



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

VINICIUS SILVA LIRA DOS SANTOS

**COMO RESOLVER CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA
AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR**

Recife
2024

VINICIUS SILVA LIRA DOS SANTOS

**COMO RESOLVER CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA
AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharelado em
Direito pela Universidade Federal de
Pernambuco.

Área de concentração: Direito
Tributário; Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Joaquim Lustosa Filho

Recife
2024

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Santos, Vinicius Silva Lira dos .

Como resolver conflito de competência tributária na ausência de lei complementar / Vinicius Silva Lira dos Santos. - Recife, 2024.

47 p.

Orientador(a): Joaquim Lustosa Filho

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2024.

9.

Inclui referências.

1. Lei complementar. 2. Conflito de competência tributária. 3. Normas constitucionais. I. Filho, Joaquim Lustosa . (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

VINICIUS SILVA LIRA DOS SANTOS

**COMO RESOLVER CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA
AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.

Área de concentração: Direito Tributário; Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Joaquim Lustosa Filho

Aprovado em: 02/09/2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Joaquim Lustosa Filho
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.º Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.ª Dr.ª Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

A Deus, Nosso Senhor.

À Santíssima Virgem Maria e a São José.

In memoriam de Hilda Vicente da Silva, minha avó.

À minha mãe, à minha tia Maria Ana, aos meus irmãos e sobrinhos por todo o apoio.

Aos meus amigos, presentes de Deus em minha vida, por todo o carinho e bem que me fazem.

AGRADECIMENTOS

São Francisco de Sales, no seu famoso livro “Filotéia”, adverte que todos os cristãos devem amar os homens com um grande amor de caridade cristã, no entanto, os laços de amizade devem ser firmados apenas entre aqueles cujo convívio pode ser proveitoso. Com isso o Santo quer advertir que a verdadeira amizade deve ser nutrida entre poucos, visto que ela pressupõe uma influência mútua. Logo, devemos nos cercar daqueles que nos forneçam as melhores influências.

Com efeito, não poderia deixar de atestar que Deus me concedeu a graça de ter ao meu redor as melhores influências, ou seja, os melhores amigos. Dirijo, pois, meus sinceros agradecimentos a todos vocês, meus caros, que de uma forma ou de outra me ajudaram nesta empreitada.

Napoleão, muito obrigado por todo apoio! Tuas orações são essenciais para mim e, com certeza, foram imprescindíveis para a consecução deste trabalho. Que nossa amizade se mantenha cada dia mais firme e frutifique em Deus para que, no glorioso dia sem ocaço, cantemos, juntos, eternamente as misericórdias de Deus, Nosso Senhor. Que nosso Pai, São José, te recompense por tudo!

Dani, tua prudência e intrepidez são exemplos de que a graça divina ainda suscita pessoas destemidas e zelosas no serviço de Deus. Muito obrigado por tuas orações! Poder receber uma influência tão enérgica quanto a tua é um verdadeiro privilégio. Caminhemos, pois, sempre juntos na via da Verdade até conseguirmos nosso fim último. Nathália e Alana, a vocês também protesto minha gratidão pelas orações, amizade e apoio!

Fernanda, muito obrigado pelo apoio e constante incentivo. Pessoas que têm o teu brio e a tua resiliência são difíceis de serem encontradas. O sucesso e o brilhantismo profissional e acadêmico, certamente, são aspectos que fazem parte de tua personalidade e me incentivam sempre.

Por fim, dirijo também meus sinceros agradecimentos aos meus familiares e colegas de trabalho. A todos muito obrigado!

“Aqueles que passam por nós não vão sós. Deixam um pouco de si, levam um pouco de nós.”

Antoine de Saint-Exupery

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo averiguar se na ausência de lei complementar é possível solucionar o conflito de competência tributária. Encontrar uma solução para esse problema é importante porque significa estabelecer um modo de legitimar ou não a cobrança de determinado tributo. Para tal, foi utilizado o método indutivo porque foram analisados os Recursos Extraordinários nºs 1.016.605/MG e 1.287.019/DF e, a partir disso, determinada uma solução para casos não observados. Por fim, verificou-se que, na inexistência de lei complementar, o conflito de competência tributária pode ser resolvido por meio de norma constitucional ou, se essa opção não estiver disponível, a instituição do tributo, cujos aspectos gerais devam ser regulados por lei complementar, se torna inconstitucional.

Palavras-chave: lei complementar; conflito de competência tributária; normas constitucionais

ABSTRACT

The present work aims to determine whether, in the absence of a complementary law, it is possible to resolve the conflict of tax jurisdiction. Finding a solution to this problem is important because it means establishing a way to legitimize or not the collection of a certain tax. To this end, the inductive method was used because Extraordinary Appeals n°s 1.016.605/MG and 1.287.019/DF were analyzed and, from this, a solution was determined for unobserved cases. Finally, it was found that, in the absence of a complementary law, the conflict of tax jurisdiction can be resolved through a constitutional norm or, if this option is not available, the institution of the tax, that general aspects of which must be regulated by a complementary law, becomes unconstitutional.

Keywords: complementary law; conflict of tax jurisdiction; constitutional norms

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
COSIP	Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DIFAL	Diferencial de alíquota de ICMS
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 LEI COMPLEMENTAR	13
2.1 Origem da lei complementar	13
2.2 Conceito de lei complementar	15
2.3 Características da lei complementar	16
2.4 Funções da lei complementar tributária	18
2.5 Obrigatoriedade de edição de lei complementar em matéria tributária e competência legislativa plena	19
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	21
3.1 Conceito de competência tributária	21
3.2 Repartição de competências tributárias na Constituição Federal	25
3.3 Características da competência tributária	26
3.4 Diferenciação entre competência tributária, competência legislativa tributária e capacidade tributária ativa	27
3.5 Conflito de competência tributária	29
4 MODO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	31
4.1 Normas constitucionais	31
4.2 Conflito de competência tributária no Supremo Tribunal Federal	31
4.2.1 Análise do Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG	32
4.2.2 Análise do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF	38
4.2.3 Considerações acerca dos precedentes analisados	43
5 CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

Um dos objetivos do sistema constitucional brasileiro é garantir a autonomia dos entes federados por meio da independência financeira entre eles. Para tal, a Constituição Federal confere à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a faculdade de instituírem tributos que são revertidos em receita. No entanto, essa autonomia não pode ser exercida de forma ilimitada. Isso porque cada ente federado deve exercer sua autonomia até onde ela não interfira na autonomia dos demais.

Para evitar eventuais excessos no exercício da competência tributária, é preciso que os aspectos gerais do tributo a ser instituído sejam fixados por lei complementar. Com isso, minimiza-se os efeitos da guerra fiscal e se garante maior segurança jurídica aos contribuintes. Aliás, uma das atribuições dadas à lei complementar é dispor sobre critérios capazes de resolver o conflito de competência entre os entes federados, isto é, determinar quem tem a faculdade, no caso concreto, de instituir o tributo.

Apesar da sistemática legislativa vigente conferir à lei complementar, como uma de suas atribuições, a função de solucionar conflitos de competência, fato é que, nem sempre, tal possibilidade será viável. Com efeito, a querela acerca da solução a ser dada a conflito de competência já foi pauta de fecundo debate no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF). Sobre o assunto, destacam-se dois precedentes, ambos julgados sob a sistemática de repercussão geral, quais sejam: o Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG e o Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF.

No primeiro caso, a Corte analisou a possibilidade de resolução de conflito de competência na instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) reconhecendo que, embora não exista lei complementar que trate dos aspectos gerais do IPVA, é possível solucionar o conflito de competência por intermédio do art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB). Já no segundo, o STF decidiu ser inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) diante da ausência de lei complementar.

Dessarte, diante da semelhança desses precedentes e da aparente disparidade entre as soluções fixadas pela Suprema Corte, este trabalho pretende averiguar a importância da lei complementar para a instituição de tributos, analisar as razões que foram utilizadas pelo STF nos precedentes referidos e, por fim, determinar se existe ou não a possibilidade de solucionar conflito de competência tributária na ausência de lei complementar.

2 LEI COMPLEMENTAR

A Constituição de um país deve consagrar os princípios basilares da nação, por isso, ela não tem pretensão de determinar minuciosamente as especificidades de cada procedimento jurisdicional, legislativo e executivo; muito menos, determina quais condutas os indivíduos não podem fazer ou devem fazer. Seu dever precípua é determinar os princípios sob os quais essas especificidades serão regidas. Nesse sentido, o saudoso jurista Rui Barbosa ensina que:

As Constituições não têm o caráter analítico das codificações legislativas. São [...] largas sínteses, sumas de princípios gerais, onde, por via regra, só se encontra o *subtractum* de cada instituição nas suas normas dominantes [...]. Ao legislador cumpre, ordinariamente, revestir-lhes a ossadura delineada, impor-lhes o organismo adequado, e lhes dar capacidade real de ação¹.

Para dar efetividade às diretrizes fixadas na Lei Maior, a própria Constituição Federal estabelece diversas espécies legislativas, dentre as quais está a lei complementar². Convém, portanto, analisar a origem dessa espécie normativa, seu procedimento criativo e sua finalidade a fim de determinar sua importância no ordenamento jurídico brasileiro. Depois, examinar a função e obrigatoriedade dela no âmbito tributário.

2.1 Origem da lei complementar

A espécie legislativa denominada lei complementar surgiu no direito francês em 1848, mais especificamente, no art. 115 da Constituição Francesa daquele ano, o qual tinha a seguinte redação: “Artigo 115 – Após a votação da Constituição, será procedida, pela Assembleia nacional constituinte, à redação das leis orgânicas cuja enumeração será determinada por uma lei especial.”³. Percebe-se que esse dispositivo não utiliza a designação “lei complementar”, mas, sim, “lei orgânica”; isso porque as leis orgânicas francesas tinham como matéria as normas relativas à organização dos poderes do Estado.

Até a Constituição Francesa de 1958, as leis orgânicas se distinguiam das leis ordinárias apenas pela matéria que regulavam. Todavia, com a Constituição francesa de 1958, as *lois organiques* passaram a ser distintas das leis ordinárias também em razão do procedimento, por isso o art. 46 da Carta Magna francesa determina que:

¹ BARBOSA, 1932-1934, apud BASTOS, 1999, p.25

² Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
(...)

II - leis complementares

³ “*article 115. — Après le vote de la Constitution, il sera procédé, par l'Assemblée nationale constituante, à la rédaction des lois organiques dont l'énumération sera déterminée par une loi spéciale.*”

ARTIGO 46° As leis às quais a Constituição confere o caráter de leis orgânicas são votadas e alteradas nas seguintes condições.

O projeto ou a proposta pode, em primeira leitura, ser submetido à deliberação e ao voto das assembleias apenas na expiração dos prazos fixados no terceiro parágrafo do artigo 42. No entanto, se o processo acelerado for comprometido nas condições previstas no artigo 45, o projeto ou a proposta não poderá ser submetido à deliberação da primeira assembleia convocada antes da expiração do prazo de 15 dias após a sua apresentação.

O procedimento do artigo 45 é aplicável. No entanto, na ausência de acordo entre as duas assembleias, o texto poderá ser aprovado pela Assembleia Nacional em última leitura somente por maioria absoluta dos seus membros.

As leis orgânicas relativas ao Senado devem ser votadas nos mesmos termos pelas duas assembleias.

As leis orgânicas podem ser promulgadas apenas após a declaração pelo Conselho Constitucional da sua conformidade com a Constituição.⁴

Ou seja, as leis orgânicas passaram a se diferenciar das leis ordinárias pela matéria que regulamentavam e pelo procedimento legislativo especial ao qual estavam submetidas, pois sua elaboração passou a ter como principal nota distintiva o *quorum* qualificado, já que para a sua validação passou a ser exigida a aprovação por maioria absoluta.

Sob a influência do direito francês, essa espécie legislativa foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1891 que sobre isso dispunha, em seu artigo 34, nº 33 e 34, o seguinte:

Art 34 – Compete privativamente ao Congresso Nacional:

(...)

33º) decretar as leis e resoluções necessárias ao exercício dos poderes que pertencem à União;

34º) decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição.

Percebe-se que mesmo a nomenclatura utilizada no direito francês foi importada para o ordenamento jurídico pátrio. Depois disso, a lei orgânica também foi recepcionada pela Constituição de 1934⁵.

⁴ Original em francês:

“ARTICLE 46.

Les lois auxquelles la Constitution confère le caractère de lois organiques sont votées et modifiées dans les conditions suivantes.

Le projet ou la proposition ne peut, en première lecture, être soumis à la délibération et au vote des assemblées qu'à l'expiration des délais fixés au troisième alinéa de l'article 42. Toutefois, si la procédure accélérée a été engagée dans les conditions prévues à l'article 45, le projet ou la proposition ne peut être soumis à la délibération de la première assemblée saisie avant l'expiration d'un délai de quinze jours après son dépôt.

La procédure de l'article 45 est applicable. Toutefois, faute d'accord entre les deux assemblées, le texte ne peut être adopté par l'Assemblée nationale en dernière lecture qu'à la majorité absolue de ses membres.

Les lois organiques relatives au Sénat doivent être votées dans les mêmes termes par les deux assemblées.

Les lois organiques ne peuvent être promulguées qu'après la déclaration par le Conseil constitutionnel de leur conformité à la Constitution.” (disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur>)

⁵ Art 39 - Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República:

1) decretar leis orgânicas para a completa execução da Constituição;

No entanto, foi apenas em 1961, com Emenda Constitucional nº 4, que a lei complementar como espécie normativa submetida a procedimento especial - isto é, com aprovação por maioria absoluta - foi inserida no Direito Brasileiro. Eis o teor do art. 22 da EC nº 4 de 02 de setembro de 1961: “Art. 22. Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar de govêrno ora instituído, mediante leis votadas, nas duas casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”.

A denominação de “lei complementar”, todavia, foi adotada pela primeira vez no direito pátrio apenas em 1965 com a EC nº 17⁶. Em seguida, também dispuseram acerca dessa espécie legislativa a Constituição de 1967⁷ e a EC nº 1 de 1969⁸. Por fim, também a Carta Constitucional de 1988 consagrou essa espécie normativa no art. 69, topograficamente inserido na subseção III da seção VIII do capítulo I do Título IV relativo à organização dos poderes.

2.2 Conceito de lei complementar

O termo lei deriva da palavra latina *lex*, do verbo *legere* - isto é, escrever. Etimologicamente, portanto, a lei é algo que está escrito e, por isso, deve ser observado por todos. A palavra “complementar”, por sua vez, tem origem no vocábulo latino *complementum*, do verbo *complere* - completar. Assim, tem-se que a denominação “lei complementar” diz respeito a uma norma escrita que tem o objetivo de completar outra.

Nesse sentido, José Afonso da Silva⁹ define leis complementares como sendo: “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do

⁶ Art. 6º Os parágrafos do art. 67 da Constituição passam a ter a seguinte redação:

(...)

§ 8º Os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais.

⁷ Art 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

II - leis complementares à Constituição;

(...)

Art 53 - As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.

⁸ Art. 46. O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

II - leis complementares à Constituição;

(...)

Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.

⁹ SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 314.

Congresso Nacional”. Ou seja, a lei complementar tem como função precípua conceder eficácia a determinadas normas constitucionais.

2.3 Características da lei complementar

É necessário, ainda, determinar o lugar no qual essa espécie de lei se insere dentro do ordenamento jurídico brasileiro e, para tal, é preciso discorrer brevemente sobre suas notas distintivas. Pelo que até aqui foi exposto é possível constatar que a lei complementar tem uma função específica determinada pela Constituição e isso requer que seu procedimento elaborativo seja distinto do processo legislativo ordinário e mais flexível do que uma alteração na Constituição.

Pois bem, como primeira nota distintiva podemos citar o *quorum* necessário para a aprovação de uma lei complementar. Isso porque, diferentemente do *quorum* de maioria simples ou relativa necessário para a aprovação de uma lei ordinária¹⁰, para a aprovação de uma lei complementar é preciso a maioria absoluta por disposição do art. 69 da CF, *in verbis*: “as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

Além disso, as leis complementares também se destacam, no processo legislativo, porque regulam matéria especificada pela própria Constituição. Daí porque o Professor André Ramos leciona que: “Materialmente, a lei complementar só é cabível em determinadas matérias, taxativamente previstas na Constituição. Será matéria da lei ordinária todo o remanescente.”¹¹ Ou seja, a matéria que a Constituição expressamente destina ao procedimento qualificado da lei complementar não pode ser tratada por meio de lei ordinária, dado que neste último caso o procedimento legislativo é mais simples.

Por fim, não se deve confundir lei complementar com emenda à Constituição. No primeiro caso, trata-se de uma lei aprovada pela maioria absoluta de cada Casa Legislativa, a qual tem como objetivo especificar e organizar as minúcias de determinada matéria que a Constituição lhe designou. Por outro lado, a emenda constitucional tem como objetivo alterar o próprio texto constitucional, por isso, seu procedimento é ainda mais rígido do que o da aprovação de lei complementar¹². Em síntese, a lei complementar tem a função de especificar

¹⁰ Art. 47 da CRFB: “Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.”

¹¹ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 1323.

¹² Art. 60, §2º da CF: “A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.”

matéria contida na Constituição e a emenda constitucional tem por objetivo alterar o texto da Carta Magna.

Em que pese a rigidez do procedimento legislativo da lei complementar, convém pontuar que essa espécie legislativa não é hierarquicamente superior à lei ordinária. A ausência de precedência hierárquica de uma em relação a outra decorre do fato de que ambas as espécies legislativas retiram sua validade da Constituição Federal. Por tal motivo, Matheus Peregrino da Silva¹³ aponta que:

“(…) tanto as leis ordinárias quanto as leis complementares são criadas por meio da aplicação das mesmas espécies de normas, a saber, as normas constitucionais e as normas inseridas na Constituição através de emendas à Constituição. Não é o caso de leis ordinárias serem criadas através da aplicação de leis complementares, assim como não é o caso de leis complementares serem criadas por meio da aplicação de leis ordinárias. Tanto quando uma lei complementar é criada, quanto quando uma lei ordinária é criada, o ato de criação decorre de uma atribuição de poder conferida por uma norma constitucional. É por esse motivo que tanto leis ordinárias quanto leis complementares pertencem ao mesmo patamar hierárquico na construção escalonada conforme as condições de validade.”

Dessa forma, apesar de tratarem de matérias diversas, sua posição no ordenamento jurídico é equivalente, dado que ambas retiram sua validade diretamente da Constituição. Apenas se poderia cogitar distinção hierárquica entre elas se, por exemplo, para a edição de lei ordinária fosse necessária a existência de lei complementar que lhe desse validade, o que não é o caso. Por serem hierarquicamente iguais, porém com procedimentos e matérias distintas, Matheus Peregrino da Silva¹⁴ pontua, ainda, que a lógica estabelecida pelo sistema constitucional brasileiro veda a possibilidade de competência concorrente entre lei complementar e lei ordinária, senão vejamos:

“(…) tanto as leis complementares quanto as leis ordinárias estão sujeitas aos requisitos formal e material, com a consequência lógica de que uma norma apenas pode ser classificada como lei ordinária ou complementar, caso esta norma cumpra tanto o requisito formal quanto o requisito material para ser classificada desta forma. Isso significa que salvo (hipotético) equívoco contido na Constituição não existem matérias que possam ser tratadas tanto por lei complementar, quanto por lei ordinária, caso se elabore tais espécies de normas com a observância estrita do previsto na Constituição. Conforme referido pela própria Constituição no art. 24, pode ocorrer a situação em que uma lei federal e uma lei estadual tratam concorrentemente sobre uma mesma matéria, porém não está previsto na Constituição algo como uma área de competência concorrente para leis ordinárias e complementares.”

Essa impossibilidade jurídica de regulação de matéria destinada à lei complementar por lei ordinária, dado que não existe competência legislativa concorrente entre essas duas

¹³ SILVA, Matheus Pelegrino da. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária: uma proposta de solução do problema a partir da teoria da construção escalonada do direito de Merkl. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 9, n. 3, p. 681-706, set./dez. 2022. DOI: 10.5380/rinc.v9i3.85615.

¹⁴ *Idem*

espécies legislativas, é muito importante. Isso porque esse pressuposto, como será tratado à frente, invalida a utilização de dispositivo contido em lei ordinária para suprimir lacuna decorrente da inexistência de lei complementar. De modo mais específico para este trabalho, isso significa que não é possível solucionar conflito de competência tributária, na ausência de lei complementar, com amparo em norma de lei ordinária.

Portanto, a lei complementar e a lei ordinária, por retirarem sua validade diretamente da Carta Magna, não possuem distinção hierárquica. Contudo, devido ao fato de possuírem matérias constitucionalmente determinadas, não podem tratar de forma concorrente do mesmo assunto.

2.4 Funções da lei complementar tributária

As funções da lei complementar tributária estão traçadas pelo art. 146¹⁵ da CF, segundo ele, essa espécie legislativa tem a incumbência de dispor sobre conflitos de competência tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e emitir normas gerais em matéria tributária.

Em se tratando da primeira função, o espaço para atuação da lei complementar é reduzido, pois, a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal está determinada na Constituição. Dessa forma, a lei complementar atuará no sentido de aclarar o que está determinado na Carta Magna. Inclusive, ao discorrer sobre o tema, o Prof. Roque Carrazza esclarece que “no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal”, mas, adiciona que “na prática, porém, como já vimos, podem surgir certas situações que, afinal, irão traduzir-se em ‘Conflitos’ de competência tributária”¹⁶.

Ou seja, no plano ideal traçado pelo constituinte, todas as competências tributárias já estão devidamente discriminadas, de modo que os entes políticos não têm espaço para transpor esses limites. Entretanto, na realidade, podem existir situações nas quais tais limites sejam transpostos, o que irá configurar o conflito de competência. Nesses casos, a lei complementar tributária irá determinar como a competência, já estabelecida pela Lei Maior, deve ser aplicada.

¹⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, 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: (...)”

¹⁶ Roque Antônio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ª ed. Malheiros Ed., 1998. p. 528.

Já no que diz respeito à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, Carlos Mário da Silva Velloso ensina que “(...) a lei complementar não poderá alterar, excluir, aumentar ou restringir o que está na Constituição em termos de limitações constitucionais ao poder de tributar”, mas, “(...) complementar a disposição constitucional limitadora, quando esta assim o exigir”.¹⁷

Por último, a Constituição também atribui à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre as matérias descritas nas alíneas “a” a “d” do inciso III do art. 146. Saliente-se que tais hipóteses são exemplificativas, podendo a lei complementar tributária também dispor sobre outras matérias de legislação tributária.

2.5 Obrigatoriedade de edição de lei complementar em matéria tributária e competência legislativa plena

Diante da importância da espécie normativa ora tratada, é preciso verificar, ainda, a obrigatoriedade de sua edição. Isso para estabelecer se a normativa constitucional pode ser aplicada sem a lei complementar que lhe deveria especificar, especialmente no que se refere à competência legislativa plena exercida pelos Estados na ausência de lei federal em razão da aplicação do §3º do art. 24 da CF¹⁸.

Dispõe o §3º do art. 24 da Constituição que na ausência de lei federal sobre normas gerais de direito tributário, os Estados exercerão a competência legislativa plena. Entretanto, é necessário saber se essa disposição se aplica a qualquer espécie legislativa tributária ou não. Pois bem, sobre isso, Uadi Lammêgo explica que:

Tal competência legislativa plena, irrogada a ordens jurídicas parciais com o fito de complementar vazios normativos, provenientes da omissão ou da falta de normas gerais, restringe-se ao âmbito territorial dos Estados. Não abrange outras ordenações estaduais, nem se dissemina por todo o território pátrio. Isso seria desfigurar a manifestação constituinte originária, ensejando fraude à Constituição. Colmatar lacunas, para sanar falta de preceitos gerais, a fim de satisfazer assuntos de peculiar interesse, não se confunde com editar dispositivos de alcance federal.¹⁹

Ou seja, os Estados só podem usar a competência legislativa plena quando o preenchimento da lacuna causada pela omissão da União se restringir apenas ao território do Estado que assumir a dita competência. Isso porque permitir que os Estados tenham competência sobre matéria que necessite de regulamentação nacional fomentaria a guerra fiscal

¹⁷ VELLOSO, C. M. da S. **Lei complementar tributária**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 235, p. 117–138, 2004.

¹⁸ “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

¹⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 11. ed. Saraiva, 2015. p. 605

entre os entes federados, vez que, muito provavelmente, cada um dos Estados complementaria o vazio normativo de forma mais favorável a si mesmo, ainda que em detrimento dos demais entes federados.

Por isso, em matéria tributária, o art. 146 da CRFB reserva à lei complementar a competência de estabelecer normas gerais sobre os aspectos tributários necessários à instituição de alguns tributos de modo a que se evite diversidade normativa nesse âmbito capaz de ensejar guerra fiscal. Com isso, a competência plena a que se refere o §3º do art. 24 da CF fica restrita às peculiaridades locais que não são capazes de gerar conflitos federativos.

Portanto, no que se refere aos tributos de competência estadual, é imprescindível a existência de lei complementar que determine os aspectos do tributo a ser instituído, quais sejam os aspectos: material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. Isso porque a permissão de regulamentação desses aspectos por parte dos Estados, muito provavelmente, ocasionaria teratologias tributárias como, por exemplo, a diversidade legislativa acerca do aspecto espacial capaz de fazer com que um bem móvel fosse tributado por mais de um ente federado²⁰.

²⁰ A questão será tratada de modo mais exauriente no capítulo 4.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito de competência tributária

A Constituição Federal, já no seu primeiro artigo²¹, determina que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esse vínculo entre os entes federados, contudo, não pode ser compreendido como uma dependência de uns para com outros, isso porque no sistema federativo é necessário que exista a autonomia entre os entes federados. Por isso, no art. 18 da CRFB²², ao tratar da organização político-administrativa do Estado Nacional, a Carta Magna consigna que todos eles são autônomos entre si.

Há, portanto, uma unidade na pluralidade que visa a manutenção do Estado, pois, como ensina o Professor André Ramos Tavares²³, unidade e pluralidade são características intrínsecas de um Estado Federado. Dessa forma, o que, em uma análise superficial, parece ser ambivalente, na verdade, corresponde a duas características de um mesmo fenômeno. A fim de materializar essa autonomia no âmbito financeiro, a Constituição também delimita a competência tributária de cada ente, de forma que cada um tem seu espaço de atuação para instituir tributos.

O conceito de competência tributária não é totalmente pacificado na doutrina. É certo que a maior parte dos tributaristas entendem que ela é a faculdade outorgada pela Constituição Federal aos entes políticos para que estes possam instituir os tributos, fonte importante de arrecadação de receita para os cofres públicos. Todavia, há também quem conceitue a competência tributária como poder-dever dado pela Carta Magna; para tal, se utiliza o argumento de que o poder de instituir os tributos está vinculado ao dever de o fazer para que seja possível alcançar os objetivos da República descritos, principalmente, no art. 3º da CF²⁴.

Parcela considerável da doutrina entende que a competência tributária é uma faculdade conferida por norma constitucional às pessoas jurídicas de direito público interno de instituírem

²¹ Art. 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: (...)

²² Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

²³ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1059.

²⁴ “Art. 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.”

tributos. A Constituição Federal não institui tributos, ela apenas outorga a competência para a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, os quais, por meio de lei, podem criar as exações. Ou seja, trata-se, nesse aspecto, de uma atribuição que pode ser exercida ou não. O critério que determinará a criação ou não de um tributo é uma escolha meramente política, visto que nenhum membro da federação brasileira tem a obrigação de exercer sua competência tributária.

Sobre o assunto, o Prof. Roque Carrazza, em lição irretocável, ensina o seguinte:

I- As competências tributárias, além de privativas, são de exercício facultativo. Demoremo-nos um pouco sobre este assunto. As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem, ou não. Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo, quando lhe aprover. Tudo dependerá da opção de seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre efetuada, é claro, por meio de lei. Donde concluirmos que, podendo o mais (não-criar o tributo), as pessoas políticas podem o menos, isto é, utilizar apenas em parte suas competências tributárias (deixando de prever legislativamente todas as incidências possíveis do tributo). Neste ponto, tudo gravita em torno da decisão política da entidade tributante, a ser tomada – tornamos a insistir – por meio de lei. Ia- Para melhor aclararmos a questão, decisão política é aquela cuja tomada depende, única e exclusivamente, da discricção dos Poderes Executivo e Legislativo. Cuidando do tema, Rui Barbosa aponta extenso rol de casos em que se manifesta o poder estritamente político do Estado; dentre eles, inscreve a criação (ou a não-criação) de tributos. (...)
Transparece, pois, que nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária. (...)
Portanto, a aptidão para instituir tributos, dada pela Constituição às pessoas políticas, não é de exercício obrigatório. Juridicamente falando, não há como compeli-las a exaurirem suas competências tributárias.²⁵

Também o Prof. Ricardo Alexandre²⁶ comunga do mesmo pensamento, vejamos: “O exercício do poder (de tributar) atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária”. Além dele, chegam à mesma conclusão Carlos Garcia, Fernanda Almeida e Ana Paula Lima, como se pode notar das respectivas citações a seguir: “A competência tributária é considerada uma faculdade que os entes federativos possuem, conferida pela Constituição, para instituir tributos, podendo ser exercida dentro dos limites estabelecidos pelas normas constitucionais.”²⁷; “O conceito de

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Impossibilidade de conflitos de competência no Sistema Tributário Brasileiro. **Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo**, v. 22, 2019.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15 ed. Salvador: Juspodivm, 2021. p. 275

²⁷ GARCIA, Carlos. **Direito Tributário: Princípios e Competência**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 101

competência tributária deve ser compreendido como uma faculdade que permite aos entes federativos criar e arrecadar tributos, respeitando a divisão de poderes e as disposições constitucionais.”²⁸; “A competência tributária é uma faculdade outorgada pela Constituição aos entes federativos, que pode ser exercida conforme as regras e limites definidos pela norma constitucional”.²⁹

Depreende-se, pois, que essa faculdade se traduz em um poder, qual seja: o de instituir tributos. Sobre isso, Schoueri leciona que:

“(…) a competência é matéria exclusivamente constitucional: o constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído matéria taxativa e imutável, parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passariam a exercer esse poder (competência) de modo exclusivo.”³⁰

Note-se que, como discorrido acima, nem sempre o ente federado vai fazer uso desse poder. O critério que determina a criação de um tributo é fruto de uma ponderação de fatores econômicos e políticos.

Em aparente contradição a isso, o art. 11 da Lei Complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Ou seja, em uma exegese apressada desse dispositivo, poderia-se concluir que a competência tributária não é uma faculdade, mas, sim, um dever, vez que há dispositivo que determina, de modo expresso, que, sob pena de responsabilidade fiscal, o ente político tem a obrigação de instituir a exação. Além disso, o parágrafo único do mesmo artigo³¹ também proíbe a realização de transferências voluntárias para os entes que não façam uso de suas competências tributárias, o que, novamente, induz a uma suposta obrigatoriedade do exercício da competência tributária.

Entretanto, há que se ter em conta que a sistemática estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, na verdade, decorre da lógica. Isso porque se um ente possui competência para criar um imposto e não o faz, a presunção é de que não precisa da respectiva receita. Nesse cenário, se, depois, busca repasse, a negativa é razoável, vez que não é admissível que um ente deixe de exercer sua competência tributária e depois peça repasse a outro quando ele, por conta própria, deixa de arrecadar receita. Verifica-se, portanto, que o objetivo da LRF

²⁸ ALMEIDA, Fernanda. **Fundamentos do Direito Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 85

²⁹ LIMA, Ana Paula. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 76

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 250.

³¹ “Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

não é o de exigir a instituição de tributos, mas de estimular a criação daqueles que são economicamente viáveis.

Além disso, outra tese que é postulada em favor da competência tributária como poder-dever é aquela segundo a qual o Poder Constituinte Originário teria outorgado o poder dos entes criarem os tributos para que eles cumpram os deveres relativos a consecução dos objetivos estabelecidos, principalmente, pelo art. 3º da CRFB. Nesse caso, a utilização do poder de criar tributos não seria facultativa, mas obrigatória.

Em relação a essa tese, o Prof. Elísio Augusto Velloso Bastos³² pontifica que a receita é requisito imprescindível para a atuação estatal, assim, para a realização dos serviços públicos, o exercício do poder de polícia, a entrega de subvenções econômicas e sociais, o desenvolvimento da pessoa humana e a prática das demais atividades o Estado precisa de meios materiais para atingir tais objetivos. É a receita, especialmente aquelas advindas da tributação, que é o recurso capaz de custear as despesas públicas. Nesse caso, o ente político não poderia deixar de exercer a sua competência tributária, visto que isso representaria uma desídia no cumprimento do seu dever constitucional de empregar os meios necessários para que a República alcance seus objetivos. Por isso, o mencionado Professor discorre da seguinte forma:

(...) o chamado “poder” tributário apenas pode ser entendido como um poder-dever, ou função, em que seu exercício se encontra condicionado a um fim, pelo que “na função o exercício do poder não é livre, mas pela impossibilidade de separá-lo de um fim, apresenta-se inevitavelmente condicionado a requisitos que justificam a atuação e orientam seu concreto desenvolvimento” (MEDAUAR, 1999, p. 120-121). Conclui-se, assim, que a atividade tributária concentra um poder-dever em que participam o Estado, o contribuinte e a sociedade, sendo que tal atividade possui um fim específico que passa pela obtenção dos meios materiais, mas apenas enquanto tais meios servirem para alcançar os objetivos fundamentais refletidos no art. 3º da CF/88.³³

Dessa forma, a competência tributária estaria vinculada à finalidade de obtenção obrigatória de receita para a realização dos objetivos da República Federativa do Brasil descritos no art. 3º da CF. Dada a merecida *venia* ao esforço doutrinário exposto, fato é que a tese da obrigatoriedade do exercício da competência tributária para a obtenção de receita parte do pressuposto de que a tributação seria a única forma de arrecadação de recursos. Caso se tratasse dessa hipótese, o posicionamento estaria correto. Entretanto, o Estado possui outras fontes de renda além dos tributos, tais como alugueis e venda de bens, prestação de alguns serviços, venda de títulos do tesouro nacional e recebimento de indenizações. Ademais, essa tese também esbarra na problemática de que, como salientado pelo Prof. Roque Antônio

³² BASTOS, Elísio A. A função tributária. **Brasília a**, v. 43.

³³ BASTOS, Elísio A. A função tributária. **Brasília a**, v. 43. p. 145-146.

Carrazza, não é juridicamente possível compelir as pessoas políticas a utilizarem sua competência tributária.

Dessarte, não se sustenta a posição de que a competência tributária é um poder-dever. Com efeito, realmente se trata de um poder, vez que este é atribuído pela Constituição aos entes políticos como parcela do poder de império do Estado que se impõe a todos. Todavia, esse exercício é feito na medida em que, avaliando o critério econômico e político, a pessoa jurídica de direito público interno conclui ser necessária a instituição de determinada exação. Exemplo disso é a competência, prevista no art. 153, VII da CF, que a União tem para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, pois, embora seja prevista a possibilidade, a União nunca criou o imposto. Conclui-se, dessa maneira, que a competência tributária é uma faculdade e não um poder-dever.

Portanto, a competência tributária pode ser conceituada como a outorga facultada pela Constituição Federal aos entes políticos para que, por meio de lei, institua tributos.

3. 2 Repartição de competências tributárias na Constituição Federal

A depender do tributo a ser instituído, a competência tributária pode ser comum ou privativa. Será de competência comum a todos os entes a criação de tributos vinculados, isto é, quando “o fato gerador é definido com base em uma atividade estatal específica voltada a contribuintes determinados”³⁴. Por outro lado, a competência será privativa sempre que houver a criação de tributos não vinculados, quais sejam, os tributos que têm por fato gerador uma situação que independe da atuação estatal.

Nesse cenário, compete, privativamente, à União instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar³⁵. Além disso, cabe a ela instituir impostos não previstos no rol do art. 153 da CF³⁶ ou impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa³⁷. Também é de competência privativa da União o poder de criar contribuições especiais³⁸, excetuando-se a isso as contribuições municipais de iluminação pública e as

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15 ed. Salvador: Juspodivm, 2021. p. 278.

³⁵ Art. 153 da CF

³⁶ Art. 154, I, CF

³⁷ Art. 154, II, CF

³⁸ Art. 149 da CF

contribuições relativas à previdência de servidores. E, por fim, também é de competência privativa da União a instituição de empréstimos compulsórios³⁹.

É de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal a instituição de impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e, por último, sobre a propriedade de veículos automotores⁴⁰. Ou seja, é desses entes a competência de instituir o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Aos Municípios o poder constituinte atribuiu a competência de instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS). Demais, podem esses entes, ainda, instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)⁴¹.

Dessarte, verifica-se que a competência tributária dos entes federados está delineada pela Constituição de modo que o exercício da faculdade de os instituir deve ser feito dentro dos limites constitucionais.

3.3 Características da competência tributária

Como anotado, a competência tributária está taxativamente prevista na Constituição. Essa disposição é impositiva porque o ente federativo que recebeu a outorga constitucional para a criação de tributo não pode delegar tal atribuição. Ademais, o exercício do poder de tributar não está condicionado a determinado lapso temporal, haja vista que ele pode ser exercido a qualquer tempo ou mesmo nem ser utilizado. Tratam-se, pois, de duas características inerentes à competência tributária: a indelegabilidade e a imprescritibilidade.

Realmente, a indelegabilidade é nota distintiva da competência tributária, tanto é que o art. 7º do CTN expressamente determina tal atributo, senão vejamos: “A competência

³⁹ Art. 148 da CF

⁴⁰ Art. 155, incisos I, II e III da CF

⁴¹ Art. 149-A da CF

tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”. A partir desse dispositivo, inclusive, se pode adiantar um ponto distintivo entre competência tributária e capacidade tributária, que será tratado adiante, qual seja: a primeira é indelegável, já a segunda, por sua vez, pode ser atribuída a ente diverso daquele que detém a competência de criar o tributo.

Além disso, o poder de criar tributos não está limitado a determinado prazo ou lapso temporal. Não há, pois, que se falar em prescrição do exercício da outorga constitucional para criar tributos. Consoante já suficientemente discorrido alhures, a competência tributária é uma faculdade do ente tributante que é exercida por virtude de critérios econômicos e políticos, aliás, esses mesmos critérios podem fazer com que o ente federado deixe de exercer seu poder. Contudo, a ausência desse exercício de modo algum impede que em momento oportuno o tributo seja criado. Novamente, não é custoso trazer à baila o exemplo do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Nesse caso, a União tem a competência tributária para instituir a exação, mas, até o presente momento, não o fez. Inobstante, isso não significa que o transcurso do tempo - desde de a outorga concedida em 1988 pela Constituição até o ano corrente - impeça que ela crie esse tributo. Pode a União instituir o IGF agora ou daqui a 50 anos ou mesmo nunca criar esse tributo, tudo irá depender dos critérios econômicos e políticos acerca dessa decisão, mas, por ser a competência tributária imprescritível, jamais se poderá aventar a possibilidade de perda do direito de criar o IGF pelo decurso do tempo.

Dessa forma, a competência tributária não prescreve e não pode ser delegada. Essas duas características são relevantes porque são as principais notas que distinguem esse instituto jurídico da capacidade tributária ativa, visto que essa última está sujeita ao prazo decadencial e pode ser delegável, conforme será estudado.

3. 4 Diferenciação entre competência tributária, competência legislativa tributária e capacidade tributária ativa

A faculdade de criar tributos outorgada pelo constituinte aos entes federados não pode ser confundida com a competência de legislar sobre direito tributário nem com a capacidade tributária.

Como visto, a competência tributária é a faculdade de instituir tributo. Como tal, trata-se de múnus indelegável conforme a previsão do art. 7º do CTN. A competência para legislar

sobre direito tributário, por sua vez, diz respeito à criação de normas tributária, sendo certo que o inciso I do art. 24 da CF⁴² dispõe que compete, concorrentemente, à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre direito tributário. Sobre isso, Schoueri⁴³ leciona que:

Neste campo, à União cabe editar normas gerais (no caso, mediante lei complementar, por força do artigo 146 da Constituição Federal), podendo os Estados e Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, eles exercem competência plena; sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei estadual ou do Distrito Federal.

Saliente-se, entretanto, que o exercício da competência plena só pode ser feito quando ausente norma geral editada pela União e quando isso não afetar os demais entes. Ou seja, o exercício da competência legislativa tributária plena só pode ser utilizado em questões locais que não reverberam na arrecadação de outros entes. Com efeito, o §3º do art. 24 da CF é expresso ao determinar que a utilização da competência legislativa plena é restrita às peculiaridades daquele ente que a exerce, confira-se:

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
(...)
§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

A capacidade tributária, por sua vez, é a aptidão de ser sujeito em uma relação jurídico-tributário - podendo ser passiva, quando há aptidão para ser sujeito passivo na relação jurídico-tributário, ou ativa, quando há aptidão para ser sujeito ativo nessa relação. Assim, a capacidade tributária ativa, em certo aspecto, é uma consequência da competência tributária porque o ente que institui o tributo, em regra, é apto a cobrá-lo. Muito embora essa atividade esteja associada à competência tributária, nem sempre as duas estarão juntas, pois, é possível existir situações nas quais um ente tem a competência tributária e outro tem a capacidade tributária ativa. Ou seja, ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária pode ser delegável, sobre isso Schoueri⁴⁴ ensina que:

“Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do artigo 7º, caput, e § 3º do Código Tributário Nacional.
Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência.”

⁴² Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 251

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 250

Exemplo disso é o que ocorre com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A CVM é uma autarquia criada pela Lei nº 6.385/76⁴⁵ para desenvolver, regular e fiscalizar o Mercado de Valores Mobiliários. Para custear as despesas necessárias ao seu funcionamento, o art. 7º, V da Lei nº 6.385/76⁴⁶ atribui à CVM a capacidade tributária ativa para cobrar taxa de fiscalização decorrente do exercício de seu poder de polícia. Nota-se que a CVM tem a capacidade tributária ativa, mas não a competência tributária, visto que ela deve cobrar a taxa decorrente do exercício do poder de polícia, mas não pode instituir a exação.

Portanto, a competência tributária, por legitimar o Estado a se apropriar de parte do capital privado, é mais restrita, vez que - diferentemente da capacidade tributária ativa - não pode ser delegável. Isso, contudo, não pode ser confundido com a possibilidade de legislar sobre direito tributário, pois, neste caso, trata-se de competência concorrente entre os entes federados. Por fim, também não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária, visto que aquela consiste na faculdade de instituir o tributo e esta no dever de cobrar e fiscalizar a arrecadação dele.

3. 5 Conflito de competência tributária

A partir do que foi discorrido, pode-se constatar que no âmbito das competências privativas da União não pode haver conflito de competência, isso porque se a matéria é reservada apenas à União cabe a ela criar o tributo ou não. Caso não exerça sua faculdade, nenhum outro ente pode instituir o tributo de competência da União. Exemplo disso é o Imposto sobre Grandes Fortunas, pois, em que pese a existência da possibilidade da União instituí-lo⁴⁷, ele nunca foi criado.

No entanto, ao contrário do que ocorre em relação à União, é possível que exista conflito de competência entre os demais entes federados. Apesar de todos os mecanismos estabelecidos pelo constituinte, existem hipóteses que podem causar empecilho à concretização da autonomia federativa. Isso porque é possível que, no âmbito da competência tributária

⁴⁵ Lei nº 6.385/76:

“Art. 5º É instituída a Comissão de Valores Mobiliários, entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.”

⁴⁶ Lei nº 6.385/76:

“Art . 7º A Comissão custeará as despesas necessárias ao seu funcionamento com os recursos provenientes de:
(...)

V - receitas de taxas decorrentes do exercício de seu poder de polícia, nos termos da lei.”

⁴⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

privativa, dois ou mais entes tribuam a mesma materialidade - o que, por conseguinte, caracterizaria uma bitributação indevida - sem que exista lei complementar para estabelecer as diretrizes capazes de dirimir tal conflito.

Fenomenicamente, essa hipótese pode se materializar no Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) porque esse imposto é de competência privativa dos estados e não existe lei complementar capaz de eliminar eventual conflito de competência, nesse cenário, pode ocorrer que dois ou mais estados elejam como fato gerador a mesma materialidade. Adianta-se que, neste trabalho, a pretensão é analisar quais são os meios de resolução do conflito de competência tributária presentes no ordenamento jurídico brasileiro e suas possíveis falhas, por isso, mais à frente o exemplo do IPVA, ora proposto, será devidamente tratado - o que por ora é omitido a fim de se evitar digressões desnecessárias.

Portanto, do que até agora foi discorrido, tem-se como pressupostos que (a) não existe conflito de competência nos tributos que são de competência privativa da União, mas (b) pode existir conflito de competência nos tributos que são de competência privativa dos demais entes federados, como no exemplo do IPVA. Por isso, é necessário determinar o modo de resolução desse conflito na ausência de lei complementar, vez que essa espécie legislativa é a que tem essa incumbência e, como visto, matéria de lei complementar não pode ser tratada por meio de lei ordinária.

4 MODO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

4.1 Normas constitucionais

Diante de um conflito de competência tributária o constituinte originário delegou à lei complementar a incumbência de estabelecer os critérios capazes de sanar tal problemática. Assim, dispõe o art. 146, I, da Lei Maior que “cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

4.2 Conflito de competência tributária no Supremo Tribunal Federal

A guerra fiscal é um fenômeno caracterizado pela competição entre os entes federados na obtenção de receita por meio da arrecadação de tributos. Nesse contexto, cada um deles estabelece mecanismos para aumentar suas receitas por meio da atração de contribuintes. Isso pode ser feito por meio da concessão de benefícios fiscais ou através da instituição de tributos.

A Constituição estabelece diversos mecanismos para minorar os efeitos negativos desse fenômeno, dentre os quais está a determinação de solução de conflito de competência por meio de lei complementar. Sucede que, diante da inexistência dessa espécie normativa, o Supremo Tribunal Federal é instado a resolver a querela fiscal. Ou seja, nesse particular a Suprema Corte é provocada a suprir uma omissão legislativa, mas, como não tem competência para legislar e não pode se eximir de julgar⁴⁸, deve propor uma solução baseada na normativa constitucional.

No exercício desse mister constitucional pela Suprema Corte, destacam-se, no que se refere à (im)possibilidade de resolução de conflito de competência diante da ausência de lei complementar, dois recursos extraordinários: o RE nº 1.016.605 e o RE nº 1.287.019. O primeiro trata de determinar a qual estado é devida a competência de instituir o IPVA - se é aquele no qual o veículo foi licenciado ou aquele em que o veículo circula. O segundo, por sua vez, dirime a questão relativa à possibilidade de cobrança do DIFAL ICMS na ausência de lei complementar que estabeleça os critérios gerais para isso.

A partir da análise do contexto fático de cada um desses casos, dos argumentos aduzidos nos autos, das razões expelidas pelos eminentíssimos ministros em seus votos, do cotejo com as disposições aplicáveis, bem como da comparação entre os resultados obtidos nos

⁴⁸ Proibição do *non liquet*.

dois casos, determinar-se-á se há ou não no Supremo Tribunal Federal entendimento coerente para a solução do conflito de competência tributária na ausência de lei complementar e, em caso de constatação negativa para tal problemática, será estabelecido qual é a forma que, de um ponto de vista constitucional, seja correta.

4.2.1 Análise do Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG

O Recurso Extraordinário nº 1.016.605 foi interposto pela empresa Uber Representações LTDA com o objetivo de que fosse reformada a decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que negou provimento à sua apelação. A questão principal, como se verá de modo mais detido à frente, diz respeito à possibilidade do Estado de Minas Gerais cobrar IPVA sobre a propriedade de veículos licenciados no território de outro estado da federação. Ou seja, trata-se de determinar, segundo o critério espacial, a qual ente estadual compete a instituição do imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Pois bem, o art. 1º da Lei nº 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais determina que: “o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado”. Com isso, é possível visualizar que o dispositivo utiliza como critério espacial para a incidência do imposto o domicílio do proprietário do veículo. Dessa forma, a lei estadual importa, para suprir a lacuna decorrente da inexistência de lei complementar, a normativa do art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro⁴⁹, segundo a qual o registro do veículo deve ser feito no órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal que estiver no município de residência ou domicílio do proprietário.

Sucedo que, sob esse fundamento legal, o Estado de Minas Gerais ajuizou contra a empresa Uber Representações LTDA ação de execução fiscal para cobrar crédito tributário referente a suposto IPVA devido pelo referido contribuinte. Em contrapartida, a empresa ajuizou ação ordinária declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária com o objetivo de que fosse declarada a inexistência de obrigação tributária em relação ao recolhimento desse imposto, uma vez que o fisco mineiro não poderia cobrar a exação sobre a propriedade de veículos licenciados fora do território do Estado de Minas Gerais.

No mérito, a empresa aduziu que a Constituição estabeleceu como critério espacial para a cobrança do IPVA a localização em que o veículo está licenciado e não onde está o

⁴⁹ Art. 120. Todo veículo automotor, articulado, reboque ou semirreboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

proprietário - como pretendia o fisco mineiro. Isso porque, em uma interpretação sistemática do art. 155, III c/c art. 158, III, ambos da CF, ficava evidenciado que a competência de instituir e cobrar o IPVA é constitucionalmente devida ao Estado no qual o veículo está licenciado. A fim de melhor compreender a tese do contribuinte é válido transcrever os dispositivos invocados, veja:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
III - propriedade de veículos automotores.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:
(...)
III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

Ou seja, a empresa defendia o argumento de que, como não existe lei complementar para estabelecer o critério espacial do IPVA, deve ser utilizado o inciso III do art. 158 da CF, por isso, a competência tributária para a instituição de tal imposto seria do estado no qual o veículo foi licenciado.

Nesse diapasão, a parte autora alegava que a atitude do Estado de Minas Gerais de cobrar IPVA sobre veículos automotores que não estão licenciados no seu território violava o critério espacial determinado pela Constituição, assim, defendia a tese de que tal cobrança seria inconstitucional. Somou a isso a tese de que o IPVA, por ser um imposto que incide sobre o bem - no caso, sobre o veículo -, deveria observar a normativa relativa à coisa e não ao seu proprietário, por isso, o Estado mineiro não teria competência tributária para instituir esse imposto sobre veículos licenciados fora de seu território.

Além disso, também discorreu que não seria possível ao Estado de Minas Gerais exercer sua competência tributária plena nesse ponto, vez que o critério espacial havia sido delimitado pelo constituinte no já referenciado inciso III do art. 158 da CF. Com isso, objetivava afastar a incidência do art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro no que diz respeito à determinação do local de licenciamento do veículo. Isso porque na ausência de lei complementar a Constituição já supria essa carência em relação à determinação do critério espacial e como o Código de Trânsito Brasileiro não é uma lei complementar não pode regular matéria de direito tributário, visto que ela está reservada àquela espécie legislativa.

Em sua defesa, o Estado alegava que não havia lei complementar para regular as normas gerais de IPVA e, sendo assim, caberia aos estados a competência legislativa plena por força do §3º do art. 24 da CF. Argumentou também que a lei complementar não pode ser

utilizada para instituir o tributo, mas apenas para estabelecer as diretrizes gerais, pois, em respeito ao pacto federativo, fica a cargo do ente tributante estabelecer o critério espacial.

Ademais, a parte ré postulava que o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro não poderia ser desconsiderado no desfecho da lide, isso porque esse dispositivo determina que o registro do veículo deve ser feito no lugar em que o proprietário tenha seu domicílio. Por isso, a Fazenda Estadual apontava que a parte autora estava incorrendo em contradição, visto que ela defendia que o registro do veículo a ser considerado estava em lugar diverso daquele no qual o proprietário tinha domicílio. Nessa linha de raciocínio, portanto, o imposto em riste seria devido ao Estado de Minas Gerais, haja vista que era lá que o contribuinte tinha domicílio e deveria ter feito o registro de seus veículos.

Na sentença, o magistrado de primeiro grau indeferiu o pedido da empresa feito na ação anulatória sob a justificativa de que no caso se aplicava o §3º do art. 24 da CF, vez que estava ausente a lei federal para regulamentação do aspecto espacial. Também consignou que, por virtude de uma interpretação sistemática, deveria ser considerado o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro. A partir disso, decidiu que o IPVA cobrado pelo Estado de Minas Gerais estava em conformidade com o ordenamento jurídico e, por isso, deveria ser pago.

Interposta apelação pela parte autora, o Tribunal manteve a sentença recorrida, tendo o acórdão a seguinte ementa:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL N. 14.937/2003. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. LUGAR DA SEDE. ESTADO DE MINAS GERAIS. REGISTRO E LICENCIAMENTO NO ESTADO DE GOIÁS. IRRELEVÂNCIA. COBRANÇA LEGÍTIMA. SENTENÇA MANTIDA.

I. Nos termos da Lei n. 14.937/2003, o IPVA será devido ao Estado de Minas Gerais quando o veículo estiver sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado;

II. Tendo a autora, pessoa jurídica de direito privado, sede estabelecida no Município de Uberlândia, deve recolher o IPVA no Estado de Minas Gerais, independentemente de estar o veículo registrado e licenciado no Estado de Goiás (CTN, art. 127, II).

III. Embora o IPVA seja um imposto real, tem como fato gerador a propriedade do veículo - art. 155, III, CF/88 e art. 1º, Lei 14.934/03 - sendo o sujeito passivo, por certo, uma pessoa física ou jurídica, responsável pelo pagamento do tributo em seu domicílio tributário, conforme artigo 127, II, CTN.

Ato contínuo, a recorrente opôs embargos de declaração aduzindo que não foram analisados os argumentos relativos à inconstitucionalidade da cobrança do imposto. Os aclaratórios foram rejeitados. Então, a autora interpôs recurso especial, sob a justificativa de

que foram violados o art. 535, II, da Lei Federal n. 5.869/73 e os arts. 120 e 127 do Código de Trânsito Brasileiro, e recurso extraordinário, este sob a alegação de violação dos arts. 146, III e art. 24, §3º, ambos da Constituição.

Na Corte Suprema a questão não foi pacífica, pois, enquanto o ministro relator votou pela inconstitucionalidade da lei mineira, o ministro Alexandre de Moraes abriu divergência por entender que, a partir de uma interpretação teleológica, a norma do Estado de Minas Gerais estava de acordo com a Carta Magna. Convém, agora, analisar as razões que fundamentaram essa divergência a fim de precisar qual entendimento melhor se coaduna com a tese da obrigatoriedade de edição de lei complementar exposta acima.

Para o Sr. Ministro Relator Marco Aurélio, a ausência de lei complementar para determinação da competência tributária dos estados da federação na instituição do imposto sobre propriedade de veículo automotor não pode ser suprimida pelo uso da competência legislativa plena constante no §3º do art. 24 da CRFB. Diante disso, o dever da Corte é perquirir a existência e aplicabilidade de algum dispositivo constante na Lei Maior capaz de suprir essa omissão. Por tal motivo, o Sr. Ministro Relator consignou entendimento segundo o qual o conflito de competência deveria ser solucionado com base no art. 158, III da CF.

Isso porque esse dispositivo trata da repartição da receita obtida por meio da arrecadação do IPVA e, na sua redação, ele determina que 50% da arrecadação desse imposto pertence ao município no qual o veículo foi licenciado, veja: “Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...) III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;”. Dessa forma, o Relator concluiu que a competência para instituir o tributo em consideração é do Estado em que o veículo foi licenciado. Nesse sentido, confira-se trecho lapidar do voto proferido:

(...) a inexistência de lei complementar editada à luz do disposto no artigo 146 da Carta da República tem levado à variação de disciplina sob o ângulo da competência ativa. Alguns Estados potencializam a residência sede do contribuinte, ao passo que outros levam em conta o local em que registrado o veículo. A toda evidência, o tema é de índole constitucional, estando a regra referente à competência deste ou daquele Estado na própria Lei das leis, mais precisamente no artigo 158, inciso III, a revelar pertencer aos Municípios “cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”. A cláusula final do preceito direciona a concluir-se pela capacidade ativa, relativamente ao IPVA, do Estado em que licenciado o veículo. Norma local que disponha em sentido diverso, como a Lei nº 14.937/2003 – artigo 1º – do Estado de Minas Gerais, surge conflitante com a Constituição Federal.

De fato, a decisão do Ministro Marco Aurélio foi salomônica porque a partir desse dispositivo constitucional é possível determinar o aspecto espacial do IPVA e, por conseguinte, definir qual estado tem a competência para instituir e cobrar o referido imposto. Com isso, não

há que se falar em utilização da competência legislativa plena, uma vez que, como já tratado, os entes federados só podem se utilizar do §3º do art. 24 da CF em questões locais que não sejam capazes de causar impacto nos outros entes.

Dessarte, a única saída possível para o impasse relativo à determinação da competência para instituir o IPVA é aquela magistralmente proposta pelo Relator desse recurso extraordinário, pois, sendo inviável a utilização da competência legislativa plena (art. 24, §3º,CF) - porque o aspecto espacial do IPVA não é apenas uma questão local -, a determinação de sobre qual estado recai a competência para instituir o IPVA tem que ser solucionada ou (a) com fundamento em lei complementar ou (b) com fundamento em dispositivo da própria Constituição. Como no presente caso inexistente lei complementar, a solução mais plausível está na segunda opção - que, como fixado no voto do Relator - pode ser obtida através da consideração do inciso III do art. 158 da Carta Magna.

Inobstante toda a contundente argumentação expelida pelo Sr. Ministro Relator, o Sr. Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência porque, ao seu ver, a constitucionalidade da Lei Estadual em riste deveria ser analisada a partir da consideração da teleologia do imposto que ela institui. Assim, o Ministro divergente discorreu que o objetivo da instituição do imposto sobre a propriedade de veículos automotores é arrecadar receita para compensar a externalidade negativa que tais bens causam. A partir disso, apontou que o imposto é devido no Estado em que o contribuinte tem seu domicílio, visto que é nesse local que o veículo será utilizado e causará impactos negativos - como, por exemplo, a emissão de gases poluentes, o sucateamentos das estradas, eventuais acidentes de trânsito, etc.

Contudo, essa razão de decidir desconsidera o fato de que, por força do art. 167, IV da CF⁵⁰, a arrecadação do IPVA não é vinculada. Além disso, nada garante que o veículo irá circular no local em que o proprietário possui domicílio, assim, para se dar efetividade à razão expedida pelo Ministro Alexandre de Moraes, seria necessário rastrear onde o veículo mais circula, o que esbarra no direito fundamental à intimidade, garantia estabelecida pelo inciso X do art. 5º da CF⁵¹. Inclusive, sobre isso, Tiago Landi Simões discorre que:

⁵⁰ “Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;”

⁵¹ “X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;”

Se pudesse o legislador extrair a mais justa das regras para definir o critério espacial, este seria o do local de uso habitual do veículo automotor, afinal, é o Estado em que mais circula determinado veículo que terá de arcar com os custos proporcionados pelo tráfego constante deste veículo, o que gerará, decerto, gastos com pavimentação, sinalização, remuneração dos oficiais de trânsito etc. Embora seja vedada a vinculação de receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa, nos termos do artigo 167, IV, da Constituição da República, é óbvio que grande parte da receita obtida com o IPVA é utilizada pelos Estados e pelo Distrito Federal naquelas atividades.

É claro que esta é uma situação ideal e impossível de ser implementada na prática, pelo menos no atual panorama da ordem jurídica nacional. Esta hipótese exigiria a instalação obrigatória de um dispositivo rastreador em cada veículo industrializado, esbarrando também noutra óbice de natureza constitucional: a inviolabilidade da intimidade e da vida privada dos cidadãos, garantia fundamental inscrita no artigo 5º, X, da Constituição.⁵²

Ademais, o Ministro divergente também concluiu que a pretensão da recorrente - de recolher o imposto no local do licenciamento do veículo ao invés do local no qual estava domiciliada - indicava um indício de fraude, tendo em consideração que no Estado em que o veículo havia sido licenciado a alíquota do IPVA era menor. A isso o Relator respondeu que a suspeita de fraude tributária não era o objeto do recurso extraordinário e, ainda que o fosse, a normativa existente capaz de resolver a questão apontava o local de licenciamento do veículo como sendo o correto aspecto espacial.

Para fundamentar sua divergência, o Ministro Alexandre de Moraes fez uso do §3º do art. 34 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), segundo o qual “(...) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.” Ora, muito embora esse dispositivo pareça dar ampla competência legislativa aos entes federados, fato é que se trata de ADCT e, sendo de natureza transitória, como tal não pode ser aplicada em detrimento da normativa permanente fixada no art. 158, III da CF.

Ao acompanhar o Relator, o Ministro Ricardo Lewandowski fez uma importante observação, a qual merece ser transcrita:

Ficou bem assentado, no parecer da douta Procuradoria-Geral da República, que nós estamos diante de uma evidente guerra fiscal entre os estados, que buscam, de forma distinta, beneficiar-se da cobrança do IPVA. Em havendo conflito, a nossa Constituição Federal, no art. 146, inc. I, estabelece que cabe à lei complementar - um pouco na linha do que disse o Ministro Edson Fachin - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ocorre que esta lei complementar, sabidamente, não foi ainda editada e também - na linha do que disse o Ministro Edson Fachin e pedindo vênias, desde logo, ao eminente Ministro Alexandre Moraes - o Código Brasileiro de Trânsito não é lei complementar. Portanto, essa controvérsia, esse conflito, remanesce. **Em remanescendo esse conflito, como é que a Corte deve solucioná-lo? Deve solucioná-lo, data venia,**

⁵² SIMÕES, Tiago Landi. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. *Revista do Direito Público*, v. 4, n. 1, p. 172-184, 2009.

com os recursos dos quais se valeu o eminente Relator: Dos recursos que estão na própria Constituição. E aí nós lemos, com toda a força das palavras que contém esse dispositivo, no art. 158, inciso III, da Carta Magna, que 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores e licenciados em seus territórios. Portanto, a competência é claramente do local onde se licencia o veículo, pelo menos nos termos do que explicita a Constituição. (grifei)

O trecho grifado corrobora, portanto, a tese neste trabalho aventada, segundo a qual na inexistência de lei complementar o conflito de competência só pode ser solucionado mediante dispositivo contido na própria Constituição. Nesse particular, mais um ponto reforça essa tese no âmbito do STF, qual seja: sendo a Suprema Corte integrante do Poder Judiciário, como tal, está impossibilitada de invadir o campo destinado ao Poder Legislativo e se este foi inerte a Corte deve apresentar uma solução pautada na normativa constitucional disponível. Em síntese, ainda que o dispositivo constitucional utilizado pelo Relator seja insatisfatório, por não atender à teleologia do IPVA, fato é que ele é o único mecanismo disponível para deslindar a problemática. Logo, ele não pode ser preterido em favor de uma disposição transitória de caráter mais genérico.

A despeito da solução consignada pelo Ministro Relator e bem ratificada pelo trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski acima transcrito, o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, sendo vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Roberto Barroso.

Por fim, a Corte fixou a seguinte tese (Tema nº 708 de repercussão geral): "A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário".

Portanto, verifica-se que, nesse caso, o STF, ao estabelecer a competência tributário para o estado no qual o contribuinte tem domicílio, acabou por privilegiar o art. 120 do CTB em detrimento do 158, III da CF. Ocorre que, como será analisado no tópico seguinte, no caso do diferencial de alíquota de ICMS em operações interestaduais, a Corte consignou entendimento, aparentemente, divergente do que no presente caso foi adotado.

4.2.2 Análise do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF

A partir da Emenda Constitucional nº 87/2015, que estabeleceu o pagamento do diferencial de alíquota de ICMS, o Distrito Federal e os Estados, fundamentados no Convênio do ICMS nº 93/2015, buscaram dar concretude à nova normativa. Todavia, fato é que tal cobrança importa em verdadeira instituição de tributo, pois antes da referida Emenda os contribuintes não eram obrigados a pagar esse diferencial. Logo, apesar da diferença entre o

ICMS e o IPVA, é possível constatar que há uma semelhança entre esse precedente vinculante e o que foi abordado no tópico anterior. Isso porque ambos versam sobre a cobrança de tributo que necessita de lei complementar para ter seus aspectos gerais definidos e que foram cobrados antes que essa espécie normativa fosse elaborada.

No presente caso, após a referida Emenda Constitucional, os Estados e o Distrito Federal começaram a cobrar o diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais sob a justificativa de que tal medida se tratava apenas de um critério de distribuição de receita e, por isso, poderia ser regulamentada através de convênio.

Diante disso, a empresa Madeiramadeira e Comércio S/A impetrou mandado de segurança preventivo em face de ato a ser praticado pelo Subsecretário da Receita Federal do Distrito Federal. Argumentou a impetrante que o DIFAL foi previsto pela EC nº 87/15, mas que sua exigência era indevida, vez que não existia lei complementar regulando a matéria. A segurança foi denegada, motivo que ensejou a interposição do recurso de apelação.

No Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios a apelação da impetrante foi improvida sob a fundamentação de que não era possível condicionar à existência de lei complementar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. O acórdão ficou emendado nos seguintes termos:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).
2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.
3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.

Irresignada, a apelante interpôs o recurso extraordinário, ora analisado, postulando que a cobrança da diferença, consideradas alíquotas interna e interestadual do ICMS, concernente ao envio de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federativa, tal como previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda de nº 87/2015, revela nova possibilidade de incidência do imposto, a tornar obrigatória lei complementar sobre o tema.

Diante disso, a recorrente se firmava na tese da imprescindibilidade da existência da lei complementar para estabelecer os critérios gerais da regra matriz tributária e de resolução de conflito de competência entre os Estados. A partir desse pressuposto, aduziu que o Convênio do ICMS nº 93/2015 não seria instrumento válido para estabelecer esses critérios, haja vista que

a matéria é constitucionalmente reservada àquela outra espécie normativa. Além disso, a empresa também discorreu acerca da existência de leis estaduais divergentes no tocante à definição do local da operação e da alíquota a incidir, assim, ficou demonstrada a presença da guerra fiscal entre os entes tributantes.

Nas contrarrazões, o ente público alegou que a cobrança do DIFAL não importava em criação de novo tributo, isso porque o diferencial de alíquota serviria apenas como um critério de repartição de receita. Em sua lógica, portanto, havia um critério de repartição de receita que era distinto de nova regra de incidência tributária.

Na Corte Suprema o impasse foi resolvido para dar procedência ao pleito da recorrente no sentido de declarar a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS sem a edição de lei complementar. Em suas razões, o Ministro Relator explicou que a EC nº 87/15 instituiu, para o remetente de mercadoria a destinatário não contribuinte do ICMS, nova relação jurídico-tributária para com o estado de destino da mercadoria, sobre isso ele explicou que:

“(…) antes dessa emenda, ele [remetente] apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a **alíquota interna** de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: **uma com o estado de origem**, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e **outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino**, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.

(…) é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, **criou uma nova relação jurídico-tributária**, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.”

O Ministro Relator, consignou, ainda, que a Lei Complementar nº 87/96, responsável por estabelecer as regras gerais relativas ao ICMS, não regulava nada a respeito da cobrança do DIFAL instituída pela EC nº 87/15. Ou seja, o único diploma que regulava essa matéria era o Convênio ICMS nº 93/2015. De fato, no momento em que o RE nº 1.287.019/DF estava sendo julgado não existia nenhuma norma constitucional ou complementar capaz de subsidiar a cobrança do diferencial de alíquotas. Aliás, fazendo uma análise do contexto fático naquele momento, o Relator apontou que:

“No que diz respeito ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, tenho, para mim, que não há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso.

Note-se que não se infere dessa lei complementar, por exemplo, (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, **v.g.**, o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do

estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação.

Vai na mesma direção o parecer de Sacha Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados, acostado ao memorial apresentado por Andrade Maia Advogados em 28/10/20.

No referido parecer, se consigna a impossibilidade de se extrair, quer do próprio texto constitucional, quer da Lei Kandir em vigor, as disciplinas sobre o momento no qual será devido o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, sobre os critérios para se considerar quem é consumidor final e sobre a base de cálculo do tributo. No parecer, se demonstra, também, a inviabilidade da utilização, para se suprir a carência dessas disciplinas, dos arts. 11, II, c; 12, XIII; e 13, IX, § 3º, da Lei Kandir, em razão de esses dispositivos estarem conectados apenas com o diferencial de alíquotas no caso das prestações de serviço de transporte.

Ainda de acordo com o que consta do mencionado parecer, todo esse quadro se prova pela edição do convênio ora questionado e de novas leis estaduais tratando desses pontos.

A ausência de disposições na Lei Kandir sobre ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em comento é corroborada pelo fato de estarem em trâmite na Câmara dos Deputados ao menos dois projetos de lei complementar versando sobre o tema. Nesse sentido, cito o PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/16.”

Fixado esse pressuposto - de que não existia, à época do julgamento, norma capaz de legitimar a cobrança do DIFAL - o Ministro Relator discorreu acerca da impossibilidade do Convênio ICMS nº 93/2015 dispor sobre as regras de incidência do diferencial de alíquotas de ICMS. Logo de início, o Relator observou que os convênios interestaduais não são instrumentos legislativos capazes de suprir a ausência de lei complementar.

Por fim, foi analisado o argumento do ente público segundo o qual a possibilidade de cobrança do diferencial de alíquota de ICMS na ausência de lei complementar estava acobertada pelo §3º do art. 24 da CF. A tese aventada, portanto, era a de que o Convênio ICMS nº 93/2015 seria uma espécie de exercício da competência legislativa plena por parte dos estados.

Todavia, o Ministro Relator indicou que a utilização da competência legislativa plena só pode ser feita quando se tratar de casos particulares ao ente tributante, ou seja, que não causa repercussão para os outros entes da federação. Diante disso, restava impossibilitada a utilização desse dispositivo porque ao dispor sobre as regras de incidência do DIFAL de ICMS o Convênio ICMS nº 93/2015, necessariamente, estava regulando matéria que diz respeito a mais de um estado. Em outros termos, significa dizer que o diferencial de alíquota de ICMS não é uma questão particular, vez que é importante para todos os estados da federação. Logo, fica prejudicado o exercício da competência legislativa plena. Sobre isso, veja o que foi determinado no voto:

“Julgo, ainda, que a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, não autoriza a cobrança, pelos estados ou pelo Distrito Federal, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas quanto às operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto antes do advento da lei complementar dispendo sobre o assunto.

(...)

Com efeito, a competência dos estados e do Distrito Federal a que alude o dispositivo somente os autoriza a legislar de maneira plena sobre direito tributário para atender a suas peculiaridades. Nesse sentido, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, atinja o relacionamento entre as unidades federadas ou envolva conflito federativo, como é o caso, evidentemente, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas ora em comento.”

Entretanto, esse entendimento não foi unânime na Corte. Apresentaram suas divergências os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux. O Ministro Alexandre de Moraes, por exemplo, consignou que a cobrança do DIFAL não representava a instituição de um novo tributo, mas, tão somente, regulava situação já prevista no ordenamento, vejamos:

“A respeito desse diferencial de alíquotas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cuja previsão vem do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, para que possamos ter maior compreensão do tema, há a necessidade da comparação entre o que existia antes da EC nº 87 e o que passou a existir.

Essa comparação é importante para verificar - e aqui me parece um ponto importantíssimo da questão - que, nos termos da redação originária dos respectivos artigos constitucionais alterados pela Emenda, nas hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas, ou seja, o equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Mas já existia essa destinação, já existia esse diferencial, não é uma novidade que surgiu com a Emenda Constitucional.

Em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, aí, sim, adotava-se apenas a alíquota interna. De modo que, nessas hipóteses, a arrecadação do tributo não era adequadamente distribuída entre os estados envolvidos. Por isso, a Emenda.”

Ao concatenar seu raciocínio, o referido Ministro pontuou que a EC nº 87 não inovou, mas apenas ampliou as hipóteses de incidência do DIFAL, confira-se:

“Essa diferença do meu voto em relação às posições já apontadas pelos eminentes Relatores é porque, em virtude da dinâmica e evolução constitucional da ratio da operação constitucional, não me parece ser imprescindível a edição de uma nova lei complementar para regulamentar a cobrança desse diferencial de alíquota de ICMS, exatamente porque a EC nº 87 não revolucionou o tema, ela reformou o tema. A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, que já era existente na redação originária, para as hipóteses em que o destinatário fosse contribuinte do imposto, para as operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. Aqui é a diferença das fundamentações.

A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota, não criou a possibilidade de uma lei complementar vir a estipular o diferencial de alíquota, já havia antes da Emenda essa possibilidade.”

Em que pese as considerações expostas pelos Ministros que abriram divergência, o Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, determinando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015,

ausente lei complementar disciplinadora”, vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em sucessivo, foi fixada a seguinte tese (Tema nº 1093): "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”, vencido o Ministro Alexandre de Moraes.

Ocorre que, antes mesmo do trânsito em julgado da decisão do STF - que se deu em 30 de março de 2022 -, foi sancionada, em 04 de janeiro de 2022, a Lei Complementar nº 190/2022 que introduziu na Lei Complementar nº 87/96 as regras gerais para a cobrança do diferencial de alíquota de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. Com isso, a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, determinada pela EC nº 87/2015, passou a ter seus aspectos gerais regulados por lei complementar, o que viabiliza eventual solução de conflito de competência tributária, cenário que não era possível antes da LC nº 190/2022, visto que inexistia hipótese de solução na Constituição ou na Lei Complementar nº 87/96.

4.2.3 Considerações acerca dos precedentes analisados

Como visto, a Suprema Corte não se eximiu de analisar o conflito de competência tributária suscitado nos casos acima analisados. No RE nº 1.016.605/MG, que tratou da cobrança do IPVA sem a respectiva lei complementar, o conflito de competência foi solucionado com fundamento no art. 120 do CTB. Já na análise do RE nº 1.287.019/DF foi determinada a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS de mercadoria destinada a consumidor não contribuinte do imposto por haver necessidade de prévia lei complementar para tal.

Em se tratando da solução definida para o conflito de competência relativo ao IPVA, o entendimento que prevaleceu, de que a competência seria determinada com base no domicílio do proprietário do veículo por força do art. 120 do CTB, não é o melhor. Nesse caso, há dispositivo na Constituição capaz de sanar tal lacuna. Isso porque, como bem tratado no voto do Ministro Relator, o art. 158, III da CF, ao determinar que 50% da receita obtida com a arrecadação do IPVA deve ser destinada ao município no qual o veículo foi licenciado. Por conseguinte, a competência tributária para instituir o IPVA é devida ao Estado no qual o veículo foi licenciado, tendo em vista que há na Carta Magna determinação da qual se depreende tal conclusão, qual seja, o art. 158, III.

Verifica-se, pois, que ao prestigiar o Código de Trânsito Brasileiro em detrimento do art. 158, III da CF, a decisão do STF acabou por violar a própria Constituição na medida em

que aplicou lei ordinária em matéria reservada à lei complementar. Com efeito, como já discorrido no tópico 2.3, não podem a lei complementar e a lei ordinária legislar sobre a mesma matéria de forma concorrente. Ora, tal impossibilidade deriva do fato de que ambas espécies legislativas estão em mesma posição hierárquica, vez que elas retiram sua validade da própria Constituição, todavia, não se confundem porque a matéria reservada à lei complementar demanda a regulação por meio de uma espécie legislativa cujo procedimento é mais rígido. Evidentemente, se a Carta Magna reservou à lei complementar a incumbência de solucionar os conflitos de competência tributária, não o fez sem razão. Nesse contexto, em que pese a boa intenção dos que defendem a utilização do art. 120 do CTB para determinar a competência tributária no caso do IPVA, fato é que o Supremo Tribunal Federal acabou por negar vigência à distinção estabelecida pela Constituição Federal entre a lei complementar e a lei ordinária.

Dessa forma, nota-se que estava correta a tese aventada pelo Ministro Relator, para o qual, ante a ausência de lei complementar que regule os aspectos gerais do IPVA, o conflito de competência tributária deveria ser solucionado por norma constitucional. Isso porque, como reiteradamente dito, o Código de Trânsito Brasileiro é uma lei ordinária e, como tal, não pode legislar sobre matéria reservada à lei complementar. Assim, a solução para o conflito de competência tributária relativa ao IPVA deveria ser perquirida nas normas constitucionais e não em lei ordinária. Saliente-se que com isso não se insinua que a lei ordinária seja inferior à lei complementar, pois, como já visto anteriormente, ambas as espécies legislativas retiram sua validade da Constituição, mas se assinala o fato de que lei ordinária e lei complementar não podem legislar concorrentemente sobre a mesma matéria. Por tal motivo, na ausência de lei complementar é irrelevante a determinação da competência tributária com fundamento em lei ordinária, especialmente quando existe no texto constitucional dispositivo capaz de solucionar tal imbróglio.

Em se tratando da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança na ausência da lei complementar. Isso porque não existia, à época da decisão, norma constitucional ou dispositivo da Lei Kandir capaz de fornecer solução a eventual conflito de competência tributária. Nesse caso, não foi aventado nenhum dispositivo de espécie legislativa diferente da lei complementar, o que garantiu coesão ao ordenamento jurídico.

Diante de tais considerações, verifica-se que na ausência de lei complementar a Corte Suprema tem duas formas de solucionar eventual conflito de competência: averiguar se existe algum dispositivo constitucional que forneça uma solução adequada ou declarar a

inconstitucionalidade da cobrança do tributo ante a inexistência da lei complementar correlata. Contudo, como as decisões judiciais nem sempre promovem a coesão sistemática do ordenamento jurídico, é possível que, como no caso do IPVA, existam decisões teratológicas que resolvem a querela por meio alternativo.

5 CONCLUSÃO

As normas do ordenamento jurídico brasileiro nem sempre são capazes de dar uma resposta satisfatória a um problema proposto. Nesse cenário, ganha destaque a atuação do Poder Judiciário, o qual não pode se eximir de julgar com fundamento na inexistência de norma aplicável ao caso. Por isso, analisar as decisões judiciais também pode ser uma forma eficaz de determinar como um conflito pode ser solucionado.

Como visto, a Constituição condiciona a instituição de alguns tributos à existência de lei complementar a fim de que sejam, primeiro, fixados os aspectos gerais e, depois, existam os mecanismos necessários à solução de conflito de competência. Ou seja, o ordinário é que primeiro seja editada a lei complementar e, em seguida, seja instituído o tributo por virtude do exercício da competência tributária.

Entretanto, na prática, essa ordem pode ser invertida, o que gera a anômala situação em que o tributo é instituído antes da edição da lei complementar. Isso é exatamente o que aconteceu com o IPVA e com o diferencial de alíquota de ICMS de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do imposto. Nesses dois casos, o STF foi instado a decidir acerca da constitucionalidade da cobrança desses tributos, respectivamente através dos Recursos Extraordinários nºs 1.016.605 e 1.287.019.

No que diz respeito à instituição de IPVA, foi determinado que o conflito de competência tributária poderia ser resolvido com base no art. 120 do CTB, o que, como visto, é completamente contrário à sistemática legislativa determinada pela Constituição. Ao tratar do DIFAL de ICMS, todavia, a Corte exarou decisão que se conforma com o ordenamento jurídico pátrio, isso porque, como não foi encontrada nenhuma alternativa na Lei Complementar nº 87/96 nem na Constituição, se concluiu pela inconstitucionalidade da cobrança do imposto.

Portanto, diante da ausência de lei complementar, o conflito de competência tributária pode ser solucionado com fundamento em dispositivo contido na própria Constituição. Com efeito, como a lei ordinária não pode legislar em matéria reservada à lei complementar fere a lógica do procedimento legislativo disposto na CF solucionar o conflito de competência com base em dispositivo dessa espécie legislativa. Assim, as duas únicas saídas para obter uma solução satisfatória são ou a aplicação de dispositivo constitucional ou a declaração de inconstitucionalidade da cobrança do tributo.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15 ed. Salvador: Juspodivm, 2021.
- ALMEIDA, Fernanda. **Fundamentos do Direito Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- BASTOS, Elísio A. A função tributária. **Brasília a**, v. 43.
- BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 11. ed. Saraiva, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11^a ed. Malheiros Ed., 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Impossibilidade de conflitos de competência no Sistema Tributário Brasileiro. **Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo**, v. 22, 2019.
- GARCIA, Carlos. **Direito Tributário: Princípios e Competência**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- LIMA, Ana Paula. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. **Revista Direito Tributário Atual, [S. l.]**, n. 50, p. 569–591, 2022. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2175>. Acesso em: 10 ago. 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA DE ARAÚJO, A. A CVM e a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários. **Revista da AGU**, [S. l.], v. 17, n. 2, 2018. DOI: 10.25109/2525-328X.v.17.n.2.2018.866. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/866>. Acesso em: 10 ago. 2024.

SCHMIDT, Felipe. **Lei complementar e lei ordinária: os problemas da hierarquia e da revogação**. Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, Franca, v. 13, n. 2, p. 89-120, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Matheus Pelegrino da. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária: uma proposta de solução do problema a partir da teoria da construção escalonada do direito de Merkl. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 9, n. 3, p. 681-706, set./dez. 2022. DOI: 10.5380/rinc.v9i3.85615.

SIMÕES, Tiago Landi. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. **Revista do Direito Público**, v. 4, n. 1, p. 172-184, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

VELLOSO, C. M. da S. **Lei complementar tributária**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 235, p. 117-138, 2004.