

As Normas Gerais de Direito Tributário e a Inconstitucionalidade do Prazo de Decadência e Prescrição Fixados pela Lei 8.212/91

Elcio Fonseca Reis

1. Introdução e Síntese do Problema

Questão que merece ser analisada à luz da ordem constitucional vigente diz respeito a possibilidade de haver legislação federal, estadual e municipal dispendo, em matéria tributária, a respeito dos prazos de decadência para o lançamento de tributos federais, estaduais e municipais e de prescrição para a cobrança de tais exações, de modo diverso do estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que, entre nós, faz o papel de normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal.

Para o adequado enfrentamento deste problema é indispensável verificar a inserção no ordenamento jurídico das normas gerais, seu alcance, conteúdo e a possibilidade dessas limitarem ou não o exercício da competência dos entes federados.

A importância dessa questão tem em referência a análise da Lei 8.212/91 que expressamente fixa prazos de decadência e de prescrição superiores aos previstos no Código Tributário Nacional, o que amplia o prazo da autoridade administrativa para lançar e para cobrar o crédito tributário, em detrimento dos contribuintes.

O problema é verificar se é possível a fixação, por lei ordinária da pessoa titular da competência impositiva, de prazos diversos para os institutos da decadência e da prescrição. Se isso é possível, quais são os limites das normas gerais previstas no art. 146, inciso III da Constituição?

A esses questionamentos pretende-se dar uma adequada resposta. Para tanto é imprescindível a análise do conteúdo e alcance das normas gerais de direito tributário, previstas no art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

2. As Normas Gerais de Direito Tributário e a Influência da Democracia Social

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, estabelece uma nova ideologia para o ordenamento jurídico constitucional ao prescrever que a República Federativa do Bra-

sil se constitui em um Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a dignidade da pessoa humana, e como objetivos (art. 3º): construir uma sociedade livre, justa e solidária; reduzir as desigualdades regionais; garantir o desenvolvimento nacional etc.

A nova ideologia adotada exerce influência em todo o ordenamento jurídico, ou seja, a leitura da ordem constitucional, dos princípios ali esculpidos, do sistema jurídico e dos subsistemas nele estabelecidos, tal como o Sistema Tributário Nacional, deve ser interpretada em consonância com tal ideologia.

O Estado Democrático de Direito está intimamente ligado aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, coligados ao conceito moderno de democracia, tendo como princípios inerentes: a democracia representativa, o pluralismo político, a proteção dos direitos fundamentais e a justiça social, baseada em uma vida digna para todos, princípios esses que exercem influência, como já dito, na leitura do ordenamento jurídico positivo brasileiro, e, em especial, no campo da tributação. Fator marcante é a previsão do princípio da capacidade contributiva como informador de todo o Sistema Tributário Nacional, como se infere da seção I do capítulo I do título VI da Constituição.

A influência do Estado Democrático de Direito não cessa na leitura do princípio da capacidade contributiva; vai muito além. As próprias normas gerais que, na visão da Professora Misabel Derzi¹, têm natureza de regras quase-constitucionais, estruturais do sistema tributário, conquanto obrigatórias para todos os entes políticos e que devem ser estudadas tomando como parâmetro o princípio do federalismo esculpido na Constituição, sofrem influência do Estado Democrático de Direito.

A corrente dicotômica² não discordava, até então, que o conteúdo das normas gerais de direito tributário estava intimamente ligado ao princípio federativo, especialmente a prevenção de conflitos de competência, com os desdobramentos de conteúdo próprio. Agora, não há dúvida de que, a par disso, sua função de padronização, harmonização e uniformização das normas gerais da tributação sofre a influência do Estado Democrático de Direito.

Afinal, se as metas do Estado Democrático de Direito objetivam construir uma sociedade livre, justa e solidária, não se pode perder de vista que tal objetivo passa, necessariamente, pela diminuição das desigualdades regionais, pela dignidade da pessoa humana, pelo desenvolvimento nacional, pela função social da empresa e da propriedade, pela



Elcio Fonseca Reis é Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG, Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos, Procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais e Advogado.

¹ Repartição das receitas tributárias - Finanças Públicas - Normas gerais e orçamento, *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, v. 33, nº 33, out. 1991, p. 367.

² A Lei Complementar Tributária foi objeto de estudo desde a sua introdução na CF/67, quando duas correntes doutrinárias produziram interpretação diversa para o conteúdo e alcance da lei complementar tributária. Ives Gandra da Silva Martins, dentre outros, via três funções para a lei complementar: a) dirimir conflitos de competência em matéria tributária; b) regular as limitações ao poder de tributar; c) estabelecer normas gerais em matéria tributária. A outra corrente era liderada por Geraldo Ataliba para quem a lei complementar necessariamente deveria estabelecer normas gerais em matéria tributária que teriam dois campos de atuação: a) regular as limitações ao poder de tributar; b) dirimir conflitos de competência em matéria tributária. Nada mais poderia ser dito pela lei complementar, porque a definição de institutos jurídicos próprios das pessoas políticas afrontaria o princípio federativo, a par de se encontrar na própria Constituição todos os elementos para a delimitação do campo de atuação dos entes federados, dentro da repartição exaustiva da competência tributária.

igualdade de condições etc., objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Não há como negar a influência de tais fundamentos e objetivos no Federalismo brasileiro e, via de consequência, no Direito Tributário, em especial, nas normas gerais de direito tributário, porquanto estas devem buscar a harmonização dos conceitos jurídico-tributários, a uniformização das normas tributárias, com vista à igualdade material, à dignidade da pessoa humana, à diminuição das desigualdades regionais etc.

Buscando inspiração na doutrina alemã, Misabel Derzi³, fazendo conexão entre a democracia social e o modelo federativo adotado, esclarece que "O federalismo alemão é fortemente influenciado pela democracia social, por normas de uniformização e equalização. O poder de legislar sobre tributos está concentrado em mãos da União, embora os Estados detenham a competência residual e possam inventar um tributo novo. Em contrapartida, os Estados administram e arrecadam a quase totalidade dos impostos existentes naquela ordem jurídica. A redistribuição da receita aos Estados está fortemente ligada à meta de se garantir um padrão de vida digno a todo cidadão não importando o Estado em que se encontra."

Konrad Hesse⁴, analisando o princípio do Estado Social na Lei Fundamental, enaltece que o fato de o Estado

alemão ser qualificado como "Estado de Direito Social" significa "não só um reconhecimento forçado de uma realidade que não mais pode ser negada. Senão, isso significa, que as tarefas do Estado não mais se esgotam na proteção, conservação, só ocasionalmente, intervenção".

Misabel Derzi⁵ continua seus estudos afirmando que o Brasil sofreu influência tanto do modelo federal norte-americano quanto do modelo europeu, recheado pela democracia social, tendo, por isso mesmo, colocado o Estado Fiscal em consonância com a democracia social, de modo que o federalismo financeiro seja posto a serviço da erradicação da miséria, da pobreza, da redução das desigualdades regionais, sendo base de uma justiça fiscal, e igualdade material, em que deve haver igualdade de condições e de oportunidades a todos os cidadãos de forma a propiciar a cada um, individualmente, uma existência digna.

Importante ressaltar que as normas gerais aqui tratadas, cujo campo de atuação se encontra delimitado no art. 146, III, da Carta Federal, são aquelas previstas, genérica, mas com aplicação especificada no § 1º do art. 24 da Constituição, ou seja, aquelas exercidas no âmbito da competência concorrente.

A doutrina estrangeira⁶, estudando a competência concorrente fiscal prevista na Lei Fundamental alemã, mostra que

os sistemas tributários - brasileiro e alemão - são distintos, uma vez que no sistema tributário alemão a competência privativa para os impostos quase não tem aplicabilidade prática, enquanto que, no Brasil, conforme é reconhecido à unanimidade pela doutrina pátria, a competência privativa é fator determinante no exercício do Poder Tributário.

Apesar disso, percebe-se, em ambos os sistemas jurídicos, a influência da democracia social, especialmente no que se refere a uniformização e harmonização da legislação visando assegurar a efetividade ao princípio da igualdade material.

A perda de parcela da competência tributária privativa, na República Federal da Alemanha, deve-se, em grande parte, ao fato de serem necessárias a uniformidade e unidade econômica dentro do Estado Federal, visando a um tratamento igual a todos os cidadãos. Tal fato - uniformidade e unidade de tratamento normativo - deve ser visto como uma imposição do Estado Social e Democrático de Direito estabelecido pelo Constituição Alemã.

Eberhard Thiel⁷ explica que no campo da competência concorrente a federação (União) poderá legislar "pela necessidade de se preservar a uniformidade legal e econômica, principalmente a uniformidade das condições de vida em

todos os estados federados". Aí está presente a influência da democracia social.

As normas gerais, previstas genericamente no § 1º do art. 24 da Constituição, à toda evidência, são normas não exaustivas e não podem impedir o exercício da competência complementar dos Estados-Membros e dos Municípios, o que significa que não podem esgotar o assunto a ser tratado, pois se assim o fizerem haverá supressão da competência dos demais entes federados, desnaturando-se o conceito de normas gerais.

Raul Machado Horta⁸, estudando o dispositivo constitucional que versa sobre a matéria aqui abordada, confirma que as regras delimitadoras do conteúdo e do campo de atuação das normas gerais, previstas nos parágrafos do art. 24, são não exaustivas, não podendo esgotar a competência dos entes políticos, que poderão complementar completando lacunas, aperfeiçoando a legislação, ou até mesmo adaptando-a às peculiaridades locais.

Parte significativa da doutrina tem apresentado um critério baseado no destinatário da norma jurídica para distinguir as normas gerais das demais, entendendo que as gerais devem destinar-se a todos os administrados e, especialmente, aos legisladores dos entes políticos, indistintamente e com mesma obrigatoriedade. Isso significa que as normas

não podendo, por conseguinte, fazer uso da competência legislativa concorrente, então sempre está satisfeito o pressuposto mencionado no Art. 72, par. 2, inciso 3 da Constituição, segundo o qual "a preservação da unidade jurídica e econômica, especialmente a preservação da uniformidade das condições de vida" exige uma regulamentação por lei federal, "para além do território de um estado". O sistema econômico, financeiro e monetário moderno praticamente não parece mais permitir que num país se possam fazer distinções dignas de menção na legislação fiscal com efeitos distintos quanto ao ônus fiscal. Também o postulado da "equivalência das condições de vida", resultante do princípio da igualdade perante a lei, proíbe que os cidadãos de diferentes estados da federação sejam tratados de forma distinta pelo direito fiscal..." (O ordenamento financeiro no estado federativo alemão. São Paulo: Centro de Estudos Konrad Adenauer - Stiftung, 1995, p. 147.)

⁷ THIEL, Eberhard. *O federalismo na Alemanha* - O significado das disposições legais da estrutura do Estado federativo para a política econômica prática. São Paulo: Centro de Estudos Konrad Adenauer - Stiftung, 1995, n.º 7, pp. 171-183.

⁸ *Estudos de direito constitucional*, Belo Horizonte: Del Rey, 1995, pp. 405 et seq.

³ Federalismo, Estado Democrático de Direito e Imposto sobre o Consumo, *Revista da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte: Del Rey, v. 1, n.º 1, Jan/Jun., 1999, pp. 29-52.

⁴ *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, Tradução de Luiz Afonso Heck, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 175.

⁵ *Op. cit., loc. cit.*

⁶ Heinz Laufer esclarece: "Contrariamente ao anterior, a competência federal concorrente em matéria de legislação fiscal reveste-se de grande significado político e jurídico para a soberania fiscal na federação alemã. Conforme o Art. 105, par. 2 da Constituição, ela se estende aos 'impostos restantes', ressalvado o pressuposto de que cabe à federação a receita desses impostos, na íntegra ou em parte, ou estão satisfeitas as premissas do Art. 72, par. 2 da Constituição. Via de regra sempre existe um desses pressupostos, pois se a federação não recebe nenhuma receita a partir de um imposto (como no caso dos impostos mencionados no Art. 106, par. 2, incisos 1 a 6 da Constituição; cf. infra 3.2),

gerais serão leis de moldura, leis de princípios, destinadas a todas as esferas da federação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹ manifesta sua concordância com a tese afirmando que "as normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da Federação*, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação".

Dá não haver dúvida quanto à obrigatoriedade da observância das normas gerais pelos legisladores parciais dos Estados-Membros, dos Municípios e da União Federal.

A necessidade de harmonização das normas de tributação tem em vista o fato de a República Federal do Brasil se constituir em um Estado Democrático de Direito que tem como objetivo, dentre outros, igualdade material, o fim das desigualdades regionais, assegurar tratamento digno aos cidadãos etc., como já visto.

Outra questão pontual a respeito da normas gerais de direito tributário, veiculadas por meio de Lei Complementar, como exige o art. 146 da Carta Constitucional, diz respeito à hierarquia desta sobre as demais leis ordinárias dos entes federativos.

Sob o ponto de vista ontológico ou doutrinário, pode-se denominar a lei complementar como a categoria do Pro-

cesso Legislativo que tem como finalidade positivar normas jurídicas que têm como escopo complementar, integrar o Texto Constitucional.

Sob a ótica jurídico-positiva é necessário, para a identificação de uma lei complementar, que esta tenha sido aprovada por *quorum* qualificado e por metade mais um da totalidade dos membros do Congresso Nacional, e que tenha como conteúdo a complementação da Constituição, cujo campo de atuação é expressa ou implicitamente imposto pela Carta Magna.

Parte da doutrina entende que o art. 59 da Constituição Federal reconhece a hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária, o que ocorre pelo simples fato, simplório até, de esta vir expressa logo abaixo das emendas à Constituição e acima das leis ordinárias. Na verdade, o dispositivo nada faz além de explicitar os veículos normatizadores previstos na Carta Federal.

O equívoco daqueles que, em face do disposto no art. 59 da CF, apontam hierarquia superior à lei complementar é evidente, pois tal raciocínio poderia levar à estapafúrdia conclusão de que as leis ordinárias são superiores às leis delegadas, as quais seriam, por sua vez, superiores às medidas provisórias. O absurdo é claro como o sol de estio.

Como já foi demonstrado por Hans Kelsen¹⁰ a questão da hierarquia das normas jurídicas está intimamente ligada à questão do fundamento de validade das normas, ou seja, o que importa é se a norma extrai seu fundamento de validade de outra norma. No caso, via de regra, tanto as leis ordinárias quanto as complementares encontram na pró-

pria Constituição o seu fundamento de validade, pelo que não haveria hierarquia entre essas categorias legislativas.

Importante destacar, nesse assunto, dentre muitos, o trabalho de Celso Ribeiro Bastos¹¹ e o de Souto Maior Borges, que mostram a exata compreensão da estrutura escalonada das normas e o grau de eficácia da lei complementar em oposição à ordinária. O primeiro ensina que não há hierarquia entre as normas mas apenas níveis de atuação diverso, a par da necessidade do *quorum* qualificado para a aprovação das Leis Complementares.

Souto Maior Borges¹² revela todo o seu conhecimento jurídico-filosófico ao analisar a questão em debate, acolhendo a lição de Hans Kelsen, afirmando que a questão da hierarquia somente tem aplicação quando uma norma regula a forma de criação de outra norma, além de seu conteúdo normativo. E no caso ambas - lei complementar e lei ordinária - são deduzidas da Constituição.

Paulo de Barros Carvalho¹³, estudando o problema diante da Carta Federal de 1988, ensina que se deve estudar e distinguir a questão da hierarquia sob os ângulos formal e material. O primeiro diz respeito à forma de criação. O segundo diz respeito ao conteúdo. Reconhece, o autor, que sob o ângulo formal haveria superioridade hierárquica das leis complementares sobre as ordinárias, uma vez que a Constituição Federal, no art. 59, parágrafo único prescreve que as leis ordinárias serão criadas segundo os procedimentos estabelecidos por Lei Complementar.

Percebe-se por esta análise que o Professor Paulo de Barros Carvalho não

concorda com a tese de que a lei complementar, em face da especificidade de matéria e do *quorum* qualificado, é superior hierarquicamente à ordinária. Ao contrário, sua tese é no sentido de que a lei complementar, em virtude de determinar o modo de elaboração e a redação, possui hierarquia formal, eis que sustenta a validade das leis ordinárias e das medidas provisórias.

Todavia, somente pode-se considerar que uma lei ordinária seja hierarquicamente inferior a uma complementar, sob a ótica material, se esta for fundamento de validade daquela em seu conteúdo, ou seja, se o conteúdo da ordinária encontrar respaldo, limite e fundo naquela.

Em se tratando da Lei Complementar de normas gerais de direito tributário prevista no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, além da superioridade formal, tão bem analisada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, pode-se constatar a superioridade material, uma vez que a lei que estabelecer normas gerais servirá de norte para a legislação federal, estadual e municipal, que não poderá contrariar o conteúdo das normas gerais, como deixa claro o § 4º do art. 24 da Constituição.

Tal questão, porém, não é pacífica, porquanto alguns doutrinadores admitem a possibilidade de lei ordinária da pessoa titular da competência tributária estabelecer, pelo menos em matéria de decadência e prescrição - temas em análise, prazos diversos dos previstos no Código Tributário Nacional, uma vez que entendem que os dispositivos contidos no CTN teriam aplicação meramente supletiva, ou seja, na ausência de lei ordinária própria.

⁹ Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 109.

¹⁰ Teoria Para do Direito. Trad. João Baptista Machado, 6ª ed., Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 267.

¹¹ Elementos de direito constitucional, pp. 122-123.

¹² Lei complementar tributária, Educ/Revista dos Tribunais, 1975, pp. 56-81.

¹³ Curso de direito tributário, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 152-153.

Para Valdir de Oliveira Rocha¹⁴ as normas gerais em matéria tributária "são preceitos meramente didáticos, desenvolvendo o sistema constitucional, e que, no máximo, funcionam supletivamente, cedendo diante de norma específica quando ocupem espaço a esta reservado".

E especialmente em matéria de prescrição e decadência entende o autor¹⁵ que tais normas somente podem ser supletivas, tanto que o próprio CTN, no § 4º do art. 150, ressalva a possibilidade da lei dispor de modo diverso a respeito do prazo para a homologação do pagamento. Afinal, entendimento contrário implicaria, na visão do autor, em restrição a competência tributária prevista pela Constituição, ferindo o pacto federativo. Esse pensamento é compartilhado por Roque Antônio Carrazza¹⁶, por José Souto Maior Borges¹⁷ e por Maria do Rosário Esteves¹⁸.

Em que pese a Constituição, no art. 146, III, "b", dizer que o tema prescrição é próprio para as normas gerais de direito tributário, Valdir de Oliveira Rocha entende que a questão da prescrição não se constitui em matéria própria de norma geral de direito tributário, mas de norma específica, a ser veiculada por lei ordinária da União, pois estaria dentro do campo do direito processual, cuja

competência é privativa da União Federal¹⁹.

Em que pese a autoridade dos doutrinadores citados, entendo que as normas gerais de direito tributário, ou parte destas, não pode ser restringida a meras normas supletivas. Ainda que se restrinja a supletividade aos casos em que o CTN estabelece que lei da pessoa política poderá dispor sobre a matéria, como é o caso do prazo de homologação do pagamento, de que trata o § 4º do art. 150.

Afinal, sendo as normas gerais verdadeiras leis da federação, sua principal função é a harmonização do sistema tributário nacional, de forma a conceder unicidade conceitual a todas as matérias comuns aos tributos de competência dos entes federativos, em conformidade com o Estado Democrático de Direito.

Assim, deve-se entender que o conteúdo das normas gerais de Direito Tributário será toda e qualquer matéria própria de uma parte geral codificada e aplicável indistintamente a todos os tributos, tais como: aquelas que definem e conceituam tributos e suas espécies, bem como aquelas que, de modo genérico, conceituam obrigação tributária, crédito tributário, contribuinte, responsável, modalidades de extinção, suspen-

¹⁴ "Normas Gerais em matéria de legislação tributária: prescrição e decadência". *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena de novembro de 1994, n.º 22/94, pp. 454-449.

¹⁵ *Op. loc. cit.*

¹⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 412-413.

¹⁷ *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, v. 4, *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 420/421; 463; 466/467.

¹⁸ *Normas Gerais de Direito Tributário*, Max Limonad, 1997, pp. 109-111.

¹⁹ A esse posicionamento do autor pode ser oposta crítica, com base na doutrina de Konrad Hesse, de que se estaria interpretando a Constituição de forma a negar expressamente o próprio texto constitucional escrito. Afirma: "Interpretação está vinculada a algo estabelecido. Por isso, os limites da interpretação constitucional estão lá onde não existe estabelecimento obrigatório da Constituição, onde terminam as possibilidades de uma compreensão conveniente do texto da norma ou onde uma resolução iria entrar em contradição unívoca com o texto da norma. (...) Onde o intérprete passa por cima da Constituição, ele não mais interpreta, senão ele modifica ou rompe a Constituição. Ambos estão proibidos pelo direito vigente. Mesmo que um problema, por conseguinte, não se deixe resolver adequadamente por concretização, o juiz, que está vinculado à Constituição, não tem livre escolha dos *topoi*" (*Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, pp. 69-70).

são e exclusão do crédito tributário, garantias, prescrição, decadência etc.

As normas gerais não impedem que os entes políticos legislem, utilizando-se de competência própria, de forma a oferecer tratamento próprio às matérias ali estabelecidas, desde que as tenham como baliza, como moldura. Saliente-se que a falta de legislação federal, estadual, distrital ou municipal específicas impõe a obediência à lei de norma geral.

As normas gerais funcionarão, portanto, como leis de quadro, leis de moldura, leis aplicáveis a todos, mas que não impedem a competência suplementar (art. 24, § 2º e 30, II, ambos da CF/88) de nenhum dos entes federados. Dessa forma, não restará atacado o pacto federativo, sendo salvaguardadas as competências tributárias privativas dos entes políticos.

Sabe-se, também, que as leis de normas gerais, em virtude da democracia social e dos objetivos por essa estabelecidos, atuam como normas de uniformização econômica, e como leis da federação se prestam a servir de supedâneo ao princípio federativo.

Assim, as normas gerais deverão atuar: a) harmonizando e preservando a unidade jurídica do sistema tributário nacional, de forma a impedir tratamento fiscal que consista em violar os objetivos do Estado Democrático de Direito; b) evitando invasões de competência, podendo, neste caso, em compatibilidade com o princípio do federalismo - sendo até mesmo uma decorrência natural -, definir os impostos discriminados na Constituição, suas bases de cálculo etc., nos exatos termos preconizados pela

doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho²⁰.

Percebe-se pois que é possível aos entes federativos legislar suplementarmente sobre as matérias tratadas sob o enfoque das normas gerais, mas como dito mesmo que a competência para as normas gerais seja não exaustiva, as normas gerais se mostram como limite máximo para a legislação ordinária, como se infere do disposto no art. 24, § 4º, da Carta Federal. Isto porque a Constituição, no art. 146, III c/c 24, §§ c/c 59, parágrafo único, conferiu à Lei Complementar de normas gerais em matéria tributária superioridade hierárquica, tanto formal (art. 59, parágrafo único) quanto material (art. 24, § 4º) em relação às leis ordinárias dos entes federativos.

Assim, por imposição da Carta Constitucional decadência e prescrição são temas próprios para serem tratados por Lei Complementar de Direito Tributário, valendo como normas gerais, não cabendo ao intérprete restringir o alcance deste dispositivo, excluindo esta ou aquela matéria do campo das normas gerais. E como normas gerais são de observância obrigatória pelos legisladores dos três entes federativos, que podem complementar a matéria tratada em sede de normas gerais adequando-a às peculiaridades e interesses específicos, mas não podem de modo extrapolar os limites impostos pela lei de normas gerais, que lhe é hierarquicamente superior, conforme restou demonstrado.

Neste sentido tem se posicionado o Superior Tribunal de Justiça²¹, como se infere da seguinte decisão:

²⁰ *Curso de Direito Tributário*, pp. 146/147.

²¹ REsp. n.º 249.262/DF, j. 18.05.2000. Rel. Min. José Delgado, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 60, setembro de 2000, p. 188.

"Tributário. Execução Fiscal. Embargos do Devedor. Prescrição. Lei 6.830/80, art. 2º, § 3º. CTN, art. 174. Prevalência da Lei Complementar sobre a ordinária. Princípio da Hierarquia das Leis. Precedente.

1. O art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174 do Código Tributário Nacional.

2. É de 05 (cinco) anos a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, contados da data da sua constituição definitiva, nos termos do art. 174, do CTN, que é lei complementar.

3. A prescrição estabelecida no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80, é incompatível com a norma do art. 174, do CTN, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de Lei Complementar.

4. Precedentes desta Corte de Justiça e do Colendo STF.

5. Recurso desprovido."

3. Conclusões

A interpretação do art. 146, III, da Constituição Federal, como forma de delimitar o conteúdo e o alcance do que foi ali estabelecido, deve ser buscada através de uma análise sistemática do Texto Constitucional, evitando-se a chamada interpretação literal.

Para tanto é necessário que o intérprete esteja atento aos princípios que norteiam e que informam o ordenamento jurídico, ou seja, aqueles previstos no Título I da Constituição, especialmente o princípio federativo, que, consoante o Texto Constitucional, é cláusula pétrea, aliado ao fato de a República Federativa do Brasil se constituir em Estado Democrático de Direito.

Os princípios federativo e da democracia social devem, assim, funcionar como base de informação e de sustentáculo para qualquer interpretação de dispositivo constitucional, buscando manter intacta a unicidade da Constituição.

O problema aqui discutido diz respeito ao conteúdo das normas gerais de direito tributário, as quais funcionam, de um lado - em face da democracia social -, como regras de harmonização e uniformização do sistema tributário, voltadas para a federação, não pertencendo a nenhuma ordem jurídica parcial, senão a total. De outro lado - como norma da Federação - devem visar assegurar as características do federalismo, tais como autonomia financeira, repartição de competências etc.

Dessa forma, os princípios do federalismo e da democracia social deverão nortear o conteúdo das normas gerais de direito tributário, bastando, para tanto, atuar como forma de uniformização e sistematização do ordenamento jurídico-tributário e como normas que assegurem a autonomia financeira, impedindo os conflitos de competência.

Não há dúvida de que o problema do real conteúdo e alcance das normas gerais de direito tributário deve, inexoravelmente, ser compreendido diante dos princípios do federalismo e da democracia social, que envolvem e balizam todo o ordenamento jurídico.

Não se pode, também, na busca do conceito e alcance das normas gerais, deixar de lado a repartição de competência concorrente estabelecida no art. 24 da Constituição, onde está posto que a União poderá tão-somente editar normas gerais, sendo reservadas aos Estados-Membros e Distrito Federal a competência complementar e a competência supletiva.

Tal dispositivo se mostra imprescindível na fixação do alcance das normas gerais, tendo em vista o caráter nacional destas, bem como a expressa previsão constitucional.

Assim, esses devem ser os pontos de partida para a interpretação do art. 146, III, da Constituição, visando à sua compatibilização com o princípio do federalismo, aliada a identificação de seu alcance mediante a delimitação da competência concorrente e da suplementar, levando-se em conta sua finalidade de harmonização do sistema tributário nacional.

Diante desses pressupostos, pode-se afirmar que as normas gerais não podem ser exaustivas, não podem impedir o exercício da competência legislativa dos entes políticos, e não podem, no caso de ausência, servir de óbice ao pleno exercício da competência dos entes políticos.

Não se pode olvidar, por outro giro, que normas gerais de direito tributário previstas no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, veiculadas por Lei Complementar, além da superioridade formal própria do veículo, possuem su-

perioridade material, uma vez que a lei que estabelecer normas gerais servirá de norte para as legislações federal, estadual e municipal, que não poderão contrariar o conteúdo das normas gerais, como deixa claro o § 4º do art. 24 da Constituição.

Diante disso, finalmente, conclui-se que a legislação ordinária editada pela União Federal, pelos Estados e Municípios não pode alterar, de forma a agravar, a situação dos contribuintes sob pena de desrespeito à Lei Complementar de normas gerais que é hierarquicamente superior à lei ordinária dos entes políticos, por força de expressa determinação constitucional, contida no art. 59, parágrafo único (superioridade formal) e art. 24, § 4º (superioridade material).

Portanto, extreme de dúvida se pode afirmar que a Lei 8.212/91, ao estabelecer prazo de decadência e de prescrição diversos daqueles fixados pelo Código Tributário Nacional, que faz o papel das normas gerais, em prejuízo dos contribuintes, extrapolou em seus limites materiais, infringindo a Carta Constitucional, sendo, por isso e neste pormenor, inconstitucional.