Ataliba é claro a respeito: "Em suma, cabe norma geral de direito tributário:

a) para preencher as lacunas do texto constitucional, quando não o possam ser por iniciativa das ordens parciais interessadas;

b) para dirimir conflitos de competências;

c) para complementar, quando couber, as limitações constitucionais ao poder de tributar." (Normas gerais de direito financeiro e tributário..., p. 67).

Para Walter Miroyuki Yano, "as normas gerais de direito tributário têm por função, unicamente, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar". (Funções das normas gerais de direito tributário, p. 109).

No entendimento de Vera Maria Araujo Damiani, "as Normas Gerais de Direito Tributário" (aspas do autor) têm por objetivo o desenvolvimento de preceitos asseguratórios da unidade do sistema". (p. cit., p. 33).

O entendimento do Professor Celso Cordeiro, no tocante ao assunto, já foi por nós exposto no tópico 3., supra.

Cabe então, a título de surpresa, sancionar como Rubens

Gomes de Souza via a finalidade das normas gerais. Dizia ele: "A finalidade nos parece muito clara: permitir que, através da legislação ordinária federal sobre normas gerais, sejam fixadas as conseqüências necessárias dos preceitos constitucionais em matéria financeira de forma a assegurar a atuação efetiva e uniforme de tais preceitos." (Normas gerais de direito financeiro, p. 23).

A questão relativa aos limites, que mereceu um artigo de Paulo de Barros Carvalho, analisado logo a seguir, também foi atravessada por Rubens Gomes de Souza, nesse mesmo trabalho. Segundo ele, "... o limite do dispositivo é a competência legislativa das entidades políticas subordinadas à norma: note-se que dizemos genericamente "entidades políticas subordinadas à norma", e não especificamente "Estados e Municípios" (aspas do autor). Dessa forma, a competência legislativa da própria União, que por um lado é o conteúdo da norma, por outro lado é também o seu limite". (Op. cit., p. 23).

Paulo de Barros Carvalho examinou exaustivamente o que ele mesmo denomina de "verdadeiro sentido, conteúdo e alcance do comando constitucional contido no art. 18, § 1º da Constituição Federal revogada.

"1º. A norma geral é exceção no sistema; a regra é a exclusividade, de estrita consonância do "discrimen" (aspas do autor) constitucional. Sendo exceção, sua interpretação deve ser restritiva. O Congresso Nacional ao fazer uso desse importante instrumento legislativo, deverá interpretá-lo restritivamente;

"2º. A norma geral não pode criar tributos e, portanto, não é fonte de obrigação tributária. Como a Constituição não cria tributo algum, mas apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios para decretá-los, a lei complementar que, como o próprio nome indica, deverá complementá-la, também não poderá fazê-lo;

"3º. Não podendo criar tributos, evidentemente, não poderá dispor acerca das formas de extinção. Se não pode dizer como nasce, é intuitivo, que não possa também dizer como se extingue as obrigações tributárias. Da mesma forma, não poderá as normas gerais dispor sobre exclusão, suspensão e "constituição" (aspas do autor) do crédito tributário, tão-somente

porque tais matérias refogam, inteiramente, ao seu campo específico de competência;

"4". Por via de consequência, grande parte das disposições do Código Tributário Nacional - lei nº 5.172, de 1966 - não é norma geral de direito tributário, se bem que venham sob este título;

"5". Demais disso, a lei complementar que repete a Constituição é inócua e a que restringe ou amplia é inconstitucional, de maneira que resta, apenas, o campo específico sobre o qual deve versar a norma geral: a) dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes e b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar;

"6". Norma geral que extravasa o seu campo específico perde o caráter de lei nacional, pelo que não vinculará os Estados e Municípios, mas tão-somente à União, visto que o legislador complementar é o próprio legislador federal." (O campo restrito das normas gerais de direito tributário, p. 372).

Zelso Denari também faz observações pertinentes ao assunto, dividindo as normas gerais em "normas gerais de amplo alcance" e "normas gerais de alcance restrito". Partindo do Código Tributário Nacional, entende o autor que o mesmo "revela que a norma geral, num regime federativo, pode ser endereçada a uma, algumas ou a todas entidades tributantes. De fato, e existam normas gerais que vinculam, indistintamente, União, Estados e Municípios (comandos genéricos) ou determinadas pessoas jurídicas de direito público (comandos específicos)." (Normas gerais de direito tributário, p. 192-3).

Como se vê, pelo papel que as normas gerais apresentam no contexto jurídico-constitucional brasileiro, a doutrina vai além de sua simples definição, ou porque esta é impossível de ser essentada "a priori" ou, porque, caso isso seja possível, não consegue, entretanto, demarcar com a devida precisão os limites do objeto definido.

6. AS NORMAS GERAIS NA CONSTITUIÇÃO VIGENTE

Como diz o Professor Celso Cordeiro, em suas preleções aulas, para haver uma noção do sistema tributário de um país, basta se fazer seja acompanhado de modificações essen-

21
ciais do sistema econômico e político. Nessa perspectiva, as normas gerais não sofreram impactos novos. Não obstante, algumas particularidades devem ser apontadas, ao menos para haver uma visão geral da questão.

6.1. O RESGATE DA COMPETÊNCIA CONCORRENTE

Esta modalidade de competência foi prescrita pela Emenda nº 18/65. A Constituição de 1937 possuía dispositivo semelhante ao § 3º, do artigo 24, da atual Carta Magna. A Lei Fundamental de Bonn (art. 72) "autoriza a legislação privativa dos Estados-membros, no domínio da competência concorrente, enquanto perdurar a omissão do legislador federal". (Conforme Professor Celso Cordeiro. Limites e conflitos de competência no sistema tributário brasileiro, p. 202).

Sabe-se que a Lei Fundamental, juntamente com as Constituições da Espanha, Portugal e Itália, se constituíram na fonte de inspiração do Legislador Constituinte brasileiro. Assim, dispõe o artigo 72 da Lei Fundamental: "Artikel 72 (1) Im Bereiche der konkurrierenden Gesetzgebung haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrechte keinen Gebrauch macht." Tradução: "No plano da legislação concorrente, os Estados-membros têm a faculdade de legislar, tanto e enquanto a Federação não faça uso de sua faculdade legislativa."

Isso significa dizer, aliás como o Professor Celso Cordeiro já salientou, que os Estados-membros têm hoje, no plano constitucional, a competência primária para legislar sobre normas gerais (plena), atendendo suas peculiaridades.

Esta competência aos Estados-membros oferecida, veio atender uma antiga aspiração dos governos locais, no sentido de terem mais autonomia. Esta, ao que parece, foi atendida, ressaltando, ao mesmo tempo, uma espécie de Federalismo cooperativo e não mais centralizado, como vinha sendo até então.

6.2. A VITÓRIA DA CORRENTE TRIBUTÁRIA

Como vimos no subtópico 5.2., supra, duas correntes dis-

putavam a exegese do parágrafo 1º, do artigo 13, da Constituição revogada. Pelo artigo 146 e incisos, acabou prevalecendo a corrente tricotômica. A respeito desse artigo, comenta Francisco Chagas de Moraes que "Os princípios gerais de tributação que interessam à União, Estados e Municípios, para que possam ser aplicados, estão a depender da edição de lei complementar, conforme prevê o art. 146, em seus incisos I a III. Em sua redação, tais princípios apresentam redação quase idêntica à da Constituição anterior, excluindo apenas o último (III), quanto ao ficar delimitado o campo de normatização das normas gerais em matéria de legislação tributária, aquela foi circunscrito aos assuntos referidos nas letras "a" e "b", quando na anterior, esse campo apresentava maior amplitude". (O sistema tributário na Constituição de 1968, p. 97).

6.3. A QUESTÃO TERMINOLÓGICA NA CONSTITUIÇÃO VIGENTE

Ao se confrontar o artigo 24 com o artigo 146, da Carta Magna de 1988, algumas particularidades saltam aos olhos.

A primeira diz respeito à distinção entre Lei Nacional e Lei Federal, rescida na Constituição revogada. A discussão hoje subsiste, uma vez que o parágrafo 3º, do artigo 24, menciona Lei Federal quando, na verdade, se trata de Lei Nacional. Caso contrário, não teria sentido o parágrafo 4º, do mesmo artigo, assim enunciado: "A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário."

A segunda é pertinente ao confronto entre o parágrafo 1º, do artigo 24, com o inciso III, do artigo 146. Este diz que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, determinando, nas letras, o seu conteúdo. Aquele prescreve que, no âmbito da legislação corrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. Os dois preceitos têm coerência, mas pergunta-se: como a União, na condição de pessoa jurídica de direito público interno ou, na visão kelseniana, na categoria de ordem parcial, vai regulamentar as questões tributárias (ou financeiras) de seu interesse? Literalmente, a União, nesta condição, não teria competência, o que é um absurdo. Carlos Vervi

miniano já alertava que estas interpretações devem ser evitadas. Resta então o sentido implícito, qual seja, o de que a União, na condição descrita, terá a Lei Federal como instrumento para prescrever suas questões tributárias e financeiras.

Uma terceira se relaciona, também, com a justaposição do parágrafo 3º, do artigo 24, com o "caput" do artigo 146. Este é taxativo: "Cabe à lei complementar". E o inciso III, como já vimos, trata de normas gerais. Aquela, por sua vez, permite que os Estados-membros legislem, plenamente, sobre normas gerais. Como entender, se as normas gerais devem ser veiculadas por Lei Complementar? Acreditamos que a solução está no aspecto material e não formal. Assim, deve-se prestar atenção ao parágrafo 3º, do artigo 24, "in fine": "para atender a suas peculiaridades." Desta forma, pensamos que os Estados-membros, no exercício de sua competência contida no parágrafo 3º, do mencionado artigo, não podem tratar do assunto prescrito e/ou previsto no inciso III, do artigo 146.

Por fim, uma quarta foi entrevistada por Francisco Chagas. Vejamos seu raciocínio: "... nos leva a meditar sobre o conteúdo das disposições contidas nos artigos 40, I e 61, § 1º, II "b", face ao disposto no art. 2º, onde está insculpido o princípio fundamental que prevê a separação de poderes.

O primeiro dispositivo constitucional estabelece que: "Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República: "dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: I - sistema tributário". Já no outro dispositivo, está declarado que: "São de iniciativa do Presidente da República as leis que disponham sobre: b) ... matéria tributária." Ora, se cabe ao Congresso legislar sobre sistema tributário, como iríamos interpretar a regra contida no art. 61, § 1º, II, "b", que, de forma peremptória, prevê a ser de iniciativa privativa do Presidente da República as leis sobre matéria tributária. Sistema tributário e matéria tributária possuem ou não idêntico significado, ou estaria o primeiro revestido de normatividade mais abrangente?

"Como conciliar a regra de competência atribuída ao legislador para disciplinar o sistema tributário, ao lado da que declara ser de iniciativa do Presidente da República as leis que disponham sobre matéria tributária, face a norma

constitucional (art. 2º), a qual integra o elenco de Princípios Fundamentais e prevê a separação de poderes?" (Op. cit., p. 103-4).

Convém aqui frisar um ponto que, sob outra óptica, o Professor Raul Machado já chamou a atenção em suas ensinanças acadêmicas.

A Constituição atual não tratou de corrigir um erro técnico que vem desde a Constituição revogada. Observemos o artigo 1º: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:". O artigo 1º, da Carta revogada, dizia: "O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios."

Em primeiro lugar, a expressão "federativa" aparece como adjetivo, o que não está correto. República é forma de governo e não de Estado. Ensina Bobbio: "... [a]quiavel substituiu a tripartição clássica, aristotélico-polibiana, por uma bipartição. As formas de governo passam de três a duas: principados e repúblicas." (A teoria das formas de governo, p. 73). Além disso, as formas de governo, desde a literatura política clássica, são classificadas (adjetivadas) em boas e más.

Em segundo lugar, a expressão "federativa" quer indicar que a forma de Estado brasileiro é uma Federação, ou seja, um Estado Federal. Lemos em José Afonso de Silva: "Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro." (Curso de direito constitucional positivo, p. 88). Ora, nas duas Cartas citadas, a União, como pessoa de Direito Público interno não aparece. O que resulta então da união indissolúvel dos Estados-membros? Dá a impressão que o resultado é uma abstração metafísica. Entretanto, no decorrer da Carta, a União (como orden parcial) aparece, tal como uma Fênix, não das cinzas, como conta a mitologia, mas para exercer o controle centralizado, herança da fase colonial. Além, tem

vezes que a União exsurge, por se assim dizer, até de forma prepotente, considerando que ela não se apresenta no umbral da Constituição. O artigo 127, do CTU, é um exemplo. O Professor Celso Cordeiro considera este preceito inconstitucional, diante do princípio da isonomia. Edgar Lincoln também chama a atenção ao fato de que não se pode, diante do princípio da isonomia, invocar "níveis de governo" para, com eles, justificar uma desigualdade. (Op. cit., p. 107).

A Lei Fundamental também fala em República Federativa, mas logo se corrige. Diz o artigo 20: "Artikel 20 (1) Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat." Tradução: "A República Federal da Alemanha é um Estado Federal, democrático e social." Quer dizer: a expressão "federal" aparece aí não só como adjetivo, mas também como substantivo e, nesse, se alberga a União, como ordena parcial. A respeito, comentam Seifert/Hönig: "Aus der Bestimmung, dass die Bundesrepublik Deutschland ein Bundesstaat ist, folgt einmal, dass sie kein besser Staatenbund der Länder ist, sondern selbst Staatscharakter besitzt," (Das Deutsche Bundesrecht Taschenkommentar, p. 124). Tradução: "Desta definição, que a República Federal da Alemanha é um Estado Federal, segue que ela não é somente uma simples confederação dos Estados-membros, mas que possui caráter estatal próprio."

7. AS NORMAS GERAIS VISTAS SOB A ÓRBITA KELSENIANA

A teoria de Kelsen, com a qual se explica a legitimidade da Constituição, ou melhor, o seu fundamento, i.é, pela pressuposição da existência de norma fundamental, é possível, pelo menos assim pensamos, situar as normas gerais dentro de um sistema federativo do Estado, como é o caso brasileiro.

Uma comparação, no nosso pensamento fica assim anunciada: enquanto a norma fundamental (Grundnorm) representa para a Constituição, as normas gerais representam para o restante do sistema jurídico-político. Em outras palavras: assim como a norma fundamental fundamenta a Constituição, dando-lhe unidade, assim também as normas gerais fundamentam a legislação pertinente, assegurando, com isso, a unidade do federalismo. Nesse sentido, pelo princípio da representatividade, nenhuma pessoa

de Direito Público interno está excluída da formulação das normas gerais, uma vez que estas estão retratadas na Constituição feita pelo Poder Constituinte. O inciso III, do artigo 146, da Constituição vigente, inclusive fixou o conteúdo material sobre o qual a Lei Complementar irá se ater ao tratar das normas gerais, a nível de Lei Nacional.

Nesta perspectiva, entra também, como um fator positivo, a questão da interpretação. As normas gerais, tal como a Constituição não desce a detalhes. Elas contêm princípios que devem ser considerados com o preâmbulo de nossa Constituição, ou seja, o que está proscrito no artigo 3º: "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I- construir uma sociedade livre, justa e solidária; II- garantir o desenvolvimento nacional; III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

O desiderato do Legislador Constituinte não encontra nas normas gerais um poderoso instrumento de realização? Pensamos que sim, na medida em que as normas gerais visam precipuamente equilibrar e ordenar os interesses das ordens parciais, componentes da Federação, pertinentes aos tributos e às finanças. E uma Federação que possua um sistema tributário e financeiro eficaz e pujante, não revela prosperidade, fazendo os seus cidadãos felizes?

8. CONCLUSÃO

Embora a Constituição de 1946 prevísse o tema das normas gerais, até hoje não há nenhuma obra específica sobre o assunto. O único livro que existe, o de Cláudio Martins intitula-se, é bem verdade, de "Normas gerais de direito tributário" mas, mas há apenas uma relação sermônica, e não de conteúdo. Pois o autor aprouve examinar a matéria contida no Livro Segundo, do Código Tributário Nacional, que tem título igual.

Por isso, e pelo fato de ser a matéria escurraçalho, intentamos fazer uma modesta pesquisa.

O que se percebeu nas leituras, salvo raras exceções, nas quais o Professor Celso Cordeiro, sem nenhum favor, está in-

cluído, é uma falta de autonomia no que pertine ao conhecimento da Constituição. Talvez pela herança romanística, nossa doutrina ainda está afeirada a uma visão um tanto privatista do Direito Público. Nesse sentido, a Constituição é um documento que se analisa por último quando, na verdade e, corretamente, a perquirição deveria partir dela.

A nova Carta, sem dúvida, trouxe algumas novas facetas ao nosso federalismo. Uma delas se refere a implantação de um sistema mais cooperativo. E uma outra, corolária daquela, demonstra uma abertura da União, no sentido de deixar participar, também, as outras ordens parciais na administração dos interesses comuns. Neste contexto, as normas gerais cumprirão um grande papel. Exalé que o seu brilho ponha a caminho mais juristas em direção a uma autêntica e moderna compreensão da Constituição.

4. SILVA, João. *Constituição, Carta, Carta Política Nacional*. Rio de Janeiro, 1964.
5. *Constituição Federal*. 24. Edição. 1973.
6. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
7. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
8. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
9. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
10. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
11. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
12. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.
13. *Constituição da República*. 21. Edição. 1973.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

28

1. ATALIBA, Geraldo. "Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 112, § 1º, do texto constitucional)." *Rev. de Informação Legislativa*, nº 75, jul./set., 1982. P. 83 e ss.
2. ———. "Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário." *Rev. de Informação Legislativa*, nº 85, jan./mar., 1985. P. 233 e ss.
3. ———. "Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios - limites a norma geral - Código Tributário Nacional." *Rev. de Direito Público*, nº 10, v.2. Out./dez., 1969. P. 45 e ss.
4. BORGES, Norberto. A teoria das formas de governo. 3ª ed. Brasília, Ed. UnB, 1980.
5. BORGES, José Couto Paiva. "Normas gerais de direito tributário." *Rev. de Secretaria de Assuntos Jurídicos, Recife*, nº 2, jan. 1974. P. 57 e ss.
6. BRASIL. Leis, decretos, etc., Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 1984.
7. BRASIL. Constituição Federal, Ed. Saraiva, 1985.
8. BRASIL. Constituição Federal, Ed. Malvi, 1988.
9. CARVALHO, Paulo de Barros. "O campo restrito das normas gerais de direito tributário." *Rev. dos Tribunais*, nº 433, nov. 1971. P. 297 e ss.
10. DAMIANI, Vera Maria Araujo. "Tese - normas gerais de direito tributário." *Rev. de Direito Tributário*, nº 19/20, v.6. Jan./jun., 1982. P. 28 e ss.
11. DEPARTI, Zelmo. "Normas gerais de direito tributário." *Rev. de Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, nº 19, dez. 1981/dez. 1982. P. 191 e ss.
12. FARUCCINI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª tiragem de 4ª ed. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1984. v.1.
13. HAMILTON, Alexander et alii. O federalista. Brasília, Ed. UnB, 1984.
14. HEGEL, Georg W.F. Princípios de filosofia do direito. 3ª ed. Lisboa, Ed. Guimarães Ltda., 1966.
15. KELSEN, Hans. Teoria general del derecho y del estado. Mexico, Ed. Imprenta Universitaria, 1946.
16. ———. Teoria pura do direito. 4ª ed. Coimbra, Ed. Alameda - Editor, sucessor, 1979.
17. LACMID, Celso Cordeiro. Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro. Tese, Belo Horizonte, 1984.

zonto, 1968.

Tratado de direito tributário brasileiro - crédito tributário. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1964. v.6.

15. MARTINS, Cláudio. Normas gerais do direito tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1969.

16. MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário na constituição de 1988. São Paulo, Ed. Saraiva, 1989.

17. COELES, Francisco Chagas de. "O sistema tributário na constituição de 1988." Suplemento Tributário da LTr, nº 12, 1989. P. 95 e ss.

18. ROGA, Edgard Lincoln de Fregenga. "Aspectos da técnica jurídico-legislativa aplicáveis à interpretação do regime jurídico das leis complementares à constituição federal." Rev. de Informação Legislativa, nº 70, abr./jun., 1981. P. 97 e ss.

19. SEIFERT, Karl-Heinz/HOMIG, Dieter. Das Deutsche Bundesrecht Taschenkommentar. 2. Auflage, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1985.

20. SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 5ª ed. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1989.

21. SOUZA, Rubens Gomes de. "Normas gerais de direito financeiro." Rev. Forense, nº 615/616, v.155. Set./out., 1954. P. 21 e ss.

22. YANO, Walter Hiroyuki. "Funções das normas gerais de direito tributário." Rev. da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, nº 19, dez. 1981/dez. 1982. P. 125 e ss.