

FUNÇÃO ARBITRAL DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL NOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

ARBITRAL ROLE OF THE CONSTITUTIONAL COURT IN TAX COMPETENCE CONFLICTS

SERGIO VILLANOVA VASCONCELOS

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP.
Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Especialista
em Contabilidade, Controladoria e Finanças pela FIPECAFI. Advogado.
sergiovmv@hotmail.com

Resumo: A Constituição Federal de 1988 trouxe um sistema rígido em matéria de discriminação de competência tributária privativa para cada ente federado. Entretanto, não é incomum que dois ou mais entes se considerem como intitulados a tributar uma determinada situação, gerando, com isso, o chamado conflito de competência. Nesse contexto, pretendemos analisar a importância do papel do Supremo Tribunal Federal na resolução desse conflito com base no exercício de sua função arbitral, de maneira a assegurar a unidade e harmonia na Federação.

Abstract: The Federal Constitution of 1988 brought a rigid system in terms of discrimination of legislative competence in tax matters to each federated entity. However, it is not uncommon for two or more entities to consider themselves entitled to legislate with respect to a specific situation, thus generating the so-called conflict of competence. In this context, we intend to analyze the importance of the role of the Federal Supreme Court in resolving this conflict based on the exercise of its arbitration function, to ensure the unity and harmony in the Federation.

Palavras-chaves: direito tributário; federalismo; Tribunal Constitucional.

Keywords: tax law; federalism; Constitutional Court.

Sumário: 1. Introdução - 2. Federalismo e unidade federativa - 3. Função arbitral do Tribunal Constitucional e competência legislativa tributária - 4. Conclusão - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo examinar a função arbitral da Justiça Constitucional e seu papel nos eventuais conflitos de competência tributária entre os entes políticos em um Estado Federal, como a República Federativa do Brasil.

No federalismo, a autonomia é fundamental, não se concebendo ente autônomo que não disponha de recursos bastantes para suas necessidades, daí a importância de todos os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) terem recursos suficientes para fazer frente a todas as despesas decorrentes dos encargos que lhes cabem.¹

¹ CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a reforma tributária: utopia ou realidade? *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908.

Nesse contexto, para possibilitar que os entes federados tenham autonomia financeira, a Constituição Federal de 1988 definiu, sob a égide de um federalismo fiscal cooperativo, uma discriminação de rendas baseada não somente na fonte (definida pela repartição de competência tributária), mas também na distribuição do produto arrecadado.²

Para o presente trabalho interessa a discriminação de competências tributárias, pela qual a Constituição Federal atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público área própria para instituir seus tributos. Dessa forma, considerando que a Federação brasileira foi assentada sobre a distribuição privativa da competência tributária, podemos afirmar que ela é exclusiva, ou seja, cada ente político recebeu a sua, com a proibição de criar tributos entregues pela Constituição a outras entidades federativas, de maneira que cada ente político pode estabelecer somente os tributos que a Constituição lhe autorizou.³

Entretanto, quando da discriminação dessas competências, não é incomum que dois ou mais entes federados se considerem intitulados a tributar determinada situação, ocorrendo, assim, o chamado conflito de competência.⁴

Portanto, inúmeras são as discussões entre os entes políticos acerca da definição de quem é o competente para instituir e cobrar determinado tributo. Reconhecendo que se trata de uma questão conflituosa, a Constituição Federal estabeleceu, em seu Art. 146, que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inciso I), assim como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e dispor sobre normas gerais em matéria tributária (inciso III).

Entretanto, em especial nos casos de ausência de edição de lei complementar tributária sobre a matéria, com o exercício da competência legislativa plena por parte dos entes políticos com base no disposto no § 3.º do Art. 24 da Constituição Federal, muitas discussões surgem a respeito da autonomia legislativa desses entes, as quais acabam sempre desaguando no Supremo Tribunal Federal, a quem cabe a palavra final acerca dessa discriminação de competências.

Dessarte, utilizando como premissa a necessidade de autonomia financeira dos entes políticos dentro de uma Federação como a brasileira,⁵ em que sua principal fonte de receita são os tributos por eles cobrados, pretendemos analisar em nosso estudo a atuação do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos acerca de conflitos de competência tributária do ponto de vista de sua função arbitral, cujo objetivo é

2 TORRES, Heleno Taveira. Direitos fundamentais e conflito de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro: o caso dos municípios. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 6, n. 33, p. 57, maio/jun. 2008.

3 BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 218.

4 SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviços e comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 249.

5 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 24.

realizar o acerto dos conflitos do sistema, em especial nos casos que envolvem a discussão a respeito da competência dos entes políticos.⁶

2. FEDERALISMO E UNIDADE FEDERATIVA

Não existe modelo único de Estado Federal, pois cada ordem constitucional possui a prerrogativa de definir sua própria Federação.⁷ Na verdade, ela é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar no tempo e no espaço de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo.⁸

Nesse contexto, Sampaio Dória destaca que se torna problemático desenhar o protótipo de um desenho federativo, uma vez que, salvo idealmente, deverá ele se acomodar às cambiantes realidades nacionais que, no tempo e no espaço, induzem soluções peculiares e próximas.⁹

Um dos elementos comuns dos Estados Federais, e vista como uma característica essencial de sua configuração, é a autonomia dos entes federados, pela qual se estabelece uma divisão territorial de poder, em decorrência de uma série de fatores de natureza econômica, social, cultural, geográfica, entre outras.¹⁰

Nesse cenário, o Estado Federal é caracterizado pela superposição de duas ordens jurídicas, quais sejam a federal, representada pela União, e a federada, representada pelos Estados-membros, cujas respectivas esferas de atribuição são determinadas pelos critérios de repartição de competências constitucionalmente estabelecidos.¹¹

Portanto, uma condição essencial do Estado Federal é exatamente a autonomia dos entes políticos nacionais, garantida pela própria Constituição, e não pela União, na qualidade de ente político de direito interno.¹² Essa autonomia consiste essencialmente nos poderes de auto-organização e autogoverno das unidades federadas, sendo ela a principal nota distintiva da forma federativa de Estado e sem a qual o Estado Federal deixa de existir.¹³

Não por acaso, outro aspecto essencial do Estado Federal é que ele, em regra, caracteriza-se por uma proibição de secessão, de modo que, uma vez constituída a

⁶ TAVARES, André Ramos. *Teoria da justiça constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297.

⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 885.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 116.

⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Buschatsky, 1972. p. 10.

¹⁰ CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1, p. 188.

¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 857.

¹² BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Federalismo e ICMS: estados membros em “guerra fiscal”. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 34-35.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 859.

Federação, não é possível a retirada por parte das unidades federadas, pois a autonomia (e não soberania) não engloba tal possibilidade, daí afirmar que a indissolubilidade do vínculo federativo é um dos principais elementos dessa forma de Estado.¹⁴

Diante desse contexto, a Constituição Federal, nos termos do inciso I do § 4.º do Art. 60, determinou que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado. Assim, foi criada uma vedação à pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação¹⁵ que possua a natureza de uma limitação material ao poder de reforma constitucional, também chamada de cláusula pétreia.¹⁶

Voltando à questão da autonomia dos entes federados, Sampaio Dória ensina que no regime federativo se verifica a existência de um mínimo irredutível de autonomia dentro do centro e da periferia, exercitada no âmbito das competências próprias, estas sim dinâmicas e cambiantes. Esse mínimo irredutível de autonomia política tem sido centrado na capacidade de livremente poderem a entidade central e as locais constituir os órgãos de seu governo dentro de normas que um poder mais alto (soberania) lhes haja ditado, com a conseqüente autonomia financeira.¹⁷

Portanto, a União não se confunde com o Brasil, sendo ela apenas um dos entes federativos que compõem o Estado Federal brasileiro. Tanto é assim que o Art. 18 da Constituição Federal dispõe que a República Federativa do Brasil compreende a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”.¹⁸ Assim, no Brasil, a União e os demais entes federados ocupam, juridicamente, o mesmo patamar hierárquico,¹⁹ daí por que devem receber tratamento jurídico-formal isonômico.²⁰

Note-se que falar em igualdade jurídica não significa identidade de atribuições constitucionalmente fixadas para a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, mas somente que elas, embora diversas, correspondem todas a enunciados de competência, postos em atuação mediante princípios e normas estabelecidos na própria Constituição Federal.²¹ Dessarte, as diferenças entre os entes federados não estão nos níveis hierárquicos que ocupam, mas sim nas competências distintas que receberam da Lei Maior, não havendo, portanto, qualquer supremacia da União sobre os Estados-membros e Municípios, em decorrência do princípio da isonomia das pessoas constitucionais, que, apesar de ser implícito, não pode ser considerado inferior em relação aos princípios expressos em nossa Constituição Federal.²²

¹⁴ *Ibidem*. p. 858-859.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 69.

¹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 867.

¹⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Buschatsky, 1972. p. 11.

¹⁸ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 883.

¹⁹ *Ibidem*. p. 865.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 126.

²¹ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975. p. 9-12.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 126.

Fixada a ideia de que deve ser respeitada a isonomia dos entes federados, não existindo qualquer hierarquia entre as ordens jurídicas parciais (tanto a central quanto as periféricas), cabe trazer ao presente estudo mais uma importante característica do princípio federativo, que é a busca de um equilíbrio entre a necessária uniformidade da Federação e a diversidade dos entes federados.

Isso porque, segundo Humberto Ávila, o ideal federativo consiste, precisamente, no equilíbrio entre o todo e as partes que o compõem, isto é, na harmonia entre dois princípios: os princípios da autonomia e da uniformidade federativas.²³ Tanto é assim que, como destaca André Ramos Tavares, é preciso encontrar um justo equilíbrio entre a autonomia e a necessária unidade.²⁴

Nesse contexto, como o ideal federativo consiste num compromisso entre a autonomia dos entes federados e a unidade da Federação, mostra-se indispensável um instrumento legislativo que limite a autonomia dos entes federados em favor da uniformidade legislativa, e será o ordenamento constitucional a decidir quais as matérias carecedoras de unificação e quais aquelas que exigem uma regra não uniforme. Logo, uma maneira que a Constituição Federal utilizou para garantir uniformidade de atuação de todos os entes federados na relação que mantém com os contribuintes foi reservar à lei complementar a função de estabelecer normas gerais válidas em todo o território nacional, instituindo, assim, um sistema de uniformidade federativa.²⁵

Note-se que a Constituição Federal de 1988 reservou um papel relevante às leis complementares em matéria tributária,²⁶ dispondo em seu Art. 146 que cabe à lei complementar (I) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (III) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (III.a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (III.b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (III.c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e (III.d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Assim, como ensina Humberto Ávila, a instituição de regras de reserva de lei complementar não contradita o princípio federativo, antes, realiza-o, ainda que pelo viés acentuado da uniformidade. Isso porque o princípio federativo impõe a execução conjunta dos ideais de uniformidade e de autonomia, que devem conviver, pois são

²³ ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 157, p. 109, 2008.

²⁴ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 871.

²⁵ ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 157, p. 109-110, 2008.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 82.

coimplicados, cabendo à Constituição estabelecer a preponderância de cada um deles para cada matéria.²⁷

É exatamente com foco nesse âmbito material de validade que deve ser analisada a questão da função de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, em especial com o objetivo de manter a coerência e a unidade do sistema federativo brasileiro, ou, nas precisas palavras de Celso Ribeiro Bastos, para a “construção de um sistema normativo tributário harmônico”,²⁸ funcionando a lei complementar como um verdadeiro estabilizador desse sistema.²⁹

Nesse caso, surge a seguinte questão: na ausência de lei complementar tributária tratando de normas gerais, podemos falar que a competência dos entes federados para dispor acerca dos impostos de sua competência é plena?

Como se sabe, nos termos do Art. 24, inciso I, da Constituição Federal, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre Direito Tributário. O § 1º daquele artigo, por sua vez, determina que, no âmbito da competência concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º). Entretanto, inexistindo lei federal sobre normas gerais, o § 3º dispõe que os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades, e a superveniência daquela lei federal de normas gerais suspenderá a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário.

Na mesma linha, o § 3º do Art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determinou que, “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar lei necessárias à aplicação do sistema tributário nela previsto”.

A leitura do disposto no mencionado Art. 24 da Constituição Federal, combinada com o § 3º do Art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deve ser feita com o Art. 146 do Texto Maior.

Assim, na hipótese de ausência de lei complementar tratando das normas gerais que envolvem determinado imposto estabelecido na Constituição Federal, os entes federados que possuem competência para instituir o tributo poderão editar lei ordinária para instituí-lo, nos termos do § 3º do Art. 24, combinado com o § 3º do Art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Entretanto, voltando ao nosso questionamento anterior, na ausência de lei complementar, a competência legislativa do ente federado é plena, ou deverá existir alguma restrição em nome da manutenção da harmonia do sistema federal, com o intuito de manter sua unidade?

²⁷ ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 157, p. 111, 2008.

²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 96.

²⁹ *Ibidem*. p. 159.

Nesse contexto, destaca-se o importante papel do Supremo Tribunal Federal, em especial no exercício de sua função arbitral, cujo objetivo é realizar o acerto dos conflitos do sistema, em especial nos casos que envolvem a discussão a respeito da competência dos entes políticos. Nesse sentido, o Tribunal Constitucional procurará resolver eventuais conflitos que surjam entre as entidades constitucionais, fundamentado exclusivamente na preocupação de superá-los.³⁰

Vejamos, então, o exercício da função arbitral por nossa Corte Suprema na solução de eventuais conflitos envolvendo a competência legislativa entre entes federados, em especial nos casos de inexistência de lei complementar tributária disposta acerca da matéria.

3. FUNÇÃO ARBITRAL DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA

Sendo a repartição de competências considerada um dos elementos essenciais ao federalismo e sua caracterização efetiva,³¹ é preciso ter em mente que a Constituição Federal procedeu a uma partilha bastante minuciosa e complexa dos poderes legislativos de cada ente federativo.³²

Para o que interessa ao presente trabalho, vamos focar nossa análise na competência concorrente, disposta no Art. 24 da Constituição Federal. Nesse caso, temos o estabelecimento do chamado “condomínio legislativo” entre entidades federativas, pelo qual compete a esses entes legislar em caráter concorrente, ou seja, concomitantemente sobre os temas elencados naquele artigo, entre os quais se encontra o Direito Tributário.³³

Nesse contexto, voltamos à pergunta do item anterior: o que acontece no caso em que não foi editada a norma geral que deverá regular esse condomínio legislativo, em especial nos casos que envolvem o exercício da competência tributária?

Para responder a essa questão, é necessário lembrar a lição de Celso Ribeiro Bastos, que afirma que a criação e a cobrança de impostos não podem ficar na dependência exclusiva do legislador complementar, sob pena de negar competência para a formulação das respectivas políticas governamentais quer pelos Estados, quer pelos Municípios.³⁴

Além disso, precisamos ter em mente que o § 3º do Art. 24 permite que os entes federados exerçam competência legislativa plena, desde que seja “para atender a suas peculiaridades”.

³⁰ TAVARES, André Ramos. *Teoria da justiça constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297.

³¹ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 916.

³² *Ibidem*. p. 918.

³³ *Ibidem*. p. 927.

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 159.

Como lembra Luís Eduardo Schoueri, essa competência não é totalmente plena, pois apenas pode ser exercida na medida necessária para que eles, no caso, os Estados, possam exercer sua competência própria de legislador sobre normas particulares, ou seja, somente para atender a suas peculiaridades locais.³⁵

Como destaca Fernanda Dias Menezes de Almeida § 3º do Art. 24 transfere aos Estados a competência legislativa plena para que cada um atenda às respectivas necessidades, não podendo nenhum deles legislar para os demais.³⁶

Diante desse cenário, mais uma pergunta nos vem à mente: a quem cabe definir qual o limite dessa competência legislativa plena dos Estados-membros?

Por essa razão, é absolutamente indispensável que haja um árbitro do pacto federativo capaz de fiscalizar a atuação de todos os componentes da federação. No Brasil, boa parte dessa função é atribuída ao Supremo Tribunal Federal.³⁷

André Ramos Tavares desenvolve essa ideia de função arbitral do Tribunal Constitucional, destacando que, por dela, é realizado o acerto dos conflitos do sistema, em especial nos casos que envolvem a competência, ou seja, a atuação normativa ou material dos poderes, procurando solver os eventuais conflitos que surjam, fundamentada exclusivamente na preocupação de superar o atrito entre entidades constitucionais, assegurando assim o equilíbrio entre elas.³⁸

Nos regimes federais, a importância da função arbitral torna-se ainda mais importante, pois o controle federal por meio dessa função possui como finalidade básica a manutenção da estrutura federativa, devendo proporcionar um adequado equacionamento do atrito surgido. Logo, a decisão do Tribunal Constitucional, nesses casos, operará como uma interpretação constitucional para determinar os limites, os contornos precisos, constitucionalmente fixados para cada um dos poderes ou entidades envolvidas no conflito estabelecido, e deverá formar um comando genérico aplicável indiscriminadamente para todas as situações futuras nas quais se pudesse repetir a mesma ocorrência.

Portanto, é de se reconhecer o papel de árbitro constitucional do federalismo que desempenha o Supremo Tribunal Federal, pois de sua interpretação construtiva dependerá a eficácia do sistema de repartição de competências.³⁹

Entendemos que essa função arbitral do Tribunal Constitucional pode ser aplicada aos casos que envolvem conflitos de competência em matéria tributária, em especial

³⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 92-94.

³⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 139.

³⁷ PIRES, Thiago Magalhães. *As competências legislativas na Constituição de 1988: parâmetros para sua interpretação e para a solução de seus conflitos*. 2011. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011, p. 59.

³⁸ TAVARES, André Ramos. Justiça constitucional e suas fundamentais funções. *Revista de Informação Legislativa*, ano 43, n. 171, p. 35, jul./set. 2006.

³⁹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 135.

àqueles que, em decorrência da ausência de lei complementar para resolver tais conflitos, o Supremo Tribunal Federal precisa analisar se o ente político, ao exercer sua competência tributária, extrapolou os limites dessa competência, afetando, portanto, a competência de outros entes federados.

Um exemplo prático que pode ilustrar esse ponto é o julgamento do Recurso Extraordinário Nº 851.108,⁴⁰ no qual o Ministro Dias Toffoli, a partir de premissas adotadas por vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destaca que como o § 3º do Art. 24 da Constituição Federal somente autoriza os entes federados a legislar de maneira plena “para atender a suas peculiaridades”, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, imiscua-se em outras unidades federadas ou envolva conflito federativo. Em outras palavras, essa competência “plena” não poderia ser exercida com relação a uma matéria tributária que, fatalmente, compreendesse o inter-relacionamento de mais de um Estado, ou seja, não compreenderia o trato de matérias tributárias eminentemente nacionais, que podem afetar outros entes federados, mesmo que da mesma espécie, como ocorre entre os Estados-membros.

Note-se que, no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 851.108, nossa Suprema Corte analisou se os Estados-membros poderiam exercer a competência legislativa plena e cobrar o Imposto Transmissão *Causa Mortis* e doação (“ITCMD”), apesar da inexistência da lei complementar mencionada no inciso III do § 1º do Art. 155 da Constituição Federal, que determina que o ITCMD terá competência regulada por lei complementar para incidir nos casos em que (i) o doador tenha domicílio ou residência no exterior; e (ii) o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

No entanto, como existe o elemento da extraterritorialidade na matéria discutida no Recurso Extraordinário Nº 851.108 e, até o presente momento, ainda não foi editada lei complementar de normas gerais a respeito do assunto, o Ministro Dias Toffoli decidiu pela impossibilidade de cobrança do ITCMD nesses casos.

Um outro exemplo para ilustrar o tema ora em debate, é o Recurso Extraordinário 1.287.019,⁴¹ em que se analisou a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal efetivarem a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS em decorrência da alteração promovida pela Emenda Constitucional 87/2015, suprimindo a ausência de lei complementar tratando acerca da matéria por meio do Convênio ICMS 93/2015.

Nesse caso, o Ministro Dias Toffoli também salientou que a competência plena no direito tributário para entes federados só existe quando for para atender a suas peculiaridades, não se estendendo ao tratamento de matéria tributária que, inevitavelmente, atinja o relacionamento entre as unidades federadas ou envolva conflito federativo, como é o caso do diferencial de alíquotas do ICMS.

⁴⁰ STF, Tribunal Pleno, *Recurso Extraordinário Nº 851.108*, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1.º.03.2021.

⁴¹ STF, Tribunal Pleno, *Recurso Extraordinário 1.287.019*, Rel. para Acórdão Min. Dias Toffoli, j. 24.02.2021.

Portanto, por inexistir lei complementar tributária tratando a respeito do assunto, o Supremo Tribunal Federal julgou que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a Emenda Constitucional 87/2015 não podem produzir efeitos enquanto não for editada uma lei complementar dispondo sobre a matéria.

Entendemos que esses julgamentos são bons exemplos da atuação da função arbitral de nossa Corte Constitucional na definição dos limites da competência tributária plena dos Estados para legislar acerca dos tributos de sua competência, nos casos de ausência de lei complementar dispondo acerca de normas gerais para evitar conflitos entre esses entes federados.

Até porque o Tribunal Constitucional é reconhecidamente o foro mais adequado para o desenvolvimento da função de garante do equilíbrio entre territórios autônomos dentro de um mesmo Estado. Assim, a atuação de um Tribunal federal, nessa matéria, permite que se promova uma harmonização do entendimento acerca das competências de cada entidade integrante do Estado, devendo-se ter em mente que sua finalidade básica não será meramente a manutenção de certa estrutura normativa, mas sim da própria estrutura federativa.⁴²

Nesse contexto, é preciso ter mente a lição de André Ramos Tavares, no sentido de que a repartição de competências é considerada um dos elementos essenciais do federalismo,⁴³ e esse ponto pode ser confirmado de maneira cristalina no caso da discriminação de competências tributárias, uma vez que a Constituição Federal adotou um regime rígido nessa repartição, sendo essa a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessários à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo.⁴⁴

Por se tratar de um sistema rígido, a regra, em matéria de impostos, é a privatividade, ou exclusividade, da competência das pessoas políticas, para instituí-los e arrecadá-los.⁴⁵ Em outras palavras, a Constituição delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte a cada ente político,⁴⁶ sem a possibilidade de ocorrência de sobreposição de competências tributárias, daí afirmar que a Carta Maior não permite a bitributação jurídica.⁴⁷

Como se pode perceber, é essencial à própria estrutura federativa definida pela Constituição o respeito de cada ente federado à sua esfera de competência, exatamente com o intuito de se evitarem conflitos de competência que venham a afetar a unidade federativa.

⁴² TAVARES, André Ramos. *Teoria da justiça constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 313-315.

⁴³ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 916.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 83.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 105-106.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 432.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 25.

Dessa forma, nos casos em que inexistente lei complementar tributária sobre determinada questão tributária, os limites da competência legislativa plena dos entes federados (§ 3º do Art. 24 da Constituição Federal) em um caso concreto deve ser objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua função arbitral, uma vez que aquela competência plena somente pode ser exercida para atender as peculiaridades do ente que editou a norma, sem que seus efeitos entrem em rota de colisão com a competência de outro ente e, assim, abalem um dos núcleos da estrutura federativa, que é a repartição de competência.

Portanto, podemos concluir que, no exercício de sua função arbitral, o Supremo Tribunal Federal exerce um importante papel na manutenção de um sistema tributário harmônico na Federação brasileira, reforçando o respeito aos princípios da autonomia e da uniformidade federativa.

4. CONCLUSÃO

Conforme procuramos apontar neste estudo, a função arbitral do Tribunal Constitucional tem como objetivo realizar o acertamento dos conflitos do sistema, em especial nos casos que envolvem a discussão a respeito da competência dos entes políticos, o que inclui a repartição de competências normativas.

Importante considerar que, por meio de sua atuação nessa matéria, o Supremo Tribunal Federal, promove uma harmonização do entendimento acerca das competências de cada entidade integrante do Estado, fortalecendo a manutenção da própria estrutura federativa.

No Brasil, a Constituição Federal trouxe um sistema rígido em matéria de discriminação de competências tributárias entre os entes federados, em que sua premissa básica é a privatividade dessa competência. Logo, não se mostra possível, em nosso sistema constitucional tributário, a ocorrência de sobreposição de competências tributárias, daí afirmar que a Carta Maior não permite a bitributação jurídica.

Nesse contexto, para evitar a ocorrência de conflitos de competência tributária entre os entes federados, a Carta Maior determinou que cabe à União dispor acerca de normas gerais sobre essa matéria, por meio de lei complementar. Entretanto, podem existir temas que não foram objeto de edição dessa espécie normativa, o que pode, a princípio, gerar uma lacuna em nosso sistema.

No entanto, nos casos de ausência dessas normas gerais, não se pode impedir que os entes federados legislem acerca dos tributos de sua competência. Todavia, nessa situação, não se pode permitir que eles tenham competência legislativa ampla e ilimitada para dispor sobre essa matéria, devendo se ater somente a suas peculiaridades locais, sem que tal norma atinja de alguma maneira os outros entes federados.

Nesse tipo de cenário, cabe ao Supremo Tribunal Federal definir os limites dessa competência normativa plena dos entes políticos, exercendo assim sua função arbitral

de manutenção da própria estrutura federativa, afinal de contas, a repartição de competência é considerada um dos elementos essenciais do federalismo.

5. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 157, p. 107-114, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados membros em "guerra fiscal"*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 907-915.

_____. Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1. p. 188-206.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Buschatsky, 1972.

PIRES, Thiago Magalhães. *As competências legislativas na Constituição de 1988: parâmetros para sua interpretação e para a solução de seus conflitos*. 2011. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-114.

_____. GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviços e comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

_____. Justiça constitucional e suas fundamentais funções. *Revista de Informação Legislativa*, ano 43, n. 171, p. 19-47, jul./set. 2006.

_____. *Teoria da justiça constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Direitos fundamentais e conflito de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro: o caso dos municípios. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 6, n. 33, p. 205-239, maio/jun. 2008.
