

MÁRIO HERMES TRIGO DE LOUREIRO FILHO

ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
E REFORMA CONSTITUCIONAL: O ICMS
NA IMPORTAÇÃO DE BENS E A EC 33/01

MESTRADO EM DIREITO

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

São Paulo – 2006

MÁRIO HERMES TRIGO DE LOUREIRO FILHO

AALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
E REFORMA CONSTITUCIONAL: O ICMS
NA IMPORTAÇÃO DE BENS E A EC 33/01

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito do Estado, subárea de concentração em Direito Tributário, sob a orientação da Prof^a Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

São Paulo – 2006

BANCA EXAMINADORA

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação por processos fotocopiadores ou eletrônicos.

Assinatura: _____

Local: _____ Data: _____

DEDICATÓRIA

À minha amada esposa, Mirella, pelo incondicional apoio em todos os aspectos da minha vida.

Aos meus pais, Mário e Vanilde, ao meu irmão Márcio e à sua esposa, Ana Cláudia.

Aos meus queridos sobrinhos Valentina e Pedro.

À minha avó, Julieta.

AGRADECIMENTOS

Especialmente à professora Elizabeth Nazar Carrazza, exemplo de caráter e dedicação acadêmica, pela segura e criteriosa orientação e pelas lições passadas em sala de aula, que jamais esquecerei.

Aos meus colegas de mestrado, Thiago Sorrentino e Aldo de Paula Júnior, pelo incentivo, pela imensa contribuição para este trabalho, por meio de constantes debates, e, também e principalmete, pelo agradável convívio durante o curso, que acabou se transformando em verdadeira amizade.

À Thais Helena Morando, por me ajudar a fixar alguns pontos importantes deste trabalho.

A Juvenal Cesar Marques Júnior, Fernando Antonio Marques e Heloísa Pinto Marques, pelo estímulo e pelo apoio incondicional que me conferiram desde o início desta empreitada.

A Maria Isabel Sudaia Teixeira e a toda equipe do escritório Marques e César Marques Advogados Associados.

Aos queridos amigos Fábio e Carolina Janot, cuja amizade de adolescência ressurgiu ainda mais forte na idade adulta, pelo apoio e pelo veloz *notebook*.

Ao meu amigo e colega Luís Eduardo Corrêa Serra, que contribuiu na definição do tema.

A Mirella, pela paciência e pelo apoio total e incondicional para que eu pudesse cumprir esse objetivo.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é verificar os limites de atuação do poder de reforma constitucional, em sua via permanente, no tocante à alteração da discriminação das competências tributárias das pessoas políticas que integram o Estado brasileiro, tendo em vista o recente ciclo de reforma da constituição, que, por meio de um elevado número de emendas, vem, sistematicamente, modificando aquela discriminação, seja pela extinção de tributos, pela criação de outros ou, até mesmo, pela simples alteração de seus arquétipos.

A nossa hipótese central baseia-se na premissa de que o poder de tributar do Estado é exercitado por meio de competências tributárias fixadas na Constituição Federal, e que a discriminação dessas competências pode sofrer alterações, desde que respeitados os limites de atuação do poder constituinte derivado.

A abordagem do tema funda-se, ainda, numa visão sistêmica do direito positivo e sua forma específica de responder aos estímulos de outros sistemas, que com ele interagem, dentre os quais destacamos o sistema político e o sistema econômico, uma vez que a nossa hipótese está intimamente ligada à tributação, cuja matéria foi exaustivamente tratada pela Constituição Federal.

Nesse contexto, analisamos as características da competência tributária e as conseqüências que dela advêm, como, também, as limitações impostas ao exercício do poder de reforma constitucional.

Após concluir que somente por meio de uma análise isolada é possível saber se o poder reformador agiu dentro dos limites a ele impostos pelo poder constituinte originário, passamos a considerar, de modo específico, a constitucionalidade da EC nº 33/01, que alterou a Constituição Federal (art. 155, § 2º, IX, “a”) de forma a permitir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ICMS também nas hipóteses de importação de bens.

Palavras-chaves: competência tributária; reforma constitucional; icms; importação.

ABSTRACT

This study is aimed at checking the performance limits of the power of constitutional reform in its permanent manner related to the change of the discrimination of tributary competencies which belong to the political people who are part of the Brazilian State. This is due to the fact of the recent reform cycle of the constitution which through a high number of amendments has been systematically changing the discrimination above mentioned by extinguishing taxes, creating new ones, or even just altering their archetypes.

Our main hypothesis is based on the premise that the State power for taxation is practiced by means of tax competencies which are set by the Federal Constitution, and also that the discrimination of such competencies may suffer changes since the performance limits of the constituent derived power are respected.

The approach for the theme is still based on a systemic view of the positive law and its specific way to answer to the stimulus of other systems with which it interacts. And among them we highlight the political and economic systems since our hypothesis is closely linked to taxation whose subject was exhaustively dealt with by the Federal Constitution.

In this context we analyzed the features of tax competency and the consequences derived from them, as well as the limits imposed to the practice of the power of constitutional reform.

After concluding that only by an isolated analysis it is possible to know if the reforming power acted within the limits imposed to it by the originator constituent, our next step was to take into consideration in a specific way the constitutional validity of the EC no. 33/01 which altered the Federal Constitution (art. 155, § 2º, IX, “a”) so as to allow the States and Brasília, the Brazilian capital, to establish the ICMS tax also when importing goods.

Key-words: tax competency; constitutional reform; icms; importing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
-------------------------	----

CAPÍTULO 1

Conceitos fundamentais	14
1. Linguagem e conhecimento	14
2. O termo “direito” e suas diversas acepções	17
3. Direito positivo e ciência do Direito	19
3.1. <i>O Direito positivo como sistema de linguagem prescritiva</i>	20
3.2. <i>A ciência do Direito como sistema de linguagem descritiva</i>	23
3.3. <i>Direito Tributário positivo e ciência do Direito Tributário</i>	26
4. A norma jurídica	28
4.1. <i>A norma jurídica tributária</i>	33
4.2. <i>Conceito de tributo</i>	35
4.3. <i>Conceito legal de tributo</i>	36
4.4. <i>Normas gerais de direito tributário</i>	39
5. O Direito e seu modo de produção	42
6. A noção do ordenamento jurídico como sistema	50

CAPÍTULO 2

Os tributos e suas espécies	53
1. A classificação constitucional dos tributos	53
1.1. <i>Divergências da doutrina nacional</i>	56
2. Impostos	63
3. Taxas	69
3.1. <i>Conceito de taxa</i>	70
3.2. <i>Espécies de taxas admitidas em nosso sistema</i>	73
3.2.1. <i>Taxas de serviço</i>	74
3.2.2. <i>Taxas de polícia</i>	80
3.3. <i>Caráter contraprestacional</i>	81
3.4. <i>Destinação do produto da arrecadação</i>	83
3.5. <i>Pedágio</i>	84
3.6. <i>Conclusão</i>	86
4. Contribuição de melhoria	87
4.1. <i>A importância do elemento “mais-valia”</i>	90
4.2. <i>Destinação do produto da arrecadação</i>	93
4.3. <i>Limites total e individual e sua relação com o custo da obra</i>	94
4.3.1. <i>O custo da obra como limite para a cobrança da contribuição de melhoria</i>	94
4.3.2. <i>A valorização imobiliária como limite individual</i>	96
5. Empréstimo compulsório	98
6. Contribuições	105
6.1. <i>Contribuições sociais</i>	108
6.1.1. <i>Contribuições sociais gerais</i>	108
6.1.2. <i>Contribuições sociais para o financiamento da seguridade social</i>	110
6.2. <i>Contribuições de intervenção no domínio econômico</i>	112
6.3. <i>Contribuições corporativas</i>	113
6.4. <i>Contribuição de iluminação pública</i>	114

CAPÍTULO 3

A Competência tributária na federação brasileira	116
1. Soberania e poder de tributar	116
1.1. <i>Soberania: conceito, características e limites</i>	116
1.2. <i>O poder de tributar do Estado</i>	120
2. Estado federal e autonomia	123
3. A competência tributária na federação brasileira	129
4. Características da competência tributária	134
4.1. <i>Privatividade</i>	135
4.1.1. <i>A partilha de competências e seus critérios</i>	137
4.1.1.1. <i>Os critérios utilizados para a partilha em relação aos impostos</i>	137
4.1.1.2. <i>Critério de partilha para os empréstimos compulsórios</i>	142
4.1.1.3. <i>Critério de partilha em relação às contribuições</i>	143
4.1.1.4. <i>Critério de partilha para os tributos “vinculados”</i>	143
4.2. <i>Indelegabilidade</i>	145
4.3. <i>Incaducabilidade</i>	146
4.4. <i>Facultatividade</i>	148
4.5. <i>Inalterabilidade</i>	152
4.6. <i>Irrenunciabilidade</i>	153
5. Principal conseqüência dessas características	154

CAPÍTULO 4

Competência tributária e reforma constitucional	155
1. Uma breve justificativa	155
2. A crise constitucional	156
3. O poder de reforma constitucional	158
4. Poder constituinte originário e Poder constituinte derivado	161
5. Limitações ao poder constituinte derivado	164
6. Competência tributária e reforma constitucional	168

CAPÍTULO 5

A constitucionalidade da EC 33/2001 na parte em que deu nova redação ao art. 155, § 2º, ix, “a”, da Constituição Federal	173
1. A incidência do ICMS na importação de bem realizada por pessoa física: a alteração do preceito constitucional e a evolução jurisprudencial sobre a questão, diante da antiga e da nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988	173
2. A constitucionalidade da ampliação da competência tributária decorrente da EC 33/2001	184
2.1. <i>A EC 33/2001 e a regra-matriz do ICMS-importação</i>	187
2.2. <i>A EC 33/2001 e o art. 60, § 4º, da Constituição Federal</i>	189
2.2.1. <i>A EC 33/2001 e o princípio federativo</i>	189
2.2.2. <i>A EC 33/2001 e os direitos do contribuinte</i>	191
2.2.2.1. <i>O art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o princípio da não-cumulatividade</i>	194
2.3. <i>A EC 33/2001 e a questão da bitributação</i>	198
3. Os subsistemas sociais: jurídico, econômico e político e a múltipla interdependência	199
 CONCLUSÃO	 203
 BIBLIOGRAFIA	 207

INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido, no tocante à reforma constitucional, acerca dos limites de atuação do *poder constituinte derivado*, também denominado *poder reformador*.

O objetivo deste trabalho é verificar os limites de atuação desse poder, que, em sua via permanente, se utiliza de emendas constitucionais para alterar a Constituição Federal, especificamente em relação aos artigos que definem o sistema tributário nacional e discriminam as competências tributárias das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Ao longo do texto procuraremos, em prol da clareza e certeza que o discurso científico reclama, sempre que for necessário, indicar a acepção em que as palavras e expressões são utilizadas. Adotaremos, portanto, o processo de elucidação do discurso.

A escolha do tema se justifica pelo recente ciclo de emendas que atingiu a Constituição e que tem provocado muita discussão, não só dentro do meio jurídico, mas também fora dele, pois essa constante modificação do texto constitucional apresenta um lado negativo, que é a desestabilização jurídica, devido ao caráter inicial inerente a qualquer Constituição.

Além, disso, um elevado número dessas emendas modificou a Constituição Federal na parte em que discrimina as competências tributárias das pessoas políticas, seja pela extinção de tributos, pela criação de outros ou, até mesmo, pela simples alteração de seus arquétipos.

Tentaremos então comprovar que essa discriminação de competências pode sofrer alterações, desde que respeitados os limites de atuação do poder constituinte derivado.

A abordagem do tema terá como suporte uma visão sistêmica do direito positivo e sua forma específica de responder aos estímulos de outros sistemas que com ele interagem, dentre os quais destacamos o sistema político e o sistema econômico, uma vez que a nossa hipótese está intimamente ligada à tributação, cuja matéria foi exaustivamente tratada pela Constituição Federal.

Nesse contexto, analisaremos as características da competência tributária e as conseqüências que delas advêm, como, também, o poder de reforma constitucional. Para tanto, será necessário, ainda, um exame da teoria do poder constituinte e das limitações impostas ao exercício do poder de reforma constitucional, dentre as quais se incluem o princípio federativo e os direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Por fim, passaremos a analisar, de modo específico, a constitucionalidade da EC nº 33/01, que, procurando superar a jurisprudência cristalizada na Súmula 660 do STF, alterou a Constituição Federal (art. 155, § 2º, IX, “a”), de forma a permitir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ICMS também para as hipóteses de importação de bem por pessoa física para uso próprio.

CAPÍTULO 1

CONCEITOS FUNDAMENTAIS

1. Linguagem e conhecimento

Sem linguagem não há conhecimento, muito menos a transmissão dele, que é fator relevante para o desenvolvimento de qualquer sociedade, por mais primitiva que seja.

Conforme anota PAULO DE BARROS CARVALHO,¹ conhecer é “saber proposições sobre”. E, sem linguagem, em quaisquer de suas formas, o conhecimento não se manifesta.

Todo o conhecimento que a civilização tem hoje é resultado da sedimentação adquirida através das diversas gerações. E a sua transmissão se fez, sem dúvida alguma, por meio da linguagem, em diferentes dimensões (escrita, falada, gestual).

Apenas para fixar a importância da linguagem na história de nossa civilização, atualmente, a Paleontologia discute a sua influência no

¹ IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB), p. 42.

destino das duas espécies do gênero *homo* que habitaram a Terra há 35 mil anos. Alguns cientistas acreditam que a supremacia da espécie à qual pertencemos, *homo sapiens*, sobre o *homo neanderthalensis* (espécie que acabou se extinguindo após o contato com a primeira), foi resultado de um sistema de linguagem mais abrangente, complexo e evoluído.

Esse maior grau de desenvolvimento de seu sistema de linguagem permitiu ao *homo sapiens* uma melhor adaptação ao ambiente, resultando, por exemplo, na produção de ferramentas mais elaboradas, de armas eficientes, tudo como consequência da troca de conhecimento entre seus membros, que, inclusive, pôde ser transmitido às gerações que se seguiram.

Como se sabe, essas duas espécies brigaram pela permanência em solo europeu há milhares de anos, mas apenas o *homo sapiens* sobreviveu.

O exemplo dá conta da importância da linguagem para o desenvolvimento da sociedade e da ciência. Afinal, ela, em suas variadas formas, é o único meio de transmissão do conhecimento.

Para a ciência não é diferente. Ela existe na linguagem. O conhecimento que dela advém somente pela linguagem pode ser transmitido. PAULO DE BARROS CARVALHO² exemplifica com perfeição a importância da linguagem para o conhecimento:

Conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento, neste caso, se manifesta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas.

Por outro lado, a cada momento se confirma a natureza da linguagem como constitutiva de nossa realidade. Já L. Wittgenstein afirmava, na proposição 5.6, do "Tractatus Lógico-Philosophicus", que "os limites da minha linguagem são os

² **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 12: p. 23/60.

limites do meu mundo”, que, dito de outro modo, pode significar: meu mundo vai até aonde for minha linguagem. E a experiência o comprova: olhando para uma folha de laranjeira, um botânico seria capaz de escrever laudas, relatando a "realidade" que vê, ao passo que o leigo ficaria limitado a poucas linhas. Dirigindo o olhar para uma radiografia de pulmão, o médico poderia sacar múltiplas e importantes informações, enquanto o advogado, tanto no primeiro caso, como neste último, ver-se-ia compelido a oferecer registros ligeiros e superficiais. Por seu turno, examinando um fragmento do Texto Constitucional brasileiro, um engenheiro não lograria mais do que extrair u'a mensagem adstrita à fórmula literal utilizada pelo legislador, enquanto o bacharel em Direito estaria em condições para desenvolver uma análise ampla, contextual, trazendo à tona normas implícitas, identificando valores e apontando princípios que também não têm forma expressa. Por que uns têm acesso a esses campos e outros não? Por que alguns ingressam em certos setores do mundo, ao mesmo tempo em que outros se acham absolutamente impedidos de fazê-lo? A resposta é uma só, a realidade do botânico, com relação à Botânica, é bem mais abrangente do que a de outros profissionais, o mesmo ocorrendo com a realidade do médico, do engenheiro e do bacharel em Direito. E que fator determinou que essas realidades se expandissem, dilatando o domínio dos respectivos conhecimentos? A linguagem ou a morada do ser, como proclamou Heidegger.

O texto demonstra a importância da linguagem para a transmissão do conhecimento entre os indivíduos e para a captação da realidade que nos cerca. Vistas desse modo, as diversas áreas do conhecimento, por exemplo, a Medicina, a Botânica, a Biologia, o Direito, a Política etc., são estratos próprios de linguagem. E, conseqüentemente, o estudo dessas matérias tem como objetivo conhecer esses estratos específicos de linguagem.

Por aí se vê que o conceito de linguagem não se confunde com o de língua. A Medicina não muda porque seus conceitos e regras estão vertidos

no inglês ou no português. O conhecimento é um só. A língua é apenas um sistema específico de manifestação da linguagem.

Então, pode-se definir língua como o sistema convencional de signos em vigor numa determinada comunidade social. É um dos vários instrumentos de comunicação utilizado por seus membros. Tem aqui a acepção de idioma, como o português, o inglês, o italiano etc. Em síntese, língua é uma forma de comunicação. É uma instituição social, objeto cultural, e se mostra resistente a tentativas isoladas de modificação pelos indivíduos.

Linguagem é o termo mais abrangente, significando a capacidade de comunicação do ser humano por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua.

O sistema jurídico se constitui na linguagem. O direito positivo, como se verá adiante, é um estrato de linguagem que tem como função regular a conduta do homem em sociedade. E a ciência do Direito é outro estrato de linguagem, que procura descrever o seu objeto – o direito positivo.

A língua, como sistema de linguagem, tem suas próprias normas, que procuram, assim, alcançar a uniformidade e a correção no uso das palavras, de modo a preservar seus significados.

2. O termo “direito” e suas diversas acepções

Toda a linguagem que pretenda ser científica necessita passar pelo processo de elucidação. Assim, as palavras ou as expressões que possuam diversas acepções devem ser utilizadas com a precisa indicação de seu significado no contexto. Isso evita problemas inerentes à linguagem natural, como a ambigüidade ou a falta de nexos entre o texto e o contexto.

Esses problemas, embora não sejam tão graves na linguagem natural, devem ser evitados num discurso científico, no qual não se admitem ambigüidades, daí a necessidade de adoção daquele procedimento.

As palavras, em princípio, podem ser classificadas em duas classes: unívocas e plurívocas. À primeira delas pertencem aquelas que possuem um único significado. Na segunda classe encontram-se as que têm mais de um significado. Estas últimas, por sua vez, podem ser equívocas, quando seus significados não condizem uns com os outros, ou análogas, quando os significados guardam semelhança entre si.

A palavra “direito” é *plurívoca*, isto é, apresenta uma pluralidade de sentidos, circunstância que exige a indicação da acepção em que se utiliza o termo.

Confira-se, a respeito, a lição do Professor MARCUS CLÁUDIO ACQUAVIVA,³ *verbis*:

(...) A palavra direito significaria remotamente, portanto, guiar, conduzir. Entretanto, se a etimologia da palavra parece ser a que foi exposta, as acepções da palavra direito variam grandemente. A palavra direito apresenta acepções várias, embora análogas. O direito só pode ser definido à luz de cada uma das acepções do vocábulo. O conceito de direito é amplo, e quanto maior for a extensão de um conceito, menor será sua compreensão. A palavra direito, então, é uma palavra plurívoco-análoga. Tem uma pluralidade de conceitos análogos, não unívocos.

Comum é o uso do termo “direito” no sentido de *justiça* ou como sinônimo da expressão *direito subjetivo*. A adjetivação é também artifício regularmente utilizado para definir em que acepção se utiliza o termo. Assim,

² **Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva**, p. 524.

fala-se, por exemplo, em direito natural, em oposição à idéia de direito positivo; direito objetivo; direito público; direito privado; direito civil; direito constitucional; direito processual civil; direito penal; direito processual penal; direito comercial etc., cada uma dessas expressões com um significado, um conceito próprio.⁴

Enfim, inúmeras são as acepções da palavra “direito”, sem importar o uso do termo, isolado ou composto.

Dentre os significados possíveis, interessa-nos neste momento apenas o de direito como *Direito positivo* e como *ciência do Direito*.

3. Direito positivo e ciência do Direito

Direito positivo e ciência do Direito constituem dois sistemas de linguagem diferentes, duas realidades distintas. E fixar essa distinção é muito importante, pois somente através dela será possível evitar a confusão de propriedades inerentes a cada um desses dois sistemas, dificuldade presente na doutrina e na jurisprudência, e que muitas vezes prejudica a análise do objeto em estudo. Daí a arguta advertência de PAULO DE BARROS CARVALHO,⁵ que assim apresenta as peculiaridades de cada um desses corpos de linguagem:

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem,

⁴ Além dos significados de “direito positivo” e de “ciência do direito”, o *Novo Aurélio Século XXI: O Dicionário da Língua Portuguesa* aponta, no verbete “direito”, outros inúmeros significados, dentre eles destacam-se: lado do corpo humano, “4 - que segue sempre a mesma direção; reto, direto; 5. que não é curvo. 6. Aprumado, ereto; 7. Íntegro, probó, justo, honrado. 8. Leal, franco, sincero... 9. Aquilo que é justo, reto ou conforme a lei; 10. Faculdade legal de praticar ou deixar de praticar um ato. 11. Prerrogativa que alguém possui, de exigir de outrem a prática ou abstenção de certos atos, ou o respeito a situações que lhe aproveitam. 12. Faculdade concedida pela lei; poder legítimo (...) 19. O lado principal, ou mais perfeito, de um objeto, de um tecido, etc. (em oposição ao avesso) (...)”.

⁵ *Curso de Direito Tributário*, pp. 1-2.

apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

Os autores, de um modo geral, não se têm preocupado devidamente com as sensíveis e profundas dessemelhanças entre as duas regiões do conhecimento jurídico, o que explica, até certo ponto, a enorme confusão de conceitos e a dificuldade em definir qualquer um daqueles setores sem utilizar notações ou propriedades do outro. São comuns, nesse sentido, definições de ramos do Direito que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do direito positivo.

É dessa distinção que se cuidará nos dois tópicos seguintes.

3.1. *O direito positivo como sistema de linguagem prescritiva*

*Direito positivo é o conjunto de normas que pautam a vida social de determinado povo, dentro de certo período de tempo, num dado território.*⁶

Consiste num corpo de linguagem prescritiva, isto é, numa linguagem que procura compor o comportamento do homem em determinado grupo social e, como tal, expressa-se através de *signos* (sinais gráficos, palavras escritas ou faladas), cada um deles com determinado *significado*. O sujeito depara-se com o *signo* e produz, em seu intelecto, a respectiva *significação*, de acordo com suas influências culturais (sempre com correlação

⁶ Caio Mário da Silva Pereira, **Instituições de Direito Civil**, p. 6.

ao *significado*). Esses são os vértices do *triângulo semiótico* (signo, significado e significação).

Signo consiste na unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana. É um ente que tem *status* lógico de relação. Nele se associam um suporte físico, um significado e uma significação.

O suporte físico consiste na própria palavra (falada ou escrita) que, como tal, refere-se a algo do mundo exterior ou interior, que é seu significado e suscita em nossa mente uma noção, idéia ou conceito, que chamamos de significação.

Como exemplo, pode-se citar a palavra “papagaio”. Quando o receptor se depara com o suporte físico – no caso, a palavra escrita num texto qualquer –, logo lhe vem à mente a imagem, por associação, de uma determinada ave que ele já tenha visto ou com a qual tenha convivido. Essa é a significação, ou seja, a interpretação que o receptor dá ao estímulo que lhe provoca o suporte físico. O significado, por sua vez, é o conceito fixado no dicionário da respectiva língua para a palavra “papagaio”: “designação comum a várias espécies de psitaciformes, psitacídeos, esp. do gênero *Amazona*, com 11 espécies brasileiras, às quais, por via de regra, imitam bem a voz humana”.⁷

Essa estrutura não se modifica na linguagem prescritiva, inerente ao direito positivo. É dos textos de lei (constituição federal, leis complementares, leis ordinárias, etc.), dos suportes físicos (signos) que o intérprete construirá a respectiva significação, ou seja, o comando completo de sentido (hipótese-conseqüência). Esses textos formam enunciados prescritivos, entendidos como “o produto da atividade psicofísica de enunciação”.⁸

⁷ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**, p. 1488.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 19 ss.

Entretanto, conforme anota o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO,⁹ os enunciados prescritivos não se confundem com as normas jurídicas. O enunciado se apresenta “como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”.

É a partir desses *enunciados prescritivos* que o intérprete constrói as proposições (significações) que regulam a conduta humana no seio da sociedade.

Quase sempre, o intérprete, na busca da perfeita recepção dessa mensagem positivada (norma jurídica), deverá examinar diversos enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daqueles que examina. Portanto, é comum a construção de uma norma jurídica por meio de diversos enunciados prescritivos.

Então, a completa captação da norma jurídica pode exigir a interpretação de vários artigos de um mesmo texto de lei ou de vários diplomas de diferentes hierarquias.

Esse corpo de linguagem prescritiva – o direito positivo – é regido por uma lógica própria (a lógica deôntica) e seus enunciados sujeitam-se aos valores de validade ou não-validade.

É essa linguagem prescritiva que permite ao direito positivo moldar o comportamento humano no meio social, pois tem como função alterar o ambiente com o qual se relaciona e, ainda, como destinatário, o homem e sua conduta dentro da sociedade. Daí a exata afirmação de LOURIVAL VILANOVA:¹⁰ “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a

⁹ Ibidem.

¹⁰ **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 3 ss.

tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.

Isso porque o direito positivo não é o único sistema de normas. Como exemplo, cite-se a moral, que também regula a conduta humana dentro da ordem social, mas com operações e características diferentes do sistema jurídico.

3.2. *A ciência do Direito como sistema de linguagem descritiva*

Nessa linha, *norma jurídica* pode ser definida como a *unidade mínima de manifestação do direito positivo*.¹¹ É a ordem, o comando, a prescrição em seu sentido mínimo completo. Ela é estruturada em sua forma lógica em um juízo hipotético condicional, ou seja, dada determinada hipótese, instala-se a consequência prescrita.

LOURIVAL VILANOVA¹² ensina que “por conhecimento jurídico entende-se qualquer espécie de saber que se dirija ao direito com pretensão cognoscente”. Daí poder tal conhecimento ser qualificado como histórico, antropológico-social, sociológico ou filosófico.

Mas a ciência do Direito constitui o conhecimento dogmático. E, nela, o estudioso, seja ele o jurista, o advogado ou o juiz, deve verificar quais as normas em vigor que incidem sobre uma determinada categoria de fatos, sem se importar com as causas históricas ou sociológicas que intervieram na criação do direito.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 38.

¹² **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 22.

Esse corte metodológico não é necessário, por exemplo, para a ciência que estuda a história do Direito.

A ciência do Direito, que também se revela através de um corpo de linguagem, *descreve* o direito positivo apontando seus elementos, seu funcionamento, sua estrutura, tudo através de uma linguagem científica descritiva regida pela lógica clássica (alética ou apofântica) sujeita aos valores de verdade ou falsidade, de acordo com a correspondência ou correlação dos enunciados aos objetos por ela descritos (linguagem-objeto).

É uma metalinguagem do direito positivo, ou seja, forma um corpo de linguagem que se refere (descritivamente) a outro corpo de linguagem, que é tomado como linguagem-objeto.

O direito positivo é a linguagem-objeto da ciência do Direito. Esta descreve aquele, fala acerca dele. Nesse sentido é a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO,¹³ *in verbis*:

Seja como for, a disciplina do comportamento humano, no convívio social, se estabelece numa fórmula lingüística, e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade.

O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia. Como ciência que é, o produto de seu trabalho terá caráter descritivo, utilizando uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como

¹³ **Curso de Direito Tributário**, p. 2-3.

são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva. Mas, ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito.

Tal discurso, eminentemente descritivo, fala de seu objeto – o direito positivo – que, por sua vez, também se apresenta como um estrato de linguagem, porém de cunho prescritivo. Reside exatamente aqui uma diferença substancial: o direito posto é uma linguagem *prescritiva* (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso *descritivo* (descreve normas jurídicas).

Portanto, compete à ciência do Direito transmitir o conhecimento de seu objeto – o direito positivo.

O direito positivo e a ciência do Direito constituem dois sistemas distintos, sendo o primeiro um sistema proposicional *nomoempírico prescritivo* e a segunda um sistema proposicional *nomoempírico descritivo*,¹⁴ pois seus elementos estão reunidos segundo princípios de unidade ou vetores comuns.

Uma das diferenças entre eles é que o primeiro admite contradições entre seus elementos (prevendo modos de supressão de tal conflito) enquanto a segunda não, por se sujeitar à lógica clássica e ao princípio da não-contradição. Dessa distinção KELSEN¹⁵ já nos dava notícia:

É freqüentemente ignorada a distinção entre a função da ciência jurídica e a função da autoridade jurídica, e, portanto, a distinção entre o produto de uma e de outra. (...) Nenhum jurista

¹⁴ Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 42.

¹⁵ **Teoria Pura do Direito**, p. 82.

pode negar a distinção essencial que existe entre uma lei publicada no jornal oficial e um comentário jurídico a essa lei, entre o código penal e um tratado de Direito penal. A distinção revela-se no fato de as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o Direito e que não atribuem a ninguém quaisquer deveres ou direitos, poderem ser verdadeiras ou inverdadeiras, ao passo que as normas de dever-ser, estabelecidas pela autoridade jurídica – e que atribuem deveres e direitos aos sujeitos jurídicos – não são verdadeiras ou inverdadeiras mas válidas ou inválidas (...).

Outra diferença resulta dos objetos de cada um, afinal, enquanto o direito positivo tem como objeto moldar as condutas intersubjetivas, o objeto da ciência do Direito é a linguagem do direito positivo.

Seguindo essa linha de raciocínio, é importante, ainda, diferenciar o direito tributário do ramo específico da ciência do Direito que o estuda.

3.3. *Direito Tributário positivo e ciência do Direito Tributário*

Também o Direito Tributário positivo e a ciência do Direito Tributário não se confundem. Aquele está para o direito positivo assim como esta está para a ciência do Direito.

Como se sabe, o direito positivo forma um único sistema. As normas jurídicas, sem importar o tipo de conduta regulada ou o campo de atuação do homem que regem, estão todas entrelaçadas, relacionando-se de forma ordenada.

Portanto, a divisão do Direito em diferentes ramos (direito civil, direito penal, direito tributário, direito constitucional, direito processual,

direito comercial, etc.) é apenas didática, inerente à ciência do Direito, mas as normas jurídicas, ainda que possam ser analisadas separadamente em cada um daqueles ramos, capituladas em diferentes códigos legais ou mesmo sujeitas a alguns princípios gerais diversos conforme seus campos específicos, pertencem a um único sistema, uno e indivisível.

O exemplo dado pelo Professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶ é suficiente para ilustrar esta idéia, *in verbis*:

Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência dos Municípios. A hipótese normativa, em palavras genéricas, é *ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, num dia determinado do exercício*. O assunto é eminentemente tributário. E o analista inicia suas indagações com o fito de bem apreender a descrição legal. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. A posse também é instituto versado pelos civilistas e o mesmo se diga do domínio útil. E bem imóvel? Igualmente, é tema de Direito Civil. Prossigamos. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no espaço do Direito Administrativo. E estamos estudando Direito Tributário... E o Município? Que é senão pessoa política de Direito Constitucional interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional. Mas não procuramos saber de uma realidade jurídico-tributária? Sim. É que o direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento social, nos mais diferentes setores de atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos. Intolerável desconsiderá-lo como tal.

¹⁶ Curso de Direito Tributário, p. 14.

E o mesmo autor termina por definir Direito Tributário positivo como “o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.¹⁷

Esse conceito demonstra que o eminente mestre, no que é acompanhado pela melhor doutrina, afasta a autonomia científica desse ramo do direito.

À ciência do Direito Tributário, por sua vez, compete descrever esse objeto, formulando proposições declarativas acerca de seus elementos e do modo como eles se relacionam, por meio da linguagem que lhe é inerente, qual seja, a linguagem descritiva.

4. A norma jurídica

Como já foi dito, a norma jurídica pode ser entendida como a significação que se obtém da leitura dos textos do direito positivo.

Na estrutura triádica (suporte físico, significado e significação), estudada no item 3.1, a norma jurídica aparece como produto final daquele processo. O sujeito receptor, partindo de estímulos produzidos pelo suporte físico (que pode ser um texto impresso no papel ou uma mensagem sonora, por exemplo), a ele associa idéias ou conceitos, e, daí, formula um juízo, o qual se revela como uma proposição. Esse juízo consiste exatamente na norma jurídica.

A norma jurídica tem como objetivo moldar a conduta humana. E a linguagem prescritiva, como meio transmissor de seu comando, atende à lógica deôntica, que trabalha com os operadores *permitido*, *obrigatório* e

¹⁷ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, p. 15.

proibido, os quais não têm comportamento idêntico ao de seus correspondentes da lógica alética, quais sejam, *possível*, *necessário* e *impossível*, respectivamente. Nesse sentido é a lição de ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG,¹⁸ a seguir transcrita:

Sin embargo, el comportamiento de los operadores deónticos no es idéntico al de los correspondientes aléticos. Los operadores ‘M’ y ‘N’ nos servían para calificar proposiciones que describían estados de cosas. Vale la pena preguntarse qué califican los operadores deónticos: cuáles son las ‘cosas’ de las que decimos que son obligatorias, permitidas o prohibidas. Hay una respuesta plausible: son las conductas. De ellas predicamos la obligatoriedad, la permisión o la prohibición.

Así, a diferencia de los operadores aléticos que afectan a descripciones de estados de cosas en general, los operadores deónticos son menos ambiciosos: sólo afectan a descripciones de ciertos estados de cosas: las conductas o acciones.

Então, numa outra linha de raciocínio, não é exagero definir *norma jurídica* como a *unidade mínima de manifestação do direito positivo*, consistindo em uma ordem, em um comando diante de determinada hipótese. E aí se pergunta: a quem é dirigida essa ordem? Na verdade, o ordenamento jurídico tem um modo próprio de operar. Esse comando fica em estado latente, isto é, a norma jurídica não consiste numa ordem generalizada, que obrigue a todos, inadvertidamente. Ninguém é obrigado a obedecer a todos os milhões de normas jurídicas em vigor em determinado território. Uma pessoa somente terá sua conduta regradada quando colhida pela hipótese legal, porque toda norma jurídica tem em sua estrutura três elementos, quais sejam, **hipótese**, **mandamento** e **sanção**, e “acontecido o fato previsto na hipótese da lei

¹⁸ Delia Teresa Echave; María Eugenia Urquijo e Ricardo A. Guibourg, **Lógica, Proposición y Norma**, p. 120-121.

(hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas”.¹⁹

Eis aí a estrutura da norma jurídica: “*Se A então deve ser B.*” Onde “A” é a hipótese (ou antecedente) e “B” o mandamento (ou conseqüente). Essa estrutura kelseniana afasta qualquer consideração de valor sobre o *dever ser*, retirando-lhe o caráter axiológico e voltando-se à lógica deôntica, em contraposição à lógica apofântica, de origem aristotélica.²⁰ Estamos, então, diante da subsunção do fato à norma, assim descrita por LOURIVAL VILANOVA:

Ora, a proposição normativa universal que encontramos no Direito positivo é válida *antes de qualquer confirmação empírica no caso concreto*. Ela delinea previamente um conjunto (de sujeitos, fatos ou atos), cujos elementos *devem pertencer* ao conjunto se satisfazem requisitos ou propriedades de antemão estatuídas: “qualquer que seja o *x* que tenha a nota P, deve pertencer ao conjunto A”. A proposição normativa universal é válida desde o momento que foi posta segundo o procedimento (normativamente) estabelecido pelo sistema jurídico – na lei, em sentido formal ou orgânico, depois da votação pelo órgão legislativo, e da sanção, promulgação e publicação pelo órgão executivo.

Formalmente, da universal normativa, por substituição das variáveis pelas constantes componentes de um universo dado (o conjunto de sujeitos, fatos e atos), saca-se a proposição normativa individual (R. Schreiber, *Logik des Rechts*, págs. 67-70), o que é processo lógico paralelo ao processo que se emprega nas proposições indicativas ou descritivas. Mas, no mundo do Direito, a proposição que recolhe o caso concreto discrepante do tipo normativo é proposição descritiva de um

¹⁹ Geraldo Ataliba, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 65.

²⁰ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 64.

estado-de-coisas (de conduta que, de fato, descumpre o juridicamente estatuído); todavia tal proposição descritiva não pode invalidar proposição deôntica ou prescritiva. A verdade da proposição empírico-descritiva, não-confirmatória do que dever-ser, deixa intata a validade da proposição universal normativa.²¹

No entanto, tudo depende da combinação de dois fatores: de normas que tenham tais situações como conteúdo, qualificando-as juridicamente e conferindo-lhes determinadas conseqüências; e da atuação do intérprete, porquanto “é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos”,²² por meio do *processo de positivação*, que consiste no avanço do sistema jurídico em direção ao comportamento das pessoas, desde a edição de normas gerais e abstratas até as individuais e concretas. Afinal, nas palavras do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO,²³ “não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina”, porque “as normas não incidem por força própria.”

A norma jurídica é, portanto, o resultado de um *esquema de interpretação*, pois a qualidade do evento externo ao sistema jurídico somente será definida, dentro dele, por meio de uma norma do próprio sistema, que o colhe no ambiente e o importa com um determinado significado objetivo. A propósito, cabe ressaltar a doutrina de HANS KELSEN:²⁴

²¹ **Estruturas Lógicas e Sistema do Direito**, p. 60-61.

²² Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 34.

²³ *Ibidem*, p. 9.

²⁴ **Teoria Pura do Direito**, p. 4.

O fato externo que, de conformidade com o seu significado objetivo, constitui um ato jurídico (lícito ou ilícito), processando-se no espaço e no tempo, é, por isso mesmo, um evento sensorialmente perceptível, uma parcela da natureza, determinada, como tal, pela lei da causalidade. Simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico – não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empesta a significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa.

É a norma jurídica que dá a determinado fato a qualificação de “jurídico”, impingindo ao evento determinada consequência. A enchente do leito de um rio (evento da natureza) num lugar desabitado não traz nenhuma consequência jurídica, porque não há norma qualificando esse fato como jurídico. É fato externo ao sistema jurídico, sobre o qual não incide nenhuma norma, tendo em vista que o direito tem como fim moldar condutas humanas.

Contudo, se o mesmo evento ocorrer no leito do Rio Tietê, na cidade de São Paulo, muitas serão as consequências jurídicas, devido a um determinado número de normas que colhem o fato (que não deixou de ser um

evento da natureza) e o qualificam como jurídico. Desse fato, portanto, pode advir, por exemplo, a responsabilidade do Estado por eventuais danos aos proprietários dos imóveis adjacentes ao leito do rio ou a punição de algum agente público, que porventura tenha se omitido na sua função de prevenir ou minimizar os efeitos da enchente.

Quando tais fatos podem afetar a vida do ser humano e suas relações, o Direito, como sistema, reage. O ritmo acelerado da evolução tecnológica que o mundo tem assistido nos dá inúmeros exemplos disso, basta recordar a proibição de aparelhos celulares e outros intentos no interior de aeronaves civis durante vôos regulares. Essa norma, ao menos no Brasil, foi editada após a constatação de que tais aparelhos (assim como outros, que emitem ondas eletromagnéticas, assim como DVD's portáteis e *notebooks*) podem interferir nos instrumentos de navegação de forma acentuada, com a possibilidade, ainda que remota, de causar graves acidentes aéreos. É o Direito reagindo ao ambiente externo, no caso, o sistema social.

É importante desde já fixar que o Direito, como sistema, interage com o ambiente externo (a sociedade), procurando moldar a conduta humana, atribuindo direitos e conferindo deveres às pessoas de acordo com as necessidades desse ambiente.

4.1. *A norma jurídica tributária*

A norma jurídica tributária tem a mesma estrutura de qualquer outra norma. Porém, a sua hipótese vai colher uma classe de fatos e imputar-lhes uma consequência específica. É a norma que se qualifica pelo seguinte comando: *entregar determinada importância de dinheiro ao Estado*. Mas não só por ele, como se verá adiante.

No ponto, vale a ressalva feita por GERALDO ATALIBA,²⁵

in verbis:

É evidente que não identifica a norma tributária o seu comando, porque outros casos há, de situações não tributárias, em que o comando é também esse, como em todas as situações em que alguém lhe cause (ao estado) dano e seja obrigado a indenização; ou de quem lhe adquira um bem ao serviço contratualmente e deva proceder ao respectivo pagamento; de quem, por infringir uma disposição legal, se torne devedor de multa.

Para ser possível isolar a norma tributária, mister se faz excluir, de um lado, as situações contratuais, cuja hipótese se perfaz pelo decisivo concurso da vontade livre das partes e, de outro lado, a sanção por ato ilícito, configuradora da multa, ou da obrigação de indenizar.

...

Em suma: se a norma jurídica tem a seguinte estrutura: 1) hipótese, 2) mandamento, 3) sanção, só é obrigação tributária a que nasce por força do (2) mandamento. Aquelas obrigações pecuniárias que decorrem da (3) sanção, não são tributárias.

Da passagem percebe-se, *prima facie*, a necessidade de se conhecer o conceito de tributo para clarificar a visualização da norma jurídica tributária.

O tópico seguinte tem como objeto, exatamente, o conceito de tributo consagrado pelo direito positivo brasileiro.

²⁵ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 52/53.

4.2. *Conceito de tributo*

Esse conceito é fundamental para o nosso estudo, pois com base nele se forma toda uma gama de conceitos derivados, que ajudam a delimitar o direito tributário e a defini-lo como o conjunto de normas jurídicas que regulam a tributação.

Em nosso ordenamento, o conceito de tributo é definido implicitamente na Constituição. Nenhuma lei pode modificá-lo, seja aumentando, seja reduzindo seus limites. Se o fizer, o legislador infraconstitucional estará extrapolando sua competência, o que deixará o produto final de seu trabalho – a lei – em confronto direto com a Constituição Federal.

Entretanto, antes de fixar o conceito, é preciso registrar que a palavra “tributo” possui diversas acepções no âmbito da língua portuguesa, entre as quais as mais comuns são as seguintes: a) tributo como prestação pecuniária compulsória devida ao poder público, sinônimo de imposto; b) tributo como o pagamento que um Estado é forçado a fazer a outro; c) tributo como uma inconveniência ou privação associada a determinada circunstância (A perda de privacidade é o *tributo* que se paga à fama.); d) tributo como homenagem, preito (seus ex-alunos prestaram-lhe um *tributo* póstumo).²⁶

A definição da letra “a” é a que mais se aproxima do conceito de tributo no direito positivo brasileiro. Contudo, várias são as acepções do termo, tanto no âmbito do ordenamento jurídico pátrio como no da ciência do direito.

O professor PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷ noticia o uso do termo em seis significações diversas pelos textos do direito positivo, pela

²⁶ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**, p. 1999.

²⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 19.

doutrina e pela jurisprudência, são elas: a) tributo como quantia em dinheiro; b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico; c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) tributo como relação jurídica tributária; e) tributo como norma jurídica tributária; f) tributo como norma, fato e relação jurídica.

Portanto, o conceito de tributo pode variar, de acordo com a ênfase que o seu autor dá a cada um daqueles aspectos.

GERALDO ATALIBA,²⁸ por exemplo, conceitua tributo como “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”.

A doutrina predominante não destoa dessa noção, conforme se vê na definição adotada por LUCIANO AMARO:²⁹ “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

4.3. *Conceito legal de tributo*

Além do conceito implícito de tributo presente na Constituição Federal, que pode ser extraído do conjunto de todas as espécies tributárias nela discriminadas, existe um outro, explícito, no Código Tributário Nacional, que o define nos seguintes termos:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

²⁸ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 34.

²⁹ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 25.

sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Embora a doutrina, de forma geral, lance severas críticas à atitude do legislador em se ocupar de conceitos jurídicos,³⁰ afirmando que tal função é inerente aos juristas e não ao Poder Legislativo, não comungamos, *data venia*, desse entendimento.

Primeiramente, deve-se ressaltar que o importante, para o cientista do direito, é analisar o direito positivo da forma como está posto e, nesse contexto, desvendar qual o real alcance de um conceito legal dentro do sistema a que pertence.

Então, o objeto da análise do jurista deve ser a conformação do conceito legal com o conceito constitucional de tributo. Somente se ele estiver de acordo com esse último, será válido. E, nesse caso, o legislador infraconstitucional apenas terá explicitado o conteúdo da norma constitucional, até então implícito.

Além disso, nem sempre todos os elementos de uma norma jurídica estão em um mesmo artigo de lei. Como já fixado anteriormente, a norma, como resultado de uma operação lógica consubstanciada na

³⁰ Confira-se, a título de exemplo, a lição GERALDO ATALIBA: “Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero precepto didático, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida”(in **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 32).

LUCIANO AMARO não destoa dessa idéia, *in verbis*: “Definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina” (in **Direito Tributário**, p. 19).

interpretação, muitas vezes traduz a combinação de vários dispositivos de lei, de um mesmo diploma ou de diplomas diversos, sem importar a hierarquia entre eles. Essa, aliás, é uma das conseqüências de uma visão sistêmica do ordenamento jurídico.

Ao que tudo indica, o art. 3º do Código Tributário Nacional é elemento essencial à construção da norma jurídica pelo intérprete. É voltado, portanto, num primeiro plano, ao aplicador da lei, mas também ao legislador ordinário, que nunca poderá ignorar aquele conceito, muito menos tentar alterá-lo, sob pena de violar uma norma geral, que somente pode ser modificada por lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição Federal. No caso, entendemos que, atualmente, nem mesmo por lei complementar é possível modificar o conteúdo do artigo em questão, uma vez que ele apenas traduz o conceito de tributo implícito na Constituição, conforme assevera a doutrina, *in verbis*:

O conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário, que deve ser extraído do direito positivo (no caso, o constitucional, já que tributo é conceito constitucional) (...).³¹

Desse modo, alterar o art. 3º do Código Tributário Nacional significaria alterar o próprio conceito de tributo consagrado na Constituição Federal. É admissível, porém, que, uma vez mantida a mesma estrutura desse conceito, possa haver alguma modificação, desde que disso não decorra uma idéia de tributo diversa daquela fixada pela Constituição Federal.

Assim, registre-se a cautela de considerar o conceito legal de tributo como o vigente em nosso sistema jurídico somente enquanto ele

³¹ Geraldo Ataliba, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 33.

revelar o real conteúdo da Constituição Federal, porque é nela que ele reside, embora não esteja explícito no texto.

4.4. *Normas gerais de direito tributário*

O alerta lançado no último parágrafo é importante, pois a própria Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, III, “a”, parece desmentir a conclusão ali esposada, confira-se:

Art. 146. Compete à lei complementar:

...

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos** e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (O destaque não consta do original).

Realmente, conforme anota o professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA,³² esse artigo parece permitir ao legislador complementar a possibilidade de alterar os arquétipos³³ dos tributos discriminados na Constituição Federal, e, por conseqüência, o próprio conceito de tributo.

Entretanto, em nosso sistema jurídico, isso não é possível,³⁴ apesar de aparentemente permitido pelo art. 146, III, “a”, da Carta Política, como demonstra o professor já citado, no seguinte trecho, *in verbis*:

³² **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 801.

³³ *Ibidem*, p. 448.

³⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO também tece críticas ao art. 146 da Constituição Federal, nos seguintes termos: “Não pretendemos exagerar na crítica à sensibilidade do constituinte de 1988, mas a forma escolhida para verter o comando do art. 146 sacode as estruturas do sistema, mexe

Mas, deixando de lado estas questões menores, que poderíamos chamar de "redacionais" (e, portanto, superáveis pela interpretação sistemática), o fato é que, analisando o art. 146, da CF, alguns estudiosos já proclamaram que, agora, a União, por meio de lei complementar, pode alterar o rígido esquema de repartição das competências tributárias das pessoas políticas e, mais do que isto, pode condicionar a validade de suas leis.

Deveras, a Constituição, em seu art. 146, aparentemente contradiz o que escrevemos ao longo deste livro. Entendemos, porém, que tal contradição não é real.

Ab initio, insistimos que a Constituição deve ser interpretada com vistas largas, justamente para que desapareçam as aparentes contradições de seus dispositivos, quando considerados em estado de isolamento. Exige-se, assim, a concordância de cada um de seus artigos com os princípios informadores, com as normas estruturais, de nosso ordenamento jurídico.³⁵

E, adiante, o autor conclui:

Para bem entendermos este art. 146, temos, pois, que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art. 1º da CF), em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (arts. 18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando, concorrentemente, inclusive em matéria tributária (art. 24, I, da CF). Também não podemos ignorar o 24,

com seus fundamentos e provoca fenda preocupante na racionalidade que ele, sistema, deve ostentar.

Em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. Aquilo que não cair na vala explícita da sua 'especialidade' caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua 'generalidade'. Que assunto poderia escapar de poderes tão amplos? Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delinear, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremeio, torna tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos, fazendo-o pelo gênero ou por algumas espécies que lhe aprouve consignar, esquecendo-se de que as eleitas, como as demais espécies, estão contidas no conjunto que representa o gênero" (**Curso de Direito Tributário**, p. 203).

³⁵ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 801.

§ 1º, da Lei Suprema, que só permite que a União, "no âmbito da legislação concorrente" estabeleça normas gerais. Ora, normas gerais, são justamente as que valem para todas as pessoas políticas, aí incluída a própria União. Nunca normas peculiares, que só valham para os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal.

...

Observamos que o inc. III do art. 146 da CF ('cabe à lei complementar: (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ... não autoriza a lei complementar a modificar a norma-padrão de "incidência" (a "regra-matriz", o "arquétipo genérico") dos tributos. De fato, ela foi constitucionalmente traçada e, por isso mesmo, não poderá ter seus confins alterados pela lei em foco.³⁶

E não é possível ao legislador complementar alterar os arquétipos dos tributos discriminados na Constituição Federal, e, por conseqüência, o próprio conceito de tributo ali implícito, porque o conteúdo das normas gerais de Direito Tributário é específico e bem delimitado no texto constitucional, dividindo-se em duas classes: a) a primeira comporta as normas dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito público interno; b) a segunda é composta pelas normas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar.³⁷

Portanto, o art. 146, III, com suas alíneas, não autoriza o legislador complementar a redesenhar os tributos insertos na Constituição,

³⁶ Ibidem, pp. 804-805.

³⁷ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, p. 210.

alterando seus contornos até alcançar o ponto de redesenhar o conceito de tributo consagrado pelo texto constitucional.

5. O Direito e o seu modo de produção

Antes de prosseguir neste trabalho, deve-se frisar a importância da teoria desenvolvida por NIKLAS LUHMANN, teórico da segunda metade do século XX, sobre a interação entre o sistema do direito positivo e os outros sistemas sociais.³⁸

Não é o objetivo deste trabalho enveredar pela teoria dos sistemas, mas apenas deixar assentadas as principais bases do pensamento de LUHMANN, que, entendemos, ao lado da teoria positivista de KELSEN, será importante para nossas futuras conclusões.

Assim, na concepção do professor da Universidade de Bielefeld, diferenciação social e formação de sistema são as características básicas da sociedade moderna, o que significa, também, que a teoria dos sistemas e a teoria da sociedade são mutuamente dependentes. Nesse contexto, a sociedade não é a soma de todas as interações presentes, mas um sistema de uma ordem

38 Luhmann teve origem numa família de classe média. Nasceu na Alemanha em 8 de dezembro de 1927. Entre 1946 e 1949 estudou direito em Friburgo, depois ingressou no serviço público e trabalhou por dez anos como advogado especializado em direito administrativo em Hanover. Em 1962, ganhou uma bolsa de estudos para estudar em Harvard, onde conheceu Talcott Parsons, o precursor da teoria dos sistemas. Em 1968 foi convidado para lecionar sociologia na então recém-criada universidade de Bielefeld, onde trabalhou até se aposentar.

Apesar de possuir formação jurídica, seu grande campo de estudo foi a Sociologia. Dentre inúmeras obras escreveu *A ciência da sociedade*; *A economia da sociedade*; *A arte da sociedade*; *O direito da sociedade*; *A política da sociedade*; *A religião da sociedade*; *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral* e, ainda, *A sociedade da sociedade*.

As obras citadas são apenas algumas da imensa contribuição doutrinária do professor de Bielefeld. Interessante notar que, quando indagado acerca de qual seria seu objeto de pesquisa na Universidade de Bielefeld, sua resposta foi a seguinte: “A teoria da sociedade moderna. Duração: 30 anos; sem custos”. E, realmente, ele não mediu esforços para cumprir esse objetivo. Afinal, em dezembro de 1998, quando faleceu, sua obra contava com mais de 14.000 páginas publicadas, reunidas em mais ou menos 700 publicações traduzidas para o inglês, francês, italiano, japonês, russo, chinês e o português.

maior, de tipo diferente, determinada pela diferenciação entre sistema e ambiente.

Sustenta, também, que não é possível observar a sociedade de um ponto externo a ela. A ciência e a sociedade são uma expressão de uma mesma realidade. É aí que sua teoria tece críticas à sociologia clássica do conhecimento, pois, segundo ele, não existe uma hipotética inteligência livre, que não está sujeita a nenhuma distorção devido a interesses ou ideologias.

LUHMANN dá um enfoque especial às diferenças. Substitui, assim, o conceito de sujeito e passa a trabalhar com a distinção sistema/ambiente.

Ele vê a sociedade como um complexo encadeamento de subsistemas, quais sejam: Religião, Economia, Direito, Política, Educação, etc. E, com o passar do tempo, outros sistemas vão ganhando autonomia e a sociedade aumenta, por conseguinte, em complexidade.

Falar de sistemas quer dizer estabelecer uma diferença: aquela entre sistema e ambiente. E na teoria luhmaniana tudo que não pertence a um determinado sistema é percebido por esse mesmo sistema como ambiente. Logo, esse “ambiente” pode ser um outro sistema, diverso do primeiro.

Assevera que a sociedade é constituída por comunicação, e os subsistemas que a compõem, entre eles o sistema jurídico, têm suas próprias formas de comunicação, no caso desse último, a norma jurídica.

Ele adota uma metodologia multidisciplinar, o que lhe permite importar conceitos de outras ciências para explicar sua teoria, como auto-referência e *autopoiesis* (este importado da biologia, conforme se verá adiante), e, até mesmo, conceitos provenientes da cibernética.

Assim, com alto grau de abstração e complexidade, ele desenvolve a teoria dos sistemas sociais “autopoieticos”. O termo sinalizado pelas aspas empresta aos sistemas sociais (entre eles o Direito) o conceito de *autopoiesis* desenvolvido pelos biólogos MATURANA e VARELA para o exame dos sistemas biológicos.³⁹ Na biologia, esses sistemas são auto-referenciais, ou seja, organizados e reproduzidos por meio da circulação interna de elementos inerentes ao próprio sistema. A tese dos biólogos citados fixa que os sistemas celulares possuem todos os elementos necessários para o desempenho de suas funções fundamentais, inclusive auto-reprodução. Eles lidam, assim, com um conceito de sistema operativamente fechado, auto-referencial e autopoietico, mas ao mesmo tempo aberto cognitivamente, na medida em que interage com o ambiente em que se encontra.

Na teoria de LUHMANN e TEUBNER o direito não funciona de forma diferente daqueles sistemas, constituindo-se, também, num sistema auto-referencial e autopoietico,⁴⁰ isto é, que se recria todo tempo, por meio de suas próprias operações, desde que provocado pelo ambiente em que se encontra.

³⁹ No ponto, vale observar a lição do professor MARCELO NEVES: “O conceito de autopoiese tem sua origem na teoria biológica de Maturana e Varela. Etimologicamente, a palavra deriva do grego *autos* (‘por si próprio’) e *poiesis* (‘criação’, ‘produção’). Significa inicialmente que o respectivo sistema é construído pelos próprios componentes que ele constrói. Definem-se então os sistemas vivos como máquinas autopoieticas: uma rede de processos de produção, transformação e destruição de componentes que, através de suas interações e transformações, regeneram e realizam continuamente essa mesma rede de processos, constituindo-a como unidade concreta no espaço em que se encontram, ao especificarem-lhe o domínio topológico de realização. Trata-se, portanto, de sistemas homeostáticos, caracterizados pelo fechamento na produção e reprodução dos elementos.” (in **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**, p. 60/61.).

⁴⁰ No entanto, é preciso destacar que a concepção luhmanniana de autopoiese não é idêntica à de Maturana, conforme ensina MARCELO NEVES: “A recepção do conceito de autopoiese nas ciências sociais foi proposta por Luhmann, tendo tido ampla ressonância. A concepção luhmanniana da autopoiese afasta-se do modelo biológico de Maturana, na medida em que nela se distinguem os sistemas constituintes de sentido (psíquicos e sociais) dos sistemas não constituintes de sentido (orgânicos e neurofisiológicos). Na teoria biológica da autopoiese, há, segundo Luhmann, uma concepção radical do fechamento, visto que, para a produção das relações entre sistema e ambiente, é exigido um observador fora do sistema, ou seja, um outro sistema. (op. cit. p. 61).

Por ter uma específica forma de operar, o sistema acaba reduzindo a complexidade inerente ao ambiente. Mas, embora operativamente fechado, o sistema troca informações com o ambiente, sofrendo certa influência dele, por meio de pontes (os chamados acoplamentos estruturais) que, ao mesmo tempo, separam sistema e ambiente e filtram essa influência de informações. Isto é, o sistema sofre irritações do ambiente, mas com base em suas próprias operações a elas responde, em seu próprio ritmo, adaptando-se a esse ambiente. Em relação ao ponto, destaque-se a seguinte passagem:

Aliás, foi por virtude de análises propiciadas pela Ciência dos Signos que os juristas refizeram seus conceitos a propósito do tormentoso problema do fechamento do sistema. Hoje, a resposta pode ser imediata: o ordenamento é fechado, em termos sintáticos, mas aberto nos níveis semântico e pragmático, o que permite comprovação no breve exame de algumas palavras bem conhecidas, como "adultério", "tributo", "mulher honesta", "matrimônio" etc., expressões do discurso jurídico que experimentaram sensíveis alterações semânticas, nos tempos atuais.⁴¹

Como cada sistema tem sua própria forma de operar, o que implica respostas em velocidades diferentes, podemos concluir que os sistemas, vistos isoladamente, possuem o seu próprio "tempo", entendido o termo entre aspas como a velocidade de processamento das operações internas.

Isso significa que as respostas às informações provenientes do ambiente podem não ser imediatas, principalmente no que concerne ao direito positivo, que tem uma forma própria de operar (característica de qualquer sistema), a qual, normalmente, é lenta nas respostas às informações

⁴¹ Paulo de Barros Carvalho, IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB) in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 12, p. 48.

provenientes do sistema social (composto por seus diversos subsistemas – Política, Religião, Economia, etc.).

Como exemplo, temos o Código Civil de 1916, que, apesar do aumento de complexidade por que passaram as relações nele reguladas, sobreviveu até o ano de 2002, quando entrou em vigor um novo código. Nesse sentido, vejamos a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:⁴²

Há, necessariamente, um intervalo entre a realidade social, constituída pela linguagem natural, e a realidade jurídica, constituída pela linguagem do direito positivo. Isso porque esta última se constrói a partir da primeira, assumindo a feição de uma linguagem de segundo grau, com rigoroso processo seletivo, seja na absorção dos fatos que hospeda em suas hipótese, seja pela ação deontica de seus operadores, realizando o código binário lícito/ilícito. O espaço que se entrepõe é inevitável, consignando-o Pontes na distinção "suporte físico/suporte jurídico".

...

Um ordenamento que não preveja certas situações; que contemple insuficientemente os fatos sociais; não pode pretender realizar os valores que se propõe. Daí o esforço de atualização das autoridades legislativas, premidas pela pressão popular, amparadas pela lição dos doutos, atentas nas manifestações do Poder Judiciário. É o direito procurando acompanhar, a seu modo, a dinâmica e palpitante velocidade das mudanças sociais, adaptando-se às novas circunstâncias e mantendo, por esse meio, íntegros seus objetivos finais.

É curioso notar que o direito positivo, sendo, como é, um subsistema do sistema social total, mesmo que paralisado no campo da produção legislativa, equivale a dizer, ainda que suas normas gerais e abstratas permaneçam imutáveis, sem qualquer atualização de forma, continua em movimentação, alterando-se no tempo, o quadro de suas significações.

⁴² Ibidem, p. 49.

LUHMANN afirma que o sistema jurídico se auto-reproduz por eventos legais e só por eventos legais.⁴³ Não há a possibilidade de o ambiente externo produzir diretamente o direito. Essa noção não destoa daquela fixada por KELSEN, no sentido de que uma norma só pertence a uma ordem jurídica porque é estabelecida em conformidade com uma outra norma dessa mesma ordem jurídica.⁴⁴

Ora, dizer que o sistema jurídico se auto-reproduz ou que somente uma norma pode gerar outra norma, é a mesma coisa. Eis aí um importante ponto de aproximação das duas teorias. E isso se dá porque ambas têm como objetivo purificar seus objetos de análise. Nesse contexto, a autopoíese jurídica não traz grandes inovações para a ciência do Direito moderna, conforme acentua CRISTIANO CARVALHO,⁴⁵ mas corrobora a idéia positivista de KELSEN, a ela somando aspectos importantes. No ponto, vejamos o seguinte trecho:

*Primero, pues, se hace necesario aclarar qué es lo que debe observarse (aunque se pretenda investigar las interdependencias entre sistema y entorno). Por operativamente clausurados deben definirse los sistemas que, para la producción de sus propias operaciones, se remiten a la red de sus propias operaciones y en este sentido se reproducen a sí mismos. Con una formulación un poco más libre se podría decir: el sistema debe presuponerse a sí mismo, para poner en marcha mediante operaciones suyas su propia reproducción en el tiempo; o con otras palabras: el sistema produce operaciones propias anticipando y recurriendo a operaciones propias y, de esta manera, determina qué es lo que pertenece al sistema y qué al entorno.*⁴⁶

⁴³ **El Derecho de la Sociedad**, *passim*.

⁴⁴ **Teoria Pura do Direito**, *passim*.

⁴⁵ **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**, p. 132.

⁴⁶ Niklas Luhmann, **El Derecho de la Sociedad**, pp. 99-100.

Nessa ótica, a evolução dos sistemas jurídicos não é vista como um produto da interferência direta dos sistemas social e político, o que equivaleria, para LUHMANN, a uma corrupção do código do ordenamento jurídico (lícito/ilícito),⁴⁷ mas apenas resultaria de um estímulo proveniente desses sistemas.

Contudo, deve-se ter em mente que não são quaisquer interesses sociais que desencadeiam mudanças no Direito por meio do processo legislativo, mas apenas aqueles refletidos por pressões sociais provenientes de grupos que se mostram capazes de influenciar os agentes políticos competentes para atuar naquele processo.

Logo, através dessa autoprodução o sistema ganha em operacionalidade, como decorrência de seu fechamento operativo. Isso significa completude, coerência e precisão internas, traduzindo: ordenamento.⁴⁸

A visão do direito como sistema autopoietico é assim sintetizada por CRISTIANO CARVALHO:⁴⁹

O direito é um sistema de comunicação, o que significa: *uma tecnologia que consiste em produção de mensagens imperativas, com o fim de motivar condutas intersubjetivas, em direção à consecução de valores consagrados pelo próprio direito.*

...

Luhmann e Teubner afirmam categoricamente a autopoiese do sistema jurídico. Assim, o sistema jurídico é fechado

⁴⁷ Por exemplo, quando o juiz decide a causa, não com base em fundamentos jurídicos, postos pelo direito positivo, mas por fundamentos fixados em outro sistema. No caso, os fatores econômicos são fixados como razões de decidir a causa. No entanto, se não houver uma norma qualificando determinados valores econômicos também como valores jurídicos a sentença traduzirá verdadeira corrupção de código do sistema jurídico.

⁴⁸ Celso Fernandes Campilongo, **Direito e Democracia**, p. 79.

⁴⁹ **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**, p. 130.

operacionalmente, ou normativamente, e aberto cognitivamente, i.e, aberto às mensagens do ambiente, o que é condição do seu processo autopoietico.

A consequência da autopoiese para o domínio jurídico é a consagração da sua autonomia sistêmica, em relação aos demais sistemas sociais. Dessa forma, não se pode falar em manipulação econômica ou política do direito. Atos econômicos ou atos políticos não fazem atos jurídicos. O sistema jurídico não tem outputs; a influência dos demais sistemas não é direta ao sistema jurídico. Pode, quando muito, "estimular" modificações neste.

Nessa esteira, os sistemas se relacionam por meio de irritações mútuas, que provocam reações dentro de cada um deles, reações essas operadas por formas próprias e internas, devido ao fechamento operacional. Logo, não é possível a um determinado subsistema social atuar sobre outro subsistema, interferindo nele por meio de suas próprias fórmulas sintáticas. Eis aí a importância do fechamento operativo do sistema, assim explicada por CELSO FERNANDES CAMPILONGO,⁵⁰ *verbis*:

Por que o fechamento operacional é tão importante para a concepção luhmaniana de sistema? Porque a unidade do sistema é produzida por esse fechamento. E quem observa essa unidade? O próprio sistema. Segundo Luhmann, os problemas de abertura e fechamento do sistema não podem ser respondidos em termos causais ou a partir do esquema "input/output". A clássica contraposição entre sistemas abertos e fechados perde sentido nesse contexto. Fechamento operacional não é sinônimo de irrelevância do ambiente ou de isolamento causal. Por isso, paradoxalmente, o fechamento operativo de um sistema é condição para sua própria abertura.

⁵⁰ Celso Fernandes Campilongo, **Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial**, p. 67.

Conseqüentemente, o direito, como sistema autopoietico, não sofre as influências de outros sistemas de forma direta, mas sim responde a estímulos deles, com velocidade e operações próprias.

6. A noção do ordenamento jurídico como sistema

De tudo o que foi exposto até agora, dúvidas não existem sobre o fato de que o direito positivo brasileiro, assim como qualquer outro ordenamento jurídico, constitui um sistema fechado operativamente, qualidade que lhe confere unidade.

Onde há a idéia de direito ou de qualquer outro sistema normativo, desde os tempos mais remotos da história da civilização, verifica-se a necessidade de os estudiosos conferirem a tais objetos uma certa ordenação.

No direito positivo, essa noção é fundamental, sob pena de seu conjunto de normas revelar apenas um amontoado de regras impossíveis de serem entendidas, de coexistirem ou mesmo de serem aplicadas. Por essa razão, entre elas sempre deve existir uma relação coerente de coordenação ou subordinação. Assim, “enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região das condutas inter-humanas, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”.⁵¹

Eis aí a noção de sistema, que pode ser conceituado como “o conjunto ordenado de elementos que se relacionam entre si, de forma coerente, segundo um postulado de unidade”.⁵²

⁵¹ Paulo de Barros Carvalho, **Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 39.

⁵² Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 23.

Somente a partir dessa idéia é que se torna possível conformar as incompatibilidades porventura encontradas entre as normas, porquanto, uma vez vistas como partes de um sistema, elas devem, necessariamente, ser compatibilizadas. Caso isso não seja possível, em razão da noção de sistema, uma das normas em conflito (ou até mesmo as duas) deve ser eliminada. Nesse sentido, vale destacar a lição de MÁRCIO SEVERO MARQUES, *in verbis*:

De fato, o ordenamento positivo não deve admitir a incompatibilidade entre suas normas, por força da coerência insita à idéia de sistema. E essa coerência consiste na inexistência de antinomias ou, por outro lado, na impossibilidade da coexistência de normas que sejam entre si incompatíveis. Essa necessidade de coerência, como ensina o jusfilósofo⁵³ italiano, decorre de uma norma implícita, em todo o ordenamento, segundo a qual *"duas normas incompatíveis (ou antinômicas) não podem ser ambas válidas, mas somente uma delas pode (mas não necessariamente deve) fazer parte do referido ordenamento; ou, dito de outra forma, a compatibilidade de uma norma com seu ordenamento (isto é, com todas as outras normas) é condição necessária para sua validade"*.

Revela-se, assim, a coerência, como primeira característica necessária do ordenamento jurídico ou sistema do direito positivo. Mas observe-se que esta coerência diz respeito à necessidade da conformação de uma norma jurídica ao seu fundamento de validade (harmonia), sem ignorar a possibilidade da coexistência de normas incompatíveis, de mesma hierarquia.⁵⁴

⁵³ O texto refere-se a Norberto Bobbio.

⁵⁴ **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 30.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁵⁵ define sistema como “um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema”. E, adiante, sustenta, *in verbis*:

O sistema normativo jurídico é do tipo aberto, estando em relação de importação e exportação de informações com outros sistemas (o dos conflitos sociais, políticos, religiosos, etc.), sendo ele próprio parte do subsistema jurídico (que não se reduz a normas, mas incorpora outros modos discursivos).⁵⁶

Do excerto percebe-se que o autor comunga da noção do direito positivo como um sistema em permanente troca de informações com o ambiente, acompanhando, senão em sua totalidade, pelo menos em parte a teoria desenvolvida por NIKLAS LUHMANN, resumida no item anterior.

No decorrer deste trabalho sempre estará presente a idéia do direito positivo visto como um sistema inserido em algo maior (o sistema social), que o engloba, reagindo às influências advindas desse ambiente externo com operações próprias, representadas pela criação de normas jurídicas que visam interferir nas condutas humanas, numa tentativa de conformá-las aos valores tidos pela sociedade, e por isso consagrados no direito positivo como fundamentais.

⁵⁵ **Teoria da Norma Jurídica**, p. 140.

⁵⁶ *Ibidem*, p, 141.

CAPÍTULO 2

OS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES

1. **A classificação constitucional dos tributos**

Tormentoso é o debate acerca da classificação constitucional dos tributos. A doutrina não é uníssona sobre o tema, principalmente porque classificar requer certa arbitrariedade na escolha dos critérios utilizados pelo estudioso.¹

Não é objeto do presente trabalho dissertar sobre o tema de modo a tentar defender o acerto de uma determinada classificação em detrimento de outras. Contudo, é necessário que se acolha uma dentre as diversas classificações desenvolvidas pela doutrina nacional, pois, no nosso entendimento, essa escolha interfere em várias conclusões acerca do sistema tributário atualmente em vigor.

¹ LUCIANO AMARO assim aborda a questão: “É óbvio que a eleição de mais de uma variável irá tornar mais complexo o trabalho de classificação, pois a pluralidade de características utilizadas pode formar múltiplas combinações. Isso faz a classificação depender de certo grau de arbítrio do classificador. Mas o arbítrio está presente nas várias classificações de tributos apresentadas pela doutrina, uma vez que cada autor sempre elege (ou seja, ‘arbitra’) uma ou mais características das diversas figuras para poder classificá-las” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 69).

Como é a Constituição Federal que define quais são as espécies tributárias, é a partir do seu texto que se deve extrair uma classificação. Nesse ponto não há discórdia entre os doutrinadores nacionais. Daí a alusão comum na doutrina contemporânea à classificação constitucional dos tributos, porquanto é na Carta Magna que se encontram os seus arquetipos.²

À doutrina cabe, usando de uma linguagem descritiva, tentar desvendar qual é a classificação adotada por determinado sistema. Assim, cada classificação varia em razão do objeto sob análise (a ordem jurídica) e dos critérios adotados pelo estudioso. Assim, “classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes”.³

No Brasil a classificação das espécies tributárias ganha importância na medida em que a forma de Estado adotada pela Constituição é a federativa, porque “fosse o Brasil um Estado unitário o trabalho de dividir os tributos em espécies e subespécies seria, provavelmente, inócuo, já que a função de criá-los pertenceria a um único Órgão Central que, obedecidos alguns poucos postulados, quase tudo poderia, em matéria de tributação”.⁴

É a forma federativa de Estado que proporciona a divisão do poder de tributar, atribuindo, assim, competências tributárias aos diversos entes políticos. Daí a importância de classificar as diversas espécies de tributos de forma coerente e útil ao operador do direito, tendo em vista, ainda, a peculiaridade de nossa federação, na qual, por exemplo, o Município e o Distrito Federal são entes políticos autônomos e, por isso, recebem da Constituição Federal, juntamente com os Estados-membros e a União,

² Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 448.

³ Paulo de Barros Carvalho, in “IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 12, p. 42 e ss.

⁴ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 458.

parcelas do poder de tributar. Afinal, os entes da federação, em razão do atributo da autonomia, deverão, obviamente, estar munidos de recursos financeiros. Portanto, sobreleva-se outro ponto que corrobora a importância da exata classificação das espécies tributária, pois que irá refletir diretamente na repartição de competências.⁵

A classificação dos tributos é importante, ainda, na medida em que cada espécie tributária está submetida a regimes jurídicos diferentes, que importam também em diferentes efeitos, conforme ensina GERALDO ATALIBA,⁶ *verbis*:

O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem conseqüências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis em exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos.

Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as conseqüências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.

⁵ Sobre o tema, vale transcrever as lições de ESTEVÃO HORVATH: “no Brasil, em face da rígida repartição de competências tributárias, decorrente do princípio federativo, é imprescindível distinguir-se as espécies tributárias.

Dois razões principais levam-nos a essa conclusão. A primeira delas deriva da necessidade de se averiguar a que pessoa política pertence determinada exação tributária. Em segundo lugar, dadas as características de cada tributo, afirmadas constitucionalmente, dever-se-á buscar saber se aquele tributo foi validamente instituído, seguindo as diretrizes da Constituição, que funcionam como forma de verificar a obediência aos direitos fundamentais do cidadão, no caso referentes à matéria tributária” (in **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p.38).

⁶ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 124.

Ocorre, porém, que ao analisar o direito posto, a doutrina nacional diverge acerca da classificação adotada pelo legislador constituinte.

1.1. *Divergências da doutrina nacional*

Apesar de a doutrina coincidir no ponto em que a taxionomia dos tributos deve ser extraída da Constituição, não é unânime, porém, quanto aos critérios utilizados e acaba, por fim, construindo classificações diversas quanto às espécies tributárias.

Há, nesse ponto, três grupos que merecem destaque: a) *corrente bipartida*: classifica os tributos em *vinculados e não-vinculados*; b) *corrente tricotômica*: segue a tipologia do art. 145, da CF e divide os tributos em *impostos, taxas e contribuições de melhoria*; c) *corrente quinquipartida* (à que nos filiamos): classifica os tributos em cinco classes, quais sejam, *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios*.

A primeira corrente, defendida principalmente por GERALDO ATALIBA, divide os tributos em duas espécies, conforme sejam ou não vinculados à descrição de uma atuação estatal. Com esse escopo, analisa o aspecto material da hipótese de incidência da regra matriz. Assim, são *tributos vinculados* aqueles cuja hipótese de incidência descreve uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria); e *não-vinculados* aqueles cuja hipótese de incidência descreve um fato qualquer, que não uma atuação estatal (impostos).

Já os partidários da corrente tripartida ou tricotômica não divergem da bipartida quanto à existência de tributos vinculados e não vinculados, mas defendem uma classificação dos tributos com base no artigo 145 da Constituição Federal. Restringem, pois, as espécies tributárias àquelas previstas nessa norma constitucional, quais sejam, impostos, taxas e

contribuição de melhoria. Para tanto, assinalam que o constituinte baseou-se no critério de correlacionamento entre a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo.⁷

A esse entendimento filiam-se os professores Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho, Aires Fernandino Barreto, Alfredo Augusto Becker e Rubens Gomes de Sousa.⁸

Prevalece, ainda, entre esses autores, a noção de que a destinação do produto arrecadado não serve de parâmetro para classificar as espécies tributárias. A idéia é assim passada por PAULO DE BARROS CARVALHO,⁹ ao analisar o art. 4º do Código Tributário Nacional:

O inc. II vem com um aviso providencial: o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal.

⁷ Pertinente, nesse ponto, as observações traçadas por PAULO DE BARROS CARVALHO: “Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: ‘As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos’. E, mais adiante, no art. 154: ‘A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição’. (...) faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação... Por certo, tomada a sentença (CTN, art. 4º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político” (in **Curso de Direito Tributário**, pp. 27-29).

⁸ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 133.

⁹ **Curso de Direito Tributário**, pp. 30-31.

Tal posicionamento é criticado por LUCIANO AMARO, que sustenta ser a classificação tripartida uma consequência da idéia equivocada de autonomia do direito tributário. Para esse autor, a questão assim se resume:

Com efeito, o banimento do critério da destinação, com suposto fundamento no art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, parece partir da equivocada premissa (não expressamente assumida) da autonomia do direito tributário, como se o tributo, como fenômeno jurídico, se contivesse todo (e se esgotasse) na relação obrigacional tributária.

Associado a essa exacerbação nacionalista do direito tributário, aparece o já referido preconceito, no sentido de que todos os dados fornecidos pela ciência das finanças, sendo metajurídicos, deveriam ser descartados sumariamente pelo jurista. Ora, já vimos que o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; nesse momento, ele passa a ser um *dado jurídico*, como ocorre, aliás, noutros campos do conhecimento humano: as trocas entre os agentes econômicos (por exemplo, a compra e venda, em que a moeda é permutada por um bem econômico) são um fenômeno da economia, mas, no momento em que o direito se apropria desse dado e o juridiciza, ele passa a ser um fenômeno jurídico. (...).¹⁰

Traçado esse panorama tem-se que, para a classificação tripartida dos tributos, qualquer outra exação, como, por exemplo, os *empréstimos compulsórios* e as diversas modalidades de *contribuições* (previstas nos arts. 148, 149 e 195 da CF), podem ser perfeitamente enquadrados em uma daquelas três espécies, bastando, para tanto, a análise de suas respectivas *hipóteses de incidência e bases de cálculo*.

¹⁰ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 77.

Data maxima venia, não comungamos dessa idéia. Na esteira do que defende JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO,¹¹ não discordamos que os tributos têm, como característica básica, serem vinculados ou não vinculados. Afinal, conforme bem observa ESTEVÃO HORVATH, “o critério da vinculabilidade ou não do fato tributário a uma atuação do Estado é imprescindível para classificar os tributos, porém não mais suficiente”.¹² Entendemos, assim, que outros critérios devem ser utilizados para a classificação das espécies tributárias, todos encontrados também nas normas constitucionais.

Seguindo essa linha, a parte da doutrina que acolhe a divisão pentapartida dos tributos leva em conta, além dos critérios supramencionados, o destino da arrecadação dos tributos e a previsão de restituição do montante arrecadado ao contribuinte.

E o faz com fulcro na Constituição Federal, que prevê tais características como integrantes do regime jurídico de outras espécies tributárias, funcionando como parâmetro válido para o exercício legítimo da competência tributária.¹³

Não se nega, portanto que “a Constituição de 1988, no que se refere à classificação dos tributos, espelhou-se, basicamente, na classificação proposta pela Ciência das Finanças”.¹⁴ Como já dito, não se vislumbra nenhum equívoco em se utilizar essa confluência de ciências, afinal, “classificar é necessário, e se a destinação integra o regime jurídico específico

¹¹ **Curso de Direito Tributário**, p. 118.

¹² **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 38.

¹³ É elucidativo, nesse ponto, o exemplo de LUCIANO AMARO: “Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicitar na lei (complementar) uma das destinações referidas no art. 148 da Constituição, instituir empréstimo compulsório, este será inconstitucional” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 77-78.).

¹⁴ Estevão Horvath, **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, p. 49.

do tributo (ou seja, é um dado juridicizado), não se pode negar que se trata de um critério (jurídico) hábil à especificação do tributo, ou seja, idôneo para particularizar uma espécie tributária, distinta de outras”.¹⁵

Comungam dessa idéia os professores Luciano Amaro, Márcio Severo Marques, José Eduardo Soares de Melo, Estevão Horvath, entre outros.

Essa corrente, portanto, não se fixa unicamente no art. 145 da Carta Magna, mas também em outros dispositivos do texto constitucional, entre eles os artigos 148 e 149. Assim, já se pode perceber que, para a corrente pentapartida, o empréstimo compulsório e as contribuições, ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, são também espécies autônomas de tributos e, como tal, sujeitam-se a específicos e distintos regimes jurídicos.

MÁRCIO SEVERO MARQUES,¹⁶ seguindo essa linha de raciocínio, fundamenta:

Deveras, a existência de prescrições constitucionais dessa natureza (determinando a destinação específica para o produto de arrecadação de determinados tributos e – em determinados casos – a própria restituição do respectivo montante ao contribuinte), inseridas pelas próprias normas de estrutura que fundamentam o tributo, exige meditação a respeito da adoção de novos critérios, a serem conjugados àquele critério magistralmente exposto e difundido pelo professor Geraldo Ataliba, para a classificação dos tributos.¹⁷

Dessa sorte, o autor, ao defender a classificação pentapartida dos tributos, distingue três critérios diferenciadores, todos extraídos do texto da

¹⁵ Luciano Amaro, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 78.

¹⁶ **Classificação Constitucional dos Tributos**, *passim*.

¹⁷ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 219.

Constituição:¹⁸ a) primeiro critério: exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte; b) segundo critério: exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação; c) terceiro critério: exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

Da conjugação desses três critérios é possível identificar as cinco espécies tributárias autorizadas no texto constitucional.

Comungamos desse entendimento, pois as contribuições e os empréstimos compulsórios têm características tão peculiares, conforme se demonstrará a seguir, que não se poderia, com a devida vênia, pretender defini-los ou incluí-los como espécie de imposto ou taxa.

Ora, invocando os questionamentos de ESTEVÃO HORVATH: “Se as contribuições e os empréstimos compulsórios têm tantas e tão importantes características que os separam dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, por que não reconhecer que são espécies diferentes de tributos? São os elementos de uma determinada ciência que devem se encaixar numa classificação ou é a classificação que deve procurar contemplar todos os elementos existentes?”¹⁹

¹⁸ Ibidem, p. 225.

¹⁹ Comenta, ainda, esse ilustre professor a história do ornitorrinco, em relação ao qual a ciência, ao descobri-lo, não sabia como o enquadrar nas classificações então existentes, como se a pretender fingir com que o animal não existisse, em vez de alterar a classificação até então vigente (**Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 47.).

De fato, não se pode negar a dificuldade dos estudiosos de criarem novos conceitos. Há, por certo, a tendência de o processo de conhecimento se realizar através da analogia. Reagimos, sempre, por aproximação. Buscamos o estoque de conteúdo já por nós conhecido, lançando mão de características semelhantes entre o novo e o anterior e, por aproximação, classificamos o novo a partir de referências já existentes, muitas vezes alterando a realidade para conseguir, enfim, enquadrá-lo entre as descrições já disponíveis em nossa cultura. Ora, não se deve temer a fuga de uma conceituação preestabelecida para criar uma definição própria. Deve-se, sem dúvida, acrescentar novas características aos conceitos originais ou, então, criar novos conceitos, critérios e classificações.

Nessa mesma linha é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, ao julgar o RE nº 146.733/SP,²⁰ cujo Relator foi o Ministro Moreira Alves, consignou que cinco são as espécies tributárias previstas em nosso ordenamento jurídico, *verbis*:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente *contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social*, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos preceitos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Portanto, a classificação aqui adotada segue não só parte respeitável da doutrina nacional, como também a jurisprudência assentada pela mais alta Corte de Justiça do País.

Nos tópicos seguintes, trataremos sucintamente de cada uma dessas espécies tributárias, que são as únicas previstas por nosso sistema jurídico, tendo como substrato a classificação pentapartida dos tributos.

Sobre esse tema interessante conferir a obra de UMBERTO ECO: **Kant e o ornitorrinco** (Record, 1998).

²⁰ Acórdão publicado no **Diário de Justiça da União**, em 06/11/1992.

2. Impostos

Para aqueles que adotam a classificação pentapartida dos tributos, apenas a identificação de seu fato gerador e da base de cálculo de uma determinada exação não é suficiente, em muitos casos, para distinguir uma espécie tributária de outra. Nesse caso, outros critérios, conforme já visto, são necessários para definir a natureza jurídica, como, por exemplo, a destinação do produto de sua arrecadação.²¹

Sob esse prisma, pode-se, de início, fixar que os impostos constituem espécie tributária cujo produto da arrecadação, como regra, não está vinculado a nenhuma destinação específica (como ocorre nas contribuições do art. 149, da Constituição Federal). Em outras palavras, a receita advinda dos impostos mantém, embora não exclusivamente, os serviços públicos indivisíveis, prestados *uti universi* (indistintamente a toda coletividade, quer pague impostos ou não).

Essa noção é criticada pelo Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA,²² que a considera não jurídica, mormente por sofrer influências das ciências das Finanças, que estuda as exações sob a perspectiva econômica.

²¹ É o que ocorre, por exemplo, com alguns impostos em face de determinadas contribuições sociais. Muitas vezes, não é possível diferenciá-los pela análise isolada de suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, sendo necessário verificar a existência de uma outra norma jurídica que vincule a aplicação do produto arrecadado com determinada finalidade. É exatamente a presença ou não dessa determinação que irá definir se a exação em análise consiste num imposto ou numa contribuição.

²² Eis a lição do professor citado, *verbis*: “A definição de imposto, no Direito Tributário, sofreu, por largo tempo, marcantes influências da Ciência das Finanças, que, como sabemos, estuda as exações sob a perspectiva econômica”.

Não é por outro motivo que muitos autores ressaltaram que os impostos servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados indistintamente a toda a coletividade e, nesta media, usufruíveis *uti civis* (segurança pública, defesa nacional, iluminação pública etc.). Esta colocação, além de não ser jurídica, nem sempre é correta, já que, de uns tempos a esta parte, serviços públicos divisíveis, considerados fundamentais ao desenvolvimento da coletividade, estão sendo prestados a preços mínimos, com o fito de torná-los acessíveis a todos. Para cobri- lhes os custos tem-se recorrido a outras entradas, dentre as quais merecem destaque as provenientes de impostos” (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 462).

Apesar da crítica, o ilustre professor registra que, do ponto de vista da ciência das Finanças, os impostos são tributos de maior importância, tendo em vista que “as quantias em jogo na tributação por meio desta espécie tributária são, de regra, muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de taxas ou contribuição de melhoria. Juridicamente falando, porém, todos os tipos de tributo têm a mesma importância”.²³ O enfoque, portanto, é feito sob o ponto de vista econômico tão-somente, pois expressamente consigna, o autor, que, juridicamente falando, todos os tipos de tributo têm a mesma importância.

Por outro lado, o ramo doutrinário que acolhe a classificação tripartida prefere conceituar os impostos a partir das hipóteses de incidência desse tributo.

Com base nas lições de GERALDO ATALIBA, pode-se afirmar que imposto é o tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.²⁴ Nesse eito, define imposto como “tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”.²⁵

Essa conceituação tem amparo nas lições de ACHILE DONATO GIANNINI, que os classifica em duas categorias: *tributos vinculados* e *tributos não vinculados* a uma atuação estatal, além de ser o adotado pelo Código Tributário Nacional, art. 16: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

²³ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 463.

²⁴ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 137.

²⁵ *Ibidem*, mesma página.

O Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA, apesar de acolher esse conceito, diz que também é possível definir o imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência ou um *comportamento do contribuinte* ou uma *situação jurídica* na qual ele se encontra.²⁶

Ou seja, corroborando os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, aduz que “o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política”, portanto, basta competência para instituí-lo, independentemente sua cobrança de qualquer atividade ou prestação de serviços por parte do Poder Público.

Aliás, esse é um traço diferenciador dos os impostos, em face das taxas, exações que envolvem prestação patrimonial sinalagmática do contribuinte.²⁷

Assim, são exemplos de *comportamentos do contribuinte* aptos a ensejar impostos: auferir renda, vender mercadorias, importar, exportar etc. E de *situações jurídicas*: ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano, ser herdeiro etc.

É a Constituição Federal que autoriza a tributação sobre esses fatos, dentre outros, e distribui entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, o poder para instituir impostos sobre aqueles comportamentos ou sobre aquelas situações jurídicas (arts. 153, 155 e 156).

Nota-se que todas as situações previstas na Constituição Federal que autorizam a lei a adotá-las como hipóteses de incidência dos impostos são

²⁶ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 464.

²⁷ RICARDO CUNHA CHIMENTI defende que a unilateralidade dos impostos tem sido, atualmente, mitigada, em razão da vinculação de parte do valor arrecadado com os impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CF) e, mais recentemente, com a vinculação de parcela do produto dos impostos com ações e serviços de saúde (EC n. 29/00, que acrescentou o art. 77 ao ADCT) e com o Fundo de Combate à Pobreza (arts. 80 e 82 do ADCT). (in **Direito Tributário**, p. 99).

circunstâncias da vida privada, que se limitam à esfera pessoal do contribuinte. É nesse sentido que se diz ser o imposto um tributo não vinculado. A hipótese de incidência e a base de cálculo dessa espécie de tributo não podem levar em conta nenhuma atuação do poder público em relação ao contribuinte. É esse o comando presente na Constituição, segundo os arquétipos de impostos nela constituídos.

Percebe-se, também, que o conteúdo dessas situações revela sempre a capacidade econômica das pessoas que as realizam. Conforme asseverado por GERALDO ATALIBA, “esse fato é indicativo da capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo”.²⁸ Tais fatos, situações, comportamentos ou circunstâncias do sujeito passivo, que revelam sua capacidade contributiva são denominados, por ALFREDO AUGUSTO BECKER, fatos-signos presuntivos de riqueza.

A capacidade contributiva, como princípio informador dos impostos, está consagrada no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.²⁹

MÁRCIO SEVERO MARQUES ensina, na mesma linha do Professor GERALDO ATALIBA, que “a necessidade de atendimento ao princípio da capacidade contributiva decorre da inexistência de vinculação entre a materialidade da norma de tributação e o exercício de uma atividade por parte do Estado referida ao contribuinte da respectiva obrigação”.³⁰

²⁸ Geraldo Ataliba, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 137.

²⁹ O art. 145, § 1º, da CF, contém, na verdade, duas normas jurídicas radicalmente distintas, porque, após consagrar o princípio da capacidade contributiva na graduação dos impostos, dispõe acerca da administração tributária dispondo ser a ela “facultado (...), especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. ROQUE ANTONIO CARRAZZA aponta a falta de técnica do legislador constituinte que “aglutinou, num mesmo dispositivo, duas normas jurídicas radicalmente distintas” (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 76.).

³⁰ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 162.

O princípio funciona, portanto, como um freio, um limite ao poder de tributar do Estado, por meio dos impostos, uma vez que não há uma atividade daquele direta ou indiretamente referida ao contribuinte que possa funcionar de parâmetro para a fixação do montante das materialidades indicadas pela Constituição a serem tributadas.

O princípio da capacidade contributiva é também o caminho para que a tributação por meio de impostos atenda a outro princípio, de maior importância em nosso sistema, que é o da isonomia. Extrai-se desse dispositivo uma norma de justiça fiscal, pois quem tem maior riqueza pode, em tese, pagar mais impostos. Nota-se, portanto, o quanto estão ligadas a capacidade contributiva e a pessoalidade, características que deverão, sempre que possível, ser observadas pelo legislador quando for descrever as hipóteses de incidência e as bases de cálculo dos impostos.

Entendemos, na linha adotada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que a capacidade contributiva prevista na Constituição é apenas objetiva. Quer isso dizer que o princípio estará sendo aplicado quando a lei se referir “não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).”³¹ Isso significa que não importa se o contribuinte do imposto tem condições financeiras de suportar a carga tributária.³²

³¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 80.

³² O autor citado nós dá os seguintes exemplos, que selam a questão, *verbis*: “Exemplifiquemos: atualmente, muitos *shopping centers*, para estimular as vendas, estão sorteando, entre seus clientes, automóveis de alto luxo. Vamos admitir que o contemplado seja um jovem de dezoito anos, que ainda não tem economia própria. Acaso poderá eximir-se do pagamento do IPVA, cabível, demonstrando que não tem capacidade econômica? E evidente que não. Ele terá que encontrar um meio de pagar o imposto ou sofrerá as conseqüências de seu inadimplemento, podendo, até mesmo, perder o veículo” (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 80).

JOSÉ MAURÍCIO CONTI³³ explica as duas faces em que a capacidade contributiva pode ser observada, vejamos:

A expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos – estrutural e funcional –, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.

Vale lembrar que a capacidade contributiva e a pessoalidade, como princípios que integram o regime jurídico tributário, além de não serem os únicos aplicáveis aos impostos,³⁴ devem também ser observados para as demais espécies tributárias, apesar de o texto constitucional somente ter expressado sua aplicação restrita.³⁵

Já quanto à tentativa de desenvolver uma classificação dos impostos, novamente surge o dilema acerca do critério a ser utilizado como base para a delimitação.

Se tomarmos por base as competências impositivas discriminadas na Constituição Federal (arts. 153, 155, 156), os impostos

³³ **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos tribunais**, p. 24.

³⁴ Os impostos, na qualidade de tributos, estão submetidos a todos os princípios do regime jurídico tributário, explícitos e implícitos no texto constitucional, sendo que alguns deles, ainda, submetem-se a princípios específicos, tais como, v.g., o IPI e o ICMS, adstritos à seletividade.

³⁵ Sobre o tema, conferir os acórdãos do Supremo Tribunal Federal, RREE nº 216.259 (AgR) e 232.393, que mencionam o princípio da capacidade contributiva como critério de legitimação e determinação da base de cálculo de taxas.

poderão ser classificados como federais, estaduais ou municipais; se levadas em conta as hipóteses de incidência, os impostos subdividem-se da seguinte forma: sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a propriedade territorial urbana, sobre doações, sobre operações mercantis etc.³⁶ Mas essa classificação não tem sentido, porque a União dispõe da competência residual (CF, art. 154) e, com base nela, pode instituir outros impostos, além daqueles listados no art. 153 da Carta Magna.

De qualquer forma, dependendo do liame diferenciador utilizado como paradigma, os impostos poderão receber inúmeras classificações, tema que não cabe neste trabalho.

Por fim, podemos identificar os impostos fixando que são tributos “em relação aos quais não há exigência constitucional de previsão legal (i) de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte (tributos não vinculados, na linguagem do professor Geraldo Ataliba), nem tampouco (ii) de destinação específica para o produto de sua arrecadação, que, pelo contrário, é expressamente vedada”.³⁷

3. Taxas

A taxa é modalidade de tributo que provoca muita divergência entre os estudiosos. A controvérsia surge logo na sua conceituação, como também em relação à destinação do produto da arrecadação (se está ou não vinculada ao custeio da despesa que o Estado tem com a atividade referida ao contribuinte).

³⁶ São exemplos de outras classificações reiteradamente citadas pela doutrina: impostos diretos e indiretos, pessoais e reais, que repercutem e que não repercutem, cumulativos e não cumulativos etc.

³⁷ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 167.

Isso ocorre, também, porque o conceito jurídico de taxa sofreu por muitas vezes a influência da ciência das finanças, na qual ele se confunde com o de preço.

Vale lembrar, de pronto, que as taxas, na qualidade de espécie tributária, estão sujeitas aos princípios constitucionais que informam a tributação, tais como a estrita legalidade, igualdade etc.³⁸

3.1. *Conceito de taxa*

Na doutrina estrangeira, por exemplo, o professor argentino HECTOR VILLEGAS define a taxa como “tributo cuja hipótese de incidência está vinculada a uma atividade do Estado, divisível e inerente à sua soberania, relacionada diretamente com o contribuinte”.³⁹

Esse autor frisa em seu conceito que a atividade do Estado que enseja a cobrança de taxa deve ser *inerente à soberania*, entendendo por tais atividades as administrativas em sentido estrito, como, por exemplo, as derivadas do poder de polícia e judiciais.

Já na doutrina nacional, encontramos os seguintes conceitos: “Taxa é o tributo vinculado cuja *hipótese de incidência* consiste numa atuação

³⁸ Há quem sustente que o princípio da anterioridade não se adequa ao perfil jurídico das taxas. Confira-se, a propósito, o escólio de FÁBIO BARBALHO LEITE, sustentando a tese de que é impraticável a observância desse princípio diante do cânone da retributividade: “Imagine-se, então, a hipótese de instituição de um novo serviço público pelo legislador ordinário (...) Imagine-se ainda que este serviço há de ser remunerado. Pergunta-se: a imposição da taxa deverá esperar o exercício seguinte para se fazer efetiva? Por óbvio, não! Do contrário, ter-se-ia um lapso de tempo em que o serviço, sendo efetivamente prestado, sairia gratuito, contrariamente à decisão legislativa. Ou seja: instituído um novo serviço público, específico e divisível, e prevista sua remuneração, esta (cuja natureza é tributária, uma taxa) incidirá e será exigida desde o início da implementação da referida atividade” (in **Direito Tributário Constitucional**, p. 214).

³⁹ In “Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa”, RDP 17/323, Ed. Revista dos Tribunais.

estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”⁴⁰ (Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza); “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na *hipótese da norma*, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte” (Paulo de Barros Carvalho);⁴¹ “Taxa, em síntese, é espécie de tributo cujo *fato gerador* é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte” (Hugo de Brito Machado),⁴² e, por fim, “As taxas são tributos cujo *fato gerador* é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir; a) no exercício regular do poder de polícia ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível” (Luciano Amaro).⁴³

Como se vê, todas essas definições não destoam em seu núcleo e mantêm um traço comum: nelas está sempre presente o elemento *hipótese de incidência* ou suas expressões equivalentes, quais sejam, “*fato gerador*”, “*hipótese da norma*” etc. Fixa-se a doutrina na descrição hipotética do fato, para daí delimitar o tributo.

Contudo, a Constituição Federal alude, no que toca às taxas, à base de cálculo como critério diferenciador, ao menos em relação aos impostos, quando dispõe que as taxas *não poderão ter base de cálculo* própria de impostos (CF, art. 145, § 2º), critério esse não utilizado em relação às contribuições.⁴⁴

⁴⁰ **Hipótese de Incidência Tributária e Curso de Direito Constitucional Tributário**, *passim*.

⁴¹ **Curso de Direito Tributário**, pp. 38-39.

⁴² *Ibidem*, p. 362.

⁴³ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 30.

⁴⁴ As contribuições, por exemplo, são espécie de tributo que podem ter a mesma hipótese de incidência ou a mesma base de cálculo dos impostos, conforme já decidido pelo STF no RE nº 228.321/RS, relatado pelo Min. Carlos Veloso. Confira-se o seguinte trecho do acórdão: “A uma, porque, tem-se, no caso, uma contribuição. Quando do julgamento dos RREE 177.137/RS e 165.939/RS, por mim relatados, sustentamos a tese no sentido de que, *tratando-se de*

Portanto, a nosso ver, evidencia-se que o constituinte inseriu a base de cálculo no arquétipo das taxas. Nada mais justo, nesse contexto, que se inclua no conceito essa noção.

Assim, modestamente, tentaremos formular o nosso conceito de taxa acrescentando-lhe a noção de base de cálculo, que não foi incluída em nenhuma daquelas definições anteriormente transcritas.

Definimos taxa como o *tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, cuja base de cálculo deve, necessariamente, refletir a medida da intensidade dessa atuação e na qual o produto da arrecadação se destina a cobrir os custos com tal atividade.*

A inserção do termo “diretamente”, para qualificar a atuação estatal, afasta a possibilidade de confusão com a contribuição de melhoria, na qual essa atuação estatal (a realização de obra pública) tem uma relação indireta com a instituição do tributo. E a inclusão da base de cálculo no conceito denota a diferença das bases de cálculo das taxas e dos impostos, que nunca poderão ser idênticas.

Afinal, muitas vezes o legislador ordinário, equivocadamente, adota como base de cálculo grandezas que nenhuma relação possuem com a espécie de atividade realizada pelo Estado – exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público divisível –, mas que, de fato, levam em conta “manifestações de riqueza do contribuinte”, como, por exemplo, o valor do imóvel, a data de fabricação do veículo automotor etc., parâmetros esses que nada têm a ver com a atuação estatal relacionada com o contribuinte e que são comuns aos impostos.

contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas” (o destaque não consta do original) (STF – Plenário – DJ 30/05/2003).

3.2. *Espécies de taxas admitidas em nosso sistema*

Quanto ao perfil constitucional das taxas, o art. 145, II, da Constituição Federal, dispõe, em síntese, que as taxas poderão ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Do próprio conceito constitucional de taxa decorre a idéia de que “é preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”.⁴⁵ Isso porque, conforme leciona MÁRCIO SEVERO MARQUES,⁴⁶ o aspecto material da hipótese de incidência das taxas pode se referir a três fatos distintos: a) utilizar serviços públicos (específicos e divisíveis); b) tê-los à disposição; c) sujeitar-se ao exercício do poder de polícia.

É, portanto, a taxa, um tributo vinculado. Aliás, essa é, embora não seja a única, uma das diferenças entre essa espécie tributária e os impostos, os quais não são vinculados a uma atividade específica do Estado. Portanto, conforme assevera LUCIANO AMARO, “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”.⁴⁷

Então, de acordo com seu aspecto material, as taxas poderão ser (i) taxas de serviço ou (ii) taxas de polícia.⁴⁸

⁴⁵ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 469.

⁴⁶ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 174.

⁴⁷ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 31

⁴⁸ ROQUE ANTONIO CARRAZZA bem observa que outras modalidades de taxa, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso País. É o caso da taxa de uso, taxa de obra, taxa de pavimentação, etc. Assinala, ainda, que, enquanto a Constituição autorizou as pessoas

3.2.1. *Taxas de serviço*

As taxas de serviço são instituídas em razão da utilização⁴⁹ efetiva ou potencial de serviços públicos divisíveis e específicos, prestados ou postos à disposição do contribuinte.

Ao se destrinchar o conceito de taxa de serviço, é mister definir a noção de serviço público. A tarefa, entretanto, não é das mais simples. A doutrina administrativista admite que a locução em causa pode ser tomada em três diferentes acepções: sob o ponto de vista *subjetivo* ou *orgânico*; *material* ou *objetivo* e o *técnico-formal*.

Em síntese apertada, conforme anota FABIO BARBALHO LEITE,⁵⁰ “consistiria o primeiro em definir-se serviço público como o conjunto das atividades administrativas estatais; o segundo, em definir o serviço público por uma essência própria, um caráter substancial do próprio conceito; e o terceiro faz a definição derivar do regime jurídico aplicado: o administrativo.

Da análise dos três critérios, uma primeira conclusão se impõe: a insuficiência da utilização isolada de quaisquer deles para a definição pretendida”

Feita a observação, tomaremos por base a definição construída por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que, a nosso ver, abarca em conjunto os aspectos apontados. São esses os seus termos: “serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada

políticas a criarem taxas de serviço e polícia, por outro lado, proibiu-as de instituir essas outras modalidades de taxas (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 477 *usque* 478).

⁴⁹ Vale ressaltar, nesse ponto, a perspicaz observação de FÁBIO BARBALHO LEITE: “Literalmente, está escrito *utilização de serviço público*, e não *prestação de serviço público*, contudo, constituem as expressões duas formas de referir a mesma realidade, conforme apenas as distintas posições dos sujeitos na relação fáctica: o contribuinte paga a taxa pela utilização do serviço; o Estado exige a taxa pela prestação do serviço” (in **Direito Tributário Constitucional - Temas 1**, p. 181.).

⁵⁰ **Direito Tributário Constitucional**, p. 183.

à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público”.⁵¹

Com supedâneo no autor administrativista, ROQUE ANTONIO CARRAZZA sintetizou a idéia principal do conceito, asseverando que “o que torna público um serviço não é sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que possua, mas o *regime jurídico* a que está submetido”.⁵²

Também nessa esteira é o posicionamento de ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, preferindo enfatizar o regime jurídico adotado ao critério subjetivo:

De modo geral e em princípio, não importa perquirir acerca da natureza da pessoa que desempenha a prestação da utilidade material. É indiferente, para este efeito, seja o serviço prestado pelo Poder Público ou por pessoas privadas, que em seu nome atuem. Apenas o regime jurídico – entendido como o conjunto de normas e princípios que o regulam – pode extremá-lo dos demais serviços.⁵³

Para o direito tributário, entretanto, o conceito de serviço público é um tanto mais restrito. Sob esse enfoque, a professora ANNA EMILIA CORDELLI ALVES observa que o art. 145, II, da CF, ao qualificar como serviço público autorizador da exigência tributária aquele que for específico e divisível, reconhece, implicitamente, que a noção geral de serviço público é mais ampla. Não quer dizer que somente será serviço público aquele que for

⁵¹ **Curso de Direito Administrativo**, p. 612.

⁵² **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 470.

⁵³ **O Imposto sobre Serviços na Constituição**, p. 9.

específico e divisível. Significa, apenas, que os serviços públicos que possuírem essas qualidades é que poderão ensejar a instituição de taxas.⁵⁴

Conclui-se, portanto, que as qualidades de especificidade e divisibilidade deverão integrar o conceito de serviço público para o direito tributário. No dizer de FÁBIO BARBALHO LEITE, o conceito mais restrito de serviço público, utilizado no direito tributário, presta-se a formar o idôneo aspecto material da hipótese de incidência tributária da taxa por serviço. Com espeque nesse autor, conceitua-se, pois, o serviço público, para fins tributários, como “a prestação de utilidades diretamente aos administrados, de forma específica (isto é, com utilização possível de ser individualizada e divisível cujo custo possa ser encontrado por unidades de uso particularizado) pelo Estado ou por quem o represente (através de concessão ou permissão) sob um regime de direito público, visando interesses coletivos, por ele, Estado, tutelados”.⁵⁵

O Código Tributário Nacional, no art. 79, incisos II e III, traz a definição legal do que seria essa especificidade e divisibilidade do serviço:

Art. 79. (...)

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas,

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários.

Portanto, os serviços públicos específicos, chamados pela doutrina de individuais, singulares ou particulares, são os prestados *uti singuli*,

⁵⁴ Curso de iniciação em Direito Tributário, p. 226.

⁵⁵ Direito Tributário Constitucional, p. 206.

em contraposição aos serviços gerais, ditos também universais, prestados *uti universi*.

Enquanto os serviços gerais, remunerados em grande parte pelos impostos, são prestados a toda a coletividade, indistintamente, os serviços específicos, remunerados pelas taxas, dirigem-se a pessoas ou grupos determinados. Nos serviços específicos, é possível identificar aquele que o utiliza. É exatamente essa particular referência a um dado contribuinte que constitui a especificidade do serviço público.⁵⁶ Daí advém a característica da divisibilidade desse serviço, permitindo que sua utilização seja individualmente mensurada ou avaliada, possibilitando, enfim, uma divisão de seu custo na medida em que cada usuário usufrui da atividade estatal.⁵⁷

A divisibilidade do serviço público é bem explicitada por ANNA EMILIA CORDELLI ALVES: “somente com tais tipos de serviços, que são suscetíveis de utilização separadamente, é que se pode constatar uma atividade estatal dirigida ao contribuinte. Somente os serviços públicos divisíveis é que podem ser divididos em unidades de uso ou consumo particularizando-se com relação a certa pessoa”.^{58 e 59}

⁵⁶ Conforme leciona FÁBIO BARBALHO LEITE: “Dizer que um serviço público é específico a cada administrado significa afirmar que há uma individualização no oferecimento e prestação do serviço” (in **Direito Tributário Constitucional**, p. 195.).

⁵⁷ Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das taxas de iluminação pública, assim como das taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos, ambas sob o mesmo fundamento, qual seja, a hipótese de incidência, nesses casos, não é serviço público específico, pois tais serviços não são mensuráveis, divisíveis ou referidos a determinado contribuinte. Tal posicionamento veio a ser, posteriormente, consolidado na súmula nº 670, *verbis*: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. A título ilustrativo cite-se, ainda, os seguintes julgados: RREE 231.764, 233.332, 204.827, 188.391.

⁵⁸ **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 231.

⁵⁹ É complementar, nessa parte, a lição de FÁBIO BARBALHO LEITE: “A divisibilidade, por sua vez, é elemento correlato da especificidade. Se esta é a individualizada referência da ação estatal aquela consiste na possibilidade dessa mesma atuação ter seu custo quantificado em moeda, e, assim, poder ser precisado o gasto do Estado individualizado a um administrado. Divisível é o serviço público que, sobre ser específico, isto é, ter sua demanda especializada quando a este ou aquele administrado (ser passível de utilização individual), pode ser organizado em unidades de

São exemplos de serviços públicos específicos e divisíveis: o fornecimento de água, de certidões, de transporte coletivo, de telefone, etc.

Menciona, ainda, o texto constitucional, que a utilização potencial do serviço também enseja a instituição de taxa. Assim, a cobrança da taxa está autorizada não só quando o contribuinte efetivamente usufrui do serviço prestado, mas também quando tem esse serviço à sua disposição, embora não o utilize. Enfim, a tributação por taxas pode ocorrer pela utilização efetiva de serviços públicos prestados ao contribuinte (taxa de serviço fruído) ou pela utilização potencial de serviços postos à sua disposição (taxa de serviço fruível).⁶⁰

Também é o art. 79, inciso I, que esclarece acerca da potencialidade e efetividade do serviço público:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

Tem-se, então que a taxa fruível somente poderá ser cobrada quando o serviço público for de utilização compulsória, isto é, obrigatória por força de lei. Obviamente, pois ante ao princípio da legalidade, ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF). Conseqüentemente, caso o serviço que estiver à disposição do contribuinte

uso cujo custo é calculável, possibilitando sua cobrança mediante taxa” (in **Direito Tributário Constitucional**, p. 196.).

⁶⁰ Sobre a possibilidade de existir no Brasil a taxa de serviço fruído e a taxa de serviço fruível, ver: **Curso de Direito Constitucional Tributário**, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, p. 475.

seja de utilização facultativa, a taxa somente poderá ser instituída na hipótese de sua efetiva utilização.

Sobre a compulsoriedade na utilização do serviço, é pertinente a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

A compulsoriedade da fruição do serviço público nasce da lei. Esta, no entanto, não tem total liberdade para impor, aos administrados, o dever de utilizar todo e qualquer serviço público. Antes, tal obrigatoriedade deve respaldar-se num valor ou interesse público prestigiado pela Constituição.

Assim, a lei pode e deve obrigar os administrados a fruírem, dentre outros, dos serviços públicos de vacinação, de coleta de esgotos, de coleta domiciliar de lixo, de fornecimento domiciliar de água potável. Por quê? Porque, nestes casos, está em jogo a saúde pública, um dos valores que a Constituição Brasileira prestigiou.⁶¹

Portanto, é obrigatório ao particular o uso de serviços que envolvem o interesse público ou, em outras palavras, é compulsório porque o seu não-uso pode vir a prejudicar a ordem ou o bem-estar público.

⁶¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA esclarece, ainda, que não há impedimento ao Estado prestar serviços públicos a título gratuito. Pondera, porém, que tal gratuidade somente é possível diante de atuações estatais que prestigiem valores consagrados na Constituição, *v. g.*, a proteção aos hipossuficientes, sob pena de, se assim não for, afrontar ao princípio da isonomia (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 476-478). Completando esse entendimento, FABIO BARBALHO LEITE esclarece: “a exigência ou não de retribuição por todo e qualquer serviço público não se encontra sob a discricionariedade do legislador ordinário. Alguns serviços públicos devem ser necessariamente remunerados. Por exemplo, a gratuidade dos serviços de correios e telégrafos sobressai impedida pela Carta Magna, isto porque o benefício ensejado por esta prestação estatal repercute sobremaneira no indivíduo, apesar de, conceitualmente, a atividade refletir interesses coletivos. Diferentemente passa-se com a vacinação pública, cujos efeitos fazem-se sentir de pronto em toda a coletividade. Ademais, se estivesse permitido ao legislador ordinário determinar a gratuidade de qualquer serviço público, estar-se-ia negando eficácia ao princípio da retributividade, o que seria quebra da supremacia constitucional...” (in **Direito Tributário Constitucional**, p. 213.).

3.2.2. *Taxas de polícia*

Extraí-se, também, do conceito constitucional que as taxas poderão ter por hipótese de incidência o poder de polícia exercido pelo Estado.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO analisa o poder de polícia em duplo sentido: a) *lato sensu*, como “atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos”; b) *stricto sensu*, “relacionando-se unicamente com as intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais como as autorizações, as licenças, as injunções), do Poder Executivo destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar ao desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais”.⁶²

Já para o Direito Tributário, o conceito de poder de polícia deve ser tomado de forma bem mais estrita, consoante se extrai do art. 78, do Código Tributário Nacional, que considera poder de polícia “a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público (...)”.

Ora, sendo a taxa tributo vinculado a uma atividade estatal diretamente dirigida ao contribuinte, já se afasta, de plano, a possibilidade de instituição das taxas em razão de atos abstratos do Poder Público, não referíveis a um único indivíduo, quais sejam, edição de leis, decretos ou regulamentos.

Conforme observa ANNA EMILIA CORDELLI ALVES, “de fato, tais atos, exatamente por seu caráter genérico e abstrato, não estão diretamente

⁶² **Curso de Direito Administrativo**, p. 709

referidos a alguém – requisito constitucional essencial para a ocorrência da hipótese de incidência de toda e qualquer taxa”.⁶³

As taxas de polícia, portanto, somente poderão ser cobradas em razão de atos efetivos do Poder Público. “O que enseja tal cobrança é o desempenho efetivo da atividade dirigida ao administrado”.⁶⁴

Assim, essas atividades efetivamente desempenhadas pelo Estado podem consistir em exames, vistorias perícias, verificações, avaliações, cálculos, que servem de fulcro a concessão de licenças, autorizações, permissões, alvarás etc.⁶⁵ Nesse contexto, a base de cálculo da taxa de polícia terá como limite quantitativo essas atividades do Estado, necessárias à expedição desses atos de polícia.

3.3. *Caráter contraprestacional*

Como já dito, a taxa é modalidade de tributo que provoca muita divergência entre os estudiosos, mormente no que tange à sua natureza. Não é uníssona a doutrina que defende a natureza contraprestacional das taxas. Por um lado, há defensores que ostentam serem as taxas apenas o reembolso do custo da atuação estatal; já outros afirmam que as taxas são instituídas em contrapartida a um benefício ou vantagem conferida ao contribuinte. Não se

⁶³ **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 221.

⁶⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Tributário Constitucional**, p. 473.

⁶⁵ O Supremo Tribunal Federal considera como efetivo exercício do poder de polícia a existência de órgão competente, estruturado, que exerça regularmente a atividade de polícia. É assente, nessa Corte, o entendimento de que a efetividade do exercício do poder de polícia não depende apenas da realização de vistorias e diligências locais, dispensando, assim, o método de fiscalização porta a porta, compreendendo, também, os atos necessários à averiguação da conformação da atividade desempenhada pelo contribuinte com o interesse público. Nessa linha, a Suprema Corte julgou constitucional as taxas municipais de renovação anual de licença para localização e funcionamento de estabelecimentos comerciais e similares, a taxa de controle e fiscalização Ambiental (TCFA, instituída pela Lei nº 10.165/2000), a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Súmula nº 665/STF), entre outras. Sobre o tema, conferir os seguintes julgados: RE 115.213, RE 198.904, RE 354.280, RE 416.601 etc.

deve deixar de mencionar aqueles que entendem ser a taxa tributo ligado à atuação específica do Estado, os quais desconsideram eventuais vantagens que possam vir a ser usufruídas pelo contribuinte.

O caráter contraprestacional das taxas é defendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *verbis*: “taxa é uma prestação que se inspira no princípio da correspectividade, tomado no sentido de troca de utilidade ou, se preferirmos de comutatividade. É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”.⁶⁶

Mais ainda, esse autor defende o princípio da retributividade como informador do regime das taxas. Esse princípio é, de fato, específico do regime dos tributos vinculados.⁶⁷ Afirmamos, então, juntamente com FÁBIO BARBALHO LEITE,⁶⁸ que o pagamento da taxa pelo contribuinte consiste numa retribuição a um especial benefício a ele diretamente relacionado, efetuado pelo Estado, ou seja, a taxa é uma retribuição do administrado por ter demandado específicos e divisíveis préstimos estatais.

Em outro eito, HUGO DE BRITO MACHADO prefere excluir do conceito de taxa a idéia de contraprestação. Aduz que o essencial na taxa é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado, não sendo necessário que seja vantajosa ou resulte em proveito ao obrigado.⁶⁹ Contudo, *data maxima venia*, entendemos que está presente nas taxas o caráter contraprestacional.

⁶⁶ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 469

⁶⁷ O princípio da retributividade efetiva o princípio da igualdade nas taxas. Em igual entendimento, ELIZABETH NAZAR CARRAZZA preleciona: “A igualdade tributária está garantida em todos os tributos: nos impostos, pelo princípio da capacidade contributiva, nas taxas pelo princípio da retributividade (...)” (in **IPTU e Progressividade – igualdade e capacidade contributiva**, p. 109.).

⁶⁸ **Direito Tributário Constitucional**, p. 213.

⁶⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 362

Isso porque as taxas envolvem prestação patrimonial sinalagmática do contribuinte, ao contrário dos impostos, que, como dito acima, são instituídos independentemente de qualquer atividade ou prestação de serviços por parte do Poder Público.

Em suma, ratificando nosso conceito de taxa, perfilhamos o entendimento de que é essencial, na definição da taxa, a referibilidade direta da atuação do Estado ao contribuinte. Essa referibilidade direta nada mais é do que o caráter contraprestacional da taxa. Por conseguinte, sua base de cálculo nunca poderá ser idêntica à dos impostos, pois deverá traduzir uma dimensão da atividade do Estado e nunca se referir a um comportamento do contribuinte.

3.4. *Destinação do produto da arrecadação*

Entendemos que, diferentemente dos impostos e da contribuição de melhoria, a Constituição exige que o produto da arrecadação decorrente da cobrança de taxa seja utilizado para cobrir as despesas com a atividade estatal realizada. E isso é uma consequência da própria hipótese de incidência descrita pelo texto constitucional, que se refere sempre, no que tange às taxas, a uma atuação do Estado diretamente referida ao contribuinte. Sobre essa questão, é pertinente a lição de MARCIO SEVERO MARQUES,⁷⁰ *verbis*:

Em outras palavras, assegura o texto constitucional que a atividade administrativa imposta ao Estado (concernente aos serviços públicos e ao poder de polícia), possa ser devidamente implementada e custeada pelo produto de arrecadação das taxas, finalidade para qual autoriza sua instituição: custear a atividade estatal, referida ao contribuinte. Deveras, se se reconhece que há finalidade específica para o tributo, tal finalidade há de estar vinculada à destinação do produto de arrecadação.

⁷⁰ **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 176.

Nesta medida, o titular da competência impositiva para a instituição de taxa deverá criar outras normas jurídicas que – hipoteticamente, no plano abstrato – assegurem que a despesa pública incorrida pelo Estado no exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos seja financiada pela receita resultante da exação, correlata à atividade estatal assim levada a cabo.⁷¹

Sem ser tão incisivo no ponto, mas comungando dessa mesma idéia, ESTEVÃO HORVATH assevera que “embora não se possa afirmar que a Constituição exige a destinação da receita obtida pela taxa à atividade que lhe deu origem, isso *deveria* ocorrer, como forma de tornar talvez mais efetiva a prestação dos serviços públicos ou, com certeza, ao menos mais transparente a aplicação das receitas públicas”.⁷²

3.5. *Pedágio*

A doutrina não é unânime acerca da natureza jurídica do pedágio. Há autores que defendem ser o pedágio modalidade de preço público.⁷³ Outra corrente, em consonância ao já decidido pelo STF,⁷⁴ atribui ao pedágio natureza de tributo, qual seja, taxa. Esse posicionamento é, ainda,

⁷¹ Nessa mesma linha parece seguir a doutrina de Roque Antonio Carrazza, *verbis*: “Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, elas devem estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia, que não alcançam o contribuinte (ou que a ele não estão disponibilizados, no caso dos serviços públicos) (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 486.).

⁷² **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, p. 44.

⁷³ Hely Lopes Meirelles, **Direito municipal brasileiro**, p. 147.

⁷⁴ Confira-se a propósito a ementa do Recurso Extraordinário nº 181.473/RS, cujo Relator foi o Ministro Carlos Veloso: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. Lei 7.712, de 22.12.88. I.- Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.- Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III.- R.E. não conhecido” (STF – Segunda Turma – Julg. em 04/05/1999 – Publ. No DJU em 25/06/1999).

subdividido entre os qualificam o pedágio como taxa de serviço,⁷⁵ taxa de utilização de bens públicos,⁷⁶ etc.

Colocamo-nos entre os que definem o pedágio como uma taxa de serviço. Com respeito aos entendimentos contrários, perfilhamos da posição adotada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA no sentido de que “é, portanto, o serviço público de conservação das rodovias que autoriza a instituição do pedágio, verdadeira **taxa de serviço**, inobstante seu *nomen iuris*”.⁷⁷

Em nossa opinião não é o pedágio cobrado pelo uso do bem público, ou pela construção da estrada, mas sim pelos serviços públicos de conservação, iluminação, manutenção, socorro etc, oferecidos pelo Poder Público ou pelo concessionário, nas vias por eles mantidas.

E não poderia, a nosso ver, ser diferente. Pois, conforme já destacado, a Constituição Federal apenas autorizou a instituição de dois tipos de taxa: de serviço e de polícia. Logo, ao se considerar o pedágio como espécie tributária taxa, deve-se incluir a exação em um dos dois tipos constitucionalmente previstos e, por certo que não se subsume, o pedágio, no conceito de taxa de polícia. Não cabe ao intérprete criar outras modalidades de taxa não previstas na ordem constitucional de molde a enquadrar o pedágio, como, por exemplo, taxa de uso, taxa de obra, taxa de pavimentação etc. Repetimos, com ênfase na lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA,

⁷⁵ Geraldo Ataliba, Aires Barreto e José Eduardo Soares de Mello, dentre outros.

⁷⁶ O Professor LUCIANO AMARO sustenta que essa exação pode ser qualificada como “taxa de utilização de bem público”, pois, no seu entendimento, o que o contribuinte do pedágio faz “não é utilizar um serviço do Estado”, mas sim um bem público, “e paga por utilizar esse bem” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 50.). E, para chegar a tal conclusão, expõe os seguintes argumentos: “Assim, uma rodovia nova enseja a cobrança de pedágio, mesmo que o Poder Público ainda não esteja incorrendo em despesas com reparos. Em suma, o pedágio não se liga ao efetivo dispêndio com restauração, mas sim ao fato de o Estado manter (conservar) a via em condições de uso (o que supõe, mais do que despesas de reparos, o investimento efetuado na construção da via pública). O fato gerador do pedágio é a utilização da via pública e não a conservação desta” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 50).

⁷⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 490.

anteriormente citada: “outras modalidades de taxa, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso País”.⁷⁸

A natureza tributária do pedágio mostra-se evidente a partir do texto do art. 150, V, da Constituição Federal⁷⁹, primeiro pela sua posição topográfica, pois está inserido na seção que regula as “limitações do poder de tributar” (Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal) e, segundo, por se tratar de exceção ao princípio que veda a criação de tributos interestaduais ou intermunicipais limitadores do tráfego de pessoas ou bens.

É, ainda, pertinente a seguinte passagem, de autoria de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Juridicamente interpretado, o art. 150, V, da CF revela que o *único tributo* que pode validamente limitar o tráfego de pessoas ou bens entre Estados ou Municípios é o pedágio, e, mesmo assim, só em havendo “utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.⁸⁰

3.6. Conclusão

Em epílogo, sobre as taxas deve-se fixar o seguinte: são tributos em relação aos quais a Constituição Federal prevê a (i) vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte (tributos vinculados); (ii) destinação específica para o

⁷⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 477.

⁷⁹ O dispositivo constitucional citado preceitua que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

⁸⁰ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 492.

produto de sua arrecadação (custeio da atividade estatal, finalidade constitucional que autoriza sua instituição).^{81 e 82}

4. Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é tributo vinculado a uma atividade estatal (realização de uma obra pública que desencadeia a valorização de imóveis adjacentes). É o meio que a Constituição Federal encontrou para permitir a transferência, aos cofres públicos, da valorização imobiliária causada por obras públicas.

Portanto, não é um fato qualquer, desvinculado da atuação estatal, que dá ensejo à contribuição de melhoria. Isso já é suficiente para diferenciá-la dos impostos.

Além disso, não se confunde com as taxas, apesar de, como aquelas, pertencer à classe dos tributos vinculados (a uma atuação do Estado). A diferença entre essas duas espécies tributárias começa na própria divergência entre as respectivas hipóteses de incidência. Nas taxas, a h.i é a atividade exercida pelo Estado referida ao contribuinte. Na contribuição de melhoria, é o benefício por ele auferido, em decorrência da atividade – obra pública – realizada pelo Estado.⁸³

Assim, a obra pública que dê causa a valorização imobiliária não pode dar origem a uma taxa, mas apenas à contribuição de melhoria. A

⁸¹ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, pp. 177-178.

⁸² Não se desconhece a volumosa doutrina que desenvolve árduo trabalho na tentativa de diferenciar a taxa do preço público. No entanto, em razão do tema, por si só, vicejar um tratado e não apenas singela monografia, considerando, ainda, que tal tópico seria mero adendo ao tema aqui proposto, deixamos de desenvolvê-lo com o fim de evitar extrema superficialidade no trato do assunto. Para tanto, utilizamos como supedâneo comentário realizado pelo ilustre professor Paulo de Barros Carvalho em sala de aula, quando afirmou que era tarefa impossível conseguir distinguir taxa de preço público.

⁸³ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 184.

atuação do Estado que faz nascer uma taxa pode ser somente a prestação de um serviço público divisível (ou a sua disponibilidade) ou o exercício do poder de polícia.

Além disso, as taxas e as contribuições de melhoria também diferem quanto à exigência constitucional de vinculação do produto arrecadado com a atividade exercida pelo Estado, conforme anota MÁRCIO SEVERO MARQUES,⁸⁴ *verbis*:

Mas como ambas as espécies têm a materialidade do antecedente normativo vinculada a uma atividade do Estado referida ao contribuinte (seja direta ou indiretamente), também adotamos a exigência de previsão normativa de destinação específica para o produto de sua arrecadação como critério para a identificação desses tributos, para verificação dos regimes jurídicos aplicáveis.

É que enquanto nas taxas a receita percebida tem destinação específica, concernente ao custeio da atividade estatal que legitimou sua instituição, o produto de arrecadação das contribuições de melhoria pode ser livremente utilizado pelo Estado, porque não há nenhuma previsão constitucional condicionando sua destinação (ou seja, exigindo a previsão normativa de destinação específica para o produto de sua arrecadação, como condição de validade do tributo).

Por outro lado, na contribuição de melhoria, a vinculação descrita pela hipótese de incidência concentra-se em uma atividade específica do Estado: a realização de obra pública. E, além disso, essa conexão entre a atuação do Estado e a nova situação do contribuinte não é direta, como ocorre nas taxas, mas apenas indireta.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 185.

Não é o fato de se realizar uma obra pública que dá ensejo à contribuição de melhoria, mas sim a valorização experimentada no imóvel dela decorrente. Existe aí, portanto, uma relação de causalidade imprescindível para a caracterização do tributo.

A grandeza a ser mensurada, como deixa evidente a atual Constituição Federal, ainda que de forma implícita, é a *mais-valia* (melhoria) resultante da obra pública. Assim, somente a obra pública que resulte em valorização imobiliária pode ensejar a cobrança dessa exação.

Entretanto, se houver valorização de imóvel sem nenhuma relação com a realização de obra pública, não será cabível a exação. Nesse sentido é a lição de LUCIANO AMARO,⁸⁵ *verbis*:

A valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a *medida* da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, a nosso ver, a contribuição. O tributo não se legitima pela *simples realização da obra*.

Também não se trata de um tributo que se atrele apenas ao patrimônio ou à *plus-valia* patrimonial, é preciso que haja mais-valia, agregada ao patrimônio do contribuinte, mas, além disso, requer-se que essa mais-valia decorra de obra pública (uma avenida, por exemplo) para que se justifique a cobrança.

É por essa razão que a contribuição de melhoria é considerada um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal, no caso, a obra pública, que pode ser estrada, rua, praça, parque, como também uma central elétrica, estação de tratamento de água e esgoto, biblioteca ou hospital, desde que dêem origem à valorização dos imóveis circunvizinhos. Qualquer dessas

⁸⁵ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 46.

espécies de obra pública, desde que exista a valorização do imóvel em razão da construção delas, pode ensejar a cobrança da contribuição de melhoria.

4.1. *A importância do elemento “mais-valia”*

O atual texto constitucional, ao contrário do anterior, é mais econômico nos termos. A Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 1, de 17/10/69, estabelecia, em seu art. 18, que “além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: (...) contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis *valorizados por obras públicas* (...)”. Esta última expressão não se contém na atual Constituição, que alude apenas à contribuição de melhoria, *decorrente de obras públicas*.

Em razão desse laconismo, surgiu a dúvida em saber se a valorização do imóvel é realmente um elemento essencial para a criação desse tributo.

Com suporte na melhor doutrina, acreditamos que sim.

LUCIANO AMARO explica que “aquilo que *decorre da obra pública* não é a *contribuição*, mas sim a *melhoria*; e é essa melhoria (gerada pela obra) que lastreia a contribuição”.⁸⁶

Logo, se o Estado resolvesse cobrar contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis próximos a uma obra pública recentemente terminada, mesmo na hipótese de não haver valorização, tal exação, na verdade, não corresponderia a essa espécie de tributo, mas sim a um verdadeiro adicional de IPTU ou do ITR, dependendo da localização dos imóveis.

⁸⁶ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 47.

Vale aqui, mais uma vez, recordar PAULO DE BARROS CARVALHO, quando consagra a idéia de que somente é possível extrair a essência de um tributo analisando o conjunto formado pela hipótese de incidência e a base de cálculo. Afinal, sem a valorização do imóvel, a base de cálculo seria exatamente a mesma daquela anterior à obra, qual seja, o valor do imóvel, que é exatamente a grandeza relativa à base de cálculo do IPTU. E, aqui, pertinente é a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Ora, na medida em que a Constituição autorizou a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a criarem impostos, taxas e contribuição de melhoria, segue-se, logicamente, que contribuição de melhoria não é nem imposto, nem taxa. É tributo diferente de imposto. Deve, em consequente, ter hipótese de incidência e base de cálculo diversas das do imposto.

Logo, a contribuição de melhoria não pode se confundir com nenhum imposto; nem mesmo com o IPTU ou com o ITR. Deve, sim, levar em conta a mais-valia do imóvel, causada pela obra pública.

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, mas a realização de obra pública que valoriza o imóvel urbano ou rural. Sua base de cálculo, longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública a ele adjacente.⁸⁷

Extrai-se do texto constitucional que o aspecto material da hipótese de incidência, nas contribuições de melhoria, consiste em *aufferir valorização imobiliária decorrente de obra pública*. Portanto, “assim como as taxas, as contribuições de melhoria também estão vinculadas a uma atuação estatal, referida ao contribuinte, no que concerne à consistência material da

⁸⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário, pp. 496-497.

hipótese tributária”.⁸⁸ Então, sempre deve estar presente a idéia de relação de causalidade entre a obra pública realizada e a valorização do imóvel. Conforme leciona GERALDO ATALIBA,⁸⁹ vigora em nosso ordenamento jurídico o princípio da atribuição da mais-valia imobiliária ao Estado, quando gerada por obra pública. São suas estas palavras:

A realização de obras públicas, em regra, gera um efeito específico notável: determina incremento no valor dos imóveis adjacentes e vizinhos. Essa valorização é algo novo no mundo, introduzido como repercussão da obra. É algo de novo que se não confunde com a obra, mas é nitidamente efeito seu. É o fruto da combinação da obra com algo já existente: os imóveis que lhe são avizinados.

A ordem jurídica há de atribuir esse *quid novum* a alguém. Se silenciar, está implicitamente atribuindo-o ao proprietário dos imóveis alcançados, como que por acessão. Entretanto, por considerações políticas, financeiras, de equidade e justiça, etc., a Constituição quis atribuir tais valorizações ao seu próprio causador: o poder público.

Diante disso, para que a pessoa política responsável pela obra pública possa instituir validamente a contribuição de melhoria, é necessária a conjugação de dois elementos do mundo fenomênico, elevados a fatos jurídicos pelo ordenamento pátrio, quais sejam: a) **a existência de uma obra pública** e b) **a valorização imobiliária dela decorrente**.

O conectivo “e” é relevante, pois indica que, sem a existência dessas hipóteses, não será possível, em nosso ordenamento jurídico, instituir a contribuição de melhoria.

⁸⁸ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 182.

⁸⁹ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 175.

Logo, quando a valorização não decorrer de uma obra pública próxima ao imóvel, não caberá a cobrança da contribuição de melhoria. Ainda nessa linha, como esse tributo tem a função primordial de transferir a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública ao Estado, não se pode cobrá-lo em decorrência da prestação de serviços públicos ou da realização de obra pública da qual não resulte valorização do imóvel. Ao contrário, caso a obra pública cause danos ao patrimônio particular ou até mesmo sua desvalorização, é obrigação do Estado indenizar o proprietário pelos prejuízos causados.

4.2. *Destinação do produto da arrecadação*

Ao contrário do que possa parecer, a Constituição Federal não exige que o produto arrecadado através da contribuição de melhoria tenha uma destinação específica. Isso pode ocorrer, mas por força de disposição legal somente.

A respeito do tema, é providencial a lição de MÁRCIO SEVERO MARQUES,⁹⁰ confira-se:

Mas no que tange à destinação do produto de sua arrecadação, verificamos que não existe qualquer exigência constitucional no sentido de especificar sua destinação, não se exigindo do legislador ordinário previsão normativa nesse sentido, como acontece com as taxas. E isto porque o Estado não se utiliza daquela receita para cobrir a despesa incorrida com a obra realizada (da qual resultou valorização imobiliária), mesmo porque esta despesa já foi custeada por outros recursos, decorrentes da arrecadação de outras receitas.

⁹⁰ **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 185.

Assim, os recursos provenientes da cobrança de contribuição de melhoria, assim como nos impostos, servem para cobrir despesas gerais do Estado, não especificadas e tampouco referidas ao contribuinte. Sua atuação – dele, Estado – é livre no que concerne à aplicação desses recursos, ao menos segundo as normas constitucionais que disciplinam este tributo.

Endossamos essa conclusão, pois não há norma constitucional que determine ao legislador competente (seja ele federal, estadual, municipal ou distrital) a edição de norma instituidora da contribuição de melhoria com previsão da vinculação do produto da arrecadação com o custo da obra.

Essa previsão pode até aparecer na lei, mesmo porque a Constituição não proíbe a vinculação do produto da arrecadação, mas ela não é obrigatória. Enfim, a previsão legal acerca da destinação do produto arrecadado é dado acidental e não condição de validade da lei instituidora da contribuição de melhoria.

4.3. *Limites total e individual e sua relação com o custo da obra*

Em conseqüência da própria evolução legislativa, no que toca à contribuição de melhoria, dúvidas existem acerca da permanência, em nosso ordenamento, dos limites **global** e **individual** e sua relação com o *custo da obra*.

4.3.1. *O custo da obra como limite para a cobrança da contribuição de melhoria*

Muito se tem discutido se o limite total (ou global), representado pelo custo da obra, continua consagrado no atual sistema, ante o confronto do

texto atual de nossa Constituição Federal (art. 145, III) com textos anteriores, que eram explícitos em impor o limite total.

Parte da doutrina tem sustentado que essa limitação já não existe. O Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁹¹ entende que o limite global foi extinto pelo novo texto constitucional. Confira-se:

Observamos, por outro lado, que, com a nova Constituição, caiu o limite global de arrecadação da contribuição de melhoria. No regime constitucional anterior, o total arrecadado, a título de contribuição de melhoria, não podia superar o custo total da obra pública que desencadeara a valorização dos imóveis vizinhos.

Agora, esta preocupação não precisa mais assaltar as entidades tributantes. Elas lançarão e arrecadarão o tributo de todas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados pela obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas.

Diante de tudo que até aqui foi exposto, não há como discordar dessa conclusão.

É que se a contribuição de melhoria é tributo que resulta da atribuição da valorização imobiliária decorrente de obra pública ao Estado, e tendo em vista, ainda, que não há previsão constitucional exigindo específica destinação do produto de sua arrecadação, conforme já anotado, não há mesmo como concluir pela permanência do limite total do custo da obra em nosso sistema.

Aliás, o custo da obra é parâmetro ao qual a contribuição de melhoria não se relaciona, tendo em vista que a sua hipótese de incidência se

⁹¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, pp. 501-502.

refere apenas à valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública.

Por conseguinte, o atual texto constitucional revogou os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, que dispunham sobre a contribuição de melhoria no sistema constitucional anterior. Afinal, a contribuição de melhoria na Constituição Federal de 1988 não tem como objetivo “fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária” (Art. 81, *caput*, CTN).

Assim, a lei tributária proveniente da pessoa política competente para instituir a contribuição de melhoria (União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal) não deverá levar em consideração o *custo da obra* como parâmetro ou limite para a cobrança dessa espécie tributária.

4.3.2. *A valorização imobiliária como limite individual*

Contudo, o contribuinte não poderá ser obrigado a pagar valor superior à mais-valia imobiliária resultante da obra pública. Esse, ao menos, é o nosso entendimento.

Assim, o único limite a respeitar será a própria valorização obtida por cada imóvel, sob pena de o tributo ganhar o caráter de confiscatório. Afinal, a Constituição atribuiu ao Estado a mais-valia imobiliária e somente essa quantia, nada além dela. Nesse ponto, é esclarecedora a seguinte passagem:

De qualquer modo, o limite individual da contribuição de melhoria permanece. Não se pode cobrar, da pessoa que teve seu imóvel beneficiado pela obra pública, importância superior ao aumento de valor que ela causou, sob pena de se desvirtuar o tributo, transformando-o num imposto sobre a propriedade.

Assim, a mais-valia do imóvel, decorrente da obra pública, serve de parâmetro na fixação do *quantum* do gravame. A *base de cálculo possível*, constitucionalmente traçada, da contribuição de melhoria é "o *plus* de valor originado pela concretização da obra pública".⁹²

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 110.147/SP, relatado pelo Ministro Célio Borja, fixou a permanência no sistema do limite individual, nos seguintes termos, lançados pelo Ministro Carlos Veloso, em seu voto-vista:

Em síntese, na lição de Ataliba, a valorização imobiliária, decorrente de obra pública é da natureza da contribuição de melhoria, por isso que constitui a sua hipótese de incidência. Sem essa valorização não há contribuição de melhoria. Não importa o custo da obra para a caracterização e para a cobrança do tributo, já que a obra pode ter tido custo pequeno e ter causado grande valorização, como ter custado muito e causado diminuta valorização. Importa, sim, o limite individual – o acréscimo de valor que da obra resultar para o imóvel beneficiado – que isto, sim, é da essência do tributo. (...)

Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra, vale dizer, o *quantum* da valorização imobiliária.⁹³

E ousamos ir além. A mais-valia, como valor agregado ao imóvel, é o parâmetro para se cobrar o tributo. Seu valor, portanto, pode constituir a base de cálculo que, combinada à alíquota, constituirá o valor do

⁹² Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 502.

⁹³ Acórdão publicado em 08/05/92, decisão unânime, 2ª Turma.

tributo. Mas esse valor (a mais-valia) não poderá ser todo ele tomado pelo Estado a título de contribuição de melhoria, uma vez que essa espécie tributária tem o produto de sua arrecadação desvinculado de qualquer destinação específica, incluindo-se aí o próprio custo da obra.

Assim, se o tributo não tem como finalidade custear a obra, apenas uma parte da valorização imobiliária poderá ser transferida ao Estado, a título de contribuição de melhoria. Como exemplo, cite-se a seguinte situação hipotética: se um imóvel X sofreu valorização de 1.000 em razão de uma obra pública, a contribuição de melhoria terá como base de cálculo valor igual ou inferior àquele, que, combinado a uma alíquota (que poderá ser de 10, 20 ou 30%, por exemplo), nos dará o valor do tributo.

Eis, portanto, as características da contribuição de melhoria: “são tributos em relação aos quais (i) há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo (hipótese tributária) ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte (tributos vinculados, na linguagem do professor Geraldo Ataliba); e (ii) não há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação”.⁹⁴

5. Empréstimo compulsório

Há distintas correntes quanto à natureza jurídica do empréstimo compulsório. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, por exemplo, cita a existência de três posicionamentos doutrinários diferentes, que defendem: a) natureza contratual, tanto quanto os empréstimos públicos em geral; b) natureza de requisição em dinheiro; e c) natureza de tributo.⁹⁵

⁹⁴ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 186.

⁹⁵ **Curso de Direito Tributário**, p. 72.

Entendemos, entretanto, que essa discussão, hodiernamente, já não é mais de tanta importância, não só pela posição topográfica do instituto, que está previsto no art. 148 da Constituição Federal (dentro do capítulo que regulamenta o sistema tributário nacional), mas, principalmente, pela essência jurídica dessa exação.⁹⁶

Embora já praticamente sedimentada na doutrina sua índole tributária,⁹⁷ muitos doutrinadores não o consideram como uma espécie autônoma de tributo e preferem incluí-lo numa daquelas três classes do art. 145 (impostos, taxas ou contribuição de melhoria), como consequência de sua filiação à corrente tripartida de classificação dos tributos.

Para ilustrar essa idéia, é providencial a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO,⁹⁸ ao tratar do empréstimo compulsório, *verbis*:

Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*.

⁹⁶ Para ANNA EMILIA CORDELLI ALVES, o empréstimo compulsório, do ponto de vista financeiro, não preenche as características necessárias para ser considerado um tributo, em razão de que as receitas dele advindas não se integram ao patrimônio público, pois serão restituídas ao contribuinte. Entretanto, conclui que, inobstante esse entendimento, por imposição legal, o empréstimo compulsório tem tratamento jurídico tributário, aplicando-se-lhe regras próprias do sistema tributário (**Curso de Iniciação em Direito Tributário**, pp. 236-237).

⁹⁷ Confira-se a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por ‘tributo’, de nada importando o plus representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de ‘empréstimo’, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto de arrecadação nada acrescem à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º)” (**Curso de Direito Tributário**, pp. 32-33). Nesse mesmo sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO relembra que “há muito encontra superada a Súmula nº 418 do STF (‘O empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária’) ... Pleno, RE 111.954-3-PR, rel. Min. Oscar Correa, Sessão de 1º.6.88, unânime, *Lex JSTF* v. 118, out. 1988, pp.184-205” (**Curso de Direito Tributário**, p. 72).

⁹⁸ **Curso de Direito Tributário**, p. 33.

Por outro lado, a classificação que adotamos neste trabalho (pentapartida) não reduz o empréstimo compulsório a uma daquelas três categorias, pois esse tributo está sujeito a um regime constitucional específico, diverso de todos os demais, que se referem às outras espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições). Trata-se, no nosso ponto de vista, de espécie tributária autônoma, dadas as suas características peculiares, quais sejam, vinculação do produto arrecadado e restituição do valor pago ao contribuinte.

A Constituição Federal prevê duas hipóteses distintas que autorizam a instituição, pela União somente (competência exclusiva), do empréstimo compulsório: a) para atender a despesas extraordinárias, resultantes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (atendido o princípio da anterioridade nesta última hipótese).⁹⁹

Na verdade, o teor do dispositivo constitucional deixa transparecer que três são as situações em que pode ser validamente instituído o empréstimo compulsório: duas contidas no inciso I do art. 148 e uma, no inciso II.

No inciso I temos a previsão do empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, que podem decorrer de *calamidade pública* ou de *guerra externa* (ou sua iminência).

O inciso II cuida da necessidade de se realizar *investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*. Portanto, além

⁹⁹ “(...) não se deve esquecer que com a edição do art. 148 da Constituição Federal, restaram revogados os incisos I a III do art. 15 do Código Tributário Nacional que, em obediência à anterior ordem constitucional, arrolava as situações em que o empréstimo compulsório poderia ser exigido. De fato, o legislador constituinte de 1988 avocou para si a definição daquelas situações autorizadoras da exigência tributária” (Anna Emilia Cordelli Alves, **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 238)

do caráter urgente, o investimento público deverá ter necessariamente “relevante interesse nacional”.

Entendemos que essa previsão deriva da competência exclusiva da União para a instituição desse tributo. Assim, não cabe a ela – União – instituir o tributo para atender a interesses regionais ou locais. Para esse fim, a Constituição Federal consagra outros caminhos.

Ressalte-se, ainda, que na hipótese do inciso II, o empréstimo compulsório está sujeito ao princípio da anterioridade, o que não ocorre nas hipóteses do inciso I. “Tal exclusão justifica-se, perfeitamente, pelo fato de que a situação de urgência decorrente de calamidade pública ou de guerra externa se contrapõe à idéia da exigência de anterioridade da lei, configurando-se, mesmo como conceitos incompatíveis entre si”.¹⁰⁰ Vale lembrar que “o fato gerador do empréstimo não é a guerra, nem a calamidade pública, nem o investimento público, embora ele só possa ser instituído à vista dessas situações. A calamidade, a guerra e o investimento, nas circunstâncias previstas, condicionam o exercício da competência tributária ... e direcionam a aplicação do produto da arrecadação.”¹⁰¹

A Constituição Federal, por sua vez, não deixa dúvidas de que se trata de um tributo restituível. Extraí-se essa idéia da combinação das hipóteses que autorizam a instituição dessa espécie tributária com o seu próprio nome.

Afinal, o termo “empréstimo”, utilizado pelo legislador para compor o nome desse tributo, já expressa um campo de significação do qual não pode o intérprete escapar: “operação pela qual uma pessoa obtém de

¹⁰⁰ Anna Emilia Cordelli Alves, **Curso de iniciação em Direito Tributário**, p. 237.

¹⁰¹ Luciano Amaro, **Conceito e Classificação dos Tributos**, p.265

outrem objetos, bens ou recursos financeiros, sob condição de restituí-los após certo prazo mediante pagamento de juros ou não”.¹⁰²

Entretanto, desse significado deve-se apenas extrair a idéia de restituição, pois, conforme ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA,¹⁰³ o empréstimo compulsório é tributo, não se confundindo com outras figuras jurídicas, como o mútuo ou o empréstimo público, espécies de contrato, um civil outro administrativo.

Assim, o empréstimo compulsório não surge de um acordo de vontade, mas sim da lei complementar instituída pela União.

A característica que o diferencia de todas as outras espécies tributárias é ser ele um tributo restituível. Isso não lhe retira o caráter tributário, conforme entendimento assente na doutrina, *verbis*:

"Empréstimo compulsório é tributo e deve obedecer ao regime jurídico tributário." Com um artigo que tinha este título, João Mangabeira, nos idos de 1963, demonstrou, de modo irresponsável, que, apesar de sua denominação, o empréstimo compulsório não passa de um *tributo restituível*. Um tributo restituível, mas sempre um tributo, como tal devendo ser tratado. Estas teses foram acolhidas, dentre outros, por Amílcar de Araújo Falcão, Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba.¹⁰⁴

As próprias hipóteses (CF, art. 148, I e II) que servem de substrato fático para a sua instituição insinuam o caráter restitutivo do tributo. Como elas têm por objetivo cobrir as despesas geradas por essas circunstâncias anormais, o empréstimo compulsório é tributo que o Estado

¹⁰² Grande Enciclopédia Larousse Cultural, Vol. 09, p. 2083.

¹⁰³ Curso de Direito Constitucional Tributário, pp. 505 *usque* 507.

¹⁰⁴ Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 503.

deve restituir ao contribuinte após certo período, uma vez superadas aquelas circunstâncias e extintas as despesas extraordinárias delas decorrentes.

Conforme adverte JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a norma jurídica instituidora do tributo deverá estabelecer de modo específico e exaustivo as condições de restituição do valor mutuado de forma a recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original. Assim, deverá dispor sobre a previsão e prazo do reembolso, forma de remuneração etc, salientando, ainda, esse autor, que o retorno da quantia mutuada deverá ser feito em dinheiro, sob pena de inconstitucionalidade.¹⁰⁵ Por fim, percebe-se que restitutibilidade não é característica de nenhuma outra espécie tributária, razão pela qual, como já dito, deve o empréstimo compulsório, a nosso ver, ser classificado como espécie tributária autônoma.

Além disso, a Constituição Federal, no parágrafo único do art. 148,¹⁰⁶ impõe ao legislador complementar a vinculação da receita obtida com a arrecadação à despesa que fundamentou a instituição do tributo.

Isso porque a “gravidade das circunstâncias fáticas (do mundo fenomênico, onde se realizam os eventos sociais) exige do Estado recursos extraordinários, necessários para suprimir a situação de anormalidade que autorizou sua cobrança. Exatamente para a cobertura dessas despesas é que foi outorgada ao legislador complementar competência impositiva para a instituição dessa espécie tributária”.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Nesse sentido, conferir o julgado do Supremo Tribunal Federal no RE 121.336-CE, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *RTJ* v. 139, pp. 624-639, que julgou inconstitucional o empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis, cujo resgate foi determinado em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, ao invés de moeda corrente (José Eduardo Soares de Melo, **Curso de Direito Tributário**, pp. 73 e 118).

¹⁰⁶ Eis o teor do art. 148, parágrafo único, da Constituição Federal:

“Art. 148. (...) **Parágrafo único.** A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

¹⁰⁷ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 186.

A vinculação do produto arrecadado está prevista expressamente no texto constitucional, conforme dito acima, e obriga o legislador complementar, condicionando o exercício regular da competência tributária. Sobre esse ponto, pertinente é a lição de MÁRCIO SEVERO MARQUES:

A norma de tributação que veicula o empréstimo compulsório tem sua validade condicionada à validade de uma segunda norma jurídica, que imponha ao Estado (e ao mesmo tempo assegure ao contribuinte) o dever de destinar a receita arrecadada com o tributo ao custeio da despesa que legitimou sua cobrança. Em outras palavras, a prescrição legislativa (previsão legal) desta segunda norma jurídica (estabelecendo a destinação do produto de arrecadação) é condição de validade da norma de tributação que veicula o empréstimo compulsório.¹⁰⁸

Quanto ao aspecto material da hipótese de incidência a ser utilizado pelo legislador complementar quando da instituição do empréstimo compulsório, a Constituição Federal não o indicou expressamente, ao contrário do que fez em relação aos impostos, às taxas e à contribuição de melhoria. Ao prever o empréstimo compulsório “não se reportou o legislador constituinte a nenhum fato, seja do particular, seja do Estado”.¹⁰⁹

Portanto, em princípio, a hipótese de incidência poderá ser tanto um fato do contribuinte quanto um fato do Estado, conquanto que esteja dentro dos limites de competência conferidos à União pela Constituição Federal, pois é vedada a criação de empréstimo compulsório sobre quaisquer das materialidades previstas para os tributos de competência das demais pessoas políticas que compõem a federação.¹¹⁰ Assim, a União não poderá

¹⁰⁸ Márcio Severo Marques, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 191.

¹⁰⁹ Estevão Horvath, **Curso de Iniciação e Direito Tributário**, p. 41.

¹¹⁰ Nesse mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza (cf. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 513.).

invadir a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios ao instituir essa específica exação. Nesse sentido novamente citamos a lição de MÁRCIO SEVERO MARQUES,¹¹¹ que assim se posiciona acerca dessa questão:

Por essas razões, repetimos, entendemos que a norma jurídica que veicula empréstimo compulsório (repita-se, segundo as normas de estrutura estabelecidas pelo texto constitucional) poderá utilizar, como critério da hipótese tributária, (i) alguma das materialidades previstas pelo art. 153 da Constituição (que reserva à União competência tributária para a instituição de impostos); (ii) um das materialidades autorizadas pelo art. 195 do texto constitucional; ou (iii) outra materialidade não prevista constitucionalmente.

Assim, conclui-se que os empréstimos compulsórios são tributos com as seguintes características: a) não vinculados a uma atuação estatal; b) têm o produto de sua arrecadação vinculado a uma despesa específica; c) restituíveis, isto é, a lei que os instituir deverá prever sua devolução ao final de determinado período.

6. Contribuições

Como adeptos da divisão pentapartida dos tributos, entendemos que as contribuições constituem espécie tributária autônoma. Entretanto, esse tema é rico em controvérsias, como é usual em todos os temas que se referem à classificação tributária.

Parte da doutrina afirma serem as contribuições tributos que ora se apresentam com características de impostos, ora de taxa; mas perfilhamos

¹¹¹ Márcio Severo Marques, *Classificação Constitucional dos Tributos*, p. 190.

do entendimento daqueles que defendem ser as contribuições espécie tributária com características específicas.

Isso porque as contribuições apresentam regime jurídico especial, distinto das demais espécies tributárias. Conforme analisa JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “a indicação contida na Constituição (art. 145) de que tributos são “impostos, taxas e contribuição de melhoria”, reiterando vetusta disposição do CTN (art. 5º), por si só é insuficiente para esgotar a questão, uma vez que também se revestem de natureza tributária as contribuições genéricas (...) como as contribuições destinadas à ‘seguridade social’ (...)”.¹¹²

Um das peculiaridades dessa exação é a exigência constitucional de destinação específica do produto da arrecadação. Ou seja, as leis que instituírem as contribuições deverão, sob pena de inconstitucionalidade, prever que o produto arrecadado terá de atender a determinada finalidade. Conforme assinalado por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “embora não vá integrar a regra-matriz de incidência tributária, a destinação legal do produto arrecadado é requisito imposto pela norma constitucional de produção normativa tributária, no que diz respeito à instituição de contribuições. Tal caracter é, portanto, essencial para identificar a espécie em comento.”¹¹³

Essa característica é o traço que distingue as contribuições dos impostos¹¹⁴ e das contribuições de melhoria. Já no tocante aos empréstimos compulsórios, a destinação legal do produto arrecadado é uma semelhança que o aproxima das contribuições, entretanto, com elas não se confunde, em razão da exigência constitucional (em relação aos empréstimos compulsórios) de

¹¹² **Curso de Direito Tributário**, p. 75.

¹¹³ **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, p. 189.

¹¹⁴ A destinação legal do produto arrecadado é vedada nos impostos, a teor do art. 167, IV, da Constituição Federal.

previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao fim de determinado período.

Das taxas elas diferem porque não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação direta entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte.¹¹⁵

Precisa, no ponto, é a lição de LUCIANO AMARO, *verbis*:

Um terceiro grupo de tributos é composto pelas exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções *gerais* e indivisíveis do Estado (como ocorre com os *impostos*) *nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo* (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo).

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na *destinação a determinada atividade*, exercitável por *entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público*.¹¹⁶ (Os destaques constam do original)

A divisibilidade da atividade estatal e a sua referibilidade ao contribuinte são dados acidentais, que podem estar presentes nas contribuições, mas não as caracterizam, pois, conforme dissemos, o que realmente as diferencia das demais espécies tributárias é a previsão legal de

¹¹⁵ Essa vinculação é indireta, conforme leciona HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *verbis*: “Como conclusão do que até aqui foi dito, podemos firmar que as contribuições são espécie tributária autônoma, que se distingue por visar ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente determinada, ligada ao prestígio de direitos fundamentais de segunda ou terceira dimensões, e que é exigida de contribuintes situados em grupo relacionado com essa finalidade, *tendo por suporte fático situação também a ela indiretamente vinculada*” (in **Contribuições e Federalismo**, p. 96 - o destaque não consta do original).

¹¹⁶ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 84.

destinação específica do produto arrecadado, com a finalidade de custear a atuação do Estado em determinadas áreas.

Apresentadas, ainda que laconicamente, as principais características das contribuições, utilizamos a definição de GERALDO ATALIBA como auxílio para conceituar essa espécie tributária: “Contribuição é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta imediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado.”¹¹⁷ As contribuições dividem-se em quatro subespécies, “que se distinguem umas das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam”,¹¹⁸ todas previstas nos artigos 149 e 149-A, da Constituição Federal: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; c) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; d) contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

6.1. *Contribuições sociais*

As contribuições sociais podem ser divididas, ainda, em duas subespécies: a) contribuições sociais gerais (CF, art. 149, *caput*), que se destinam ao financiamento da atuação do Estado nas áreas de cunho social; b) contribuições de seguridade social (CF, arts. 149, §1º e 195).

6.1.1. *Contribuições sociais gerais*

Compete exclusivamente à União instituir as contribuições sociais (CF, art. 149, *caput*), como instrumento de sua atuação no campo da

¹¹⁷ **Hipótese de Incidência Tributária**, p.152

¹¹⁸ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 56.

ordem social (CF, Título VIII), que tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais (CF, art. 193).

O Título VIII da Constituição, que trata da Ordem Social, abrange a seguridade social (Capítulo II), a educação, a cultura e o desporto (Capítulo III), a ciência e tecnologia (Capítulo IV), a comunicação social (Capítulo V), o meio ambiente (Capítulo VI), a família, a criança, o adolescente e o idoso (Capítulo VII); os índios (Capítulo VIII).

Essas contribuições sociais, previstas no art. 149, *caput*, da Carta Magna, têm como finalidade custear a atuação do Estado nessas áreas, de forma a instrumentalizar “a atuação da União (ou dos demais entes públicos, na específica situação prevista no § 1º do art. 149, renumerado pela EC n. 33/2001, com a redação da EC n. 41/2003) no setor da ordem social”.¹¹⁹

Exemplo dessa espécie é a contribuição ao salário-educação,¹²⁰ prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal, como fonte adicional de financiamento do ensino fundamental público.¹²¹

Entendemos, também, que a esse rol podem ser incluídas as contribuições destinadas ao custeio de serviços sociais autônomos (SESC, SESI, SENAI), pois eles atuam nas áreas de educação e aperfeiçoamento profissional. Além disso, o art. 240 da Constituição Federal dispõe expressamente que essas contribuições não se destinam à seguridade social.¹²²

¹¹⁹ Ibidem, p. 53.

¹²⁰ Hugo de Brito Machado Segundo, **Contribuições e Federalismo**, p. 99.

¹²¹ O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 732 (aprovada na Sessão Plenária de 26/11/2003 e publicada no DJ de 09/12/2003), na qual fixa a constitucionalidade da contribuição do salário-educação, nos seguintes termos: “É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9424/1996”.

¹²² Confira-se o teor do dispositivo citado: “**Art. 240.** Ficam ressalvadas do disposto o art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”.

Há, contudo, quem as classifique como contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas.¹²³

6.1.2. *Contribuições sociais para o financiamento da seguridade social*

As contribuições de seguridade social, ao lado de outros recursos, provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 195),¹²⁴ têm como finalidade o financiamento da seguridade social.¹²⁵

O art. 149, § 1º, da Carta Magna, autoriza, de forma excepcional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuições de seguridade social, cobráveis de seus funcionários, para o custeio, em benefício destes, de planos de previdência social.

Portanto, em relação às contribuições para o custeio de planos previdenciários, não há competência exclusiva da União, pois os outros entes da Federação também podem instituí-las para viabilizar os planos de previdência de seus funcionários.

Todavia, em relação a todas as outras contribuições sociais, a competência é exclusiva da União.

¹²³ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 535.

¹²⁴ Confira-se o texto do *caput* do art. 195 da Constituição Federal: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”.

¹²⁵ A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (CF, art. 194).

Sobre a seguridade social, é importante notar que o rol do art. 195 não é exaustivo, diante do disposto no seu § 4º,¹²⁶ que permite ao legislador ordinário instituir outras fontes de custeio, seja para garantir a manutenção dos benefícios ou a própria expansão da seguridade social, desde que obedecidos os limites do art. 154, I, da Carta Magna, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO,¹²⁷ *verbis*:

Apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não-cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º).

Isso, no entanto, não implica plena liberdade do legislador para escolher as situações que irão figurar na hipótese da regra-matriz desses tributos. Como assevera Fabiana Del Padre Tomé, a análise sistemática do texto constitucional impõe ao legislador ordinário da União o dever de *respeitar a competência atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os direitos fundamentais dos contribuintes, erigidos nos princípios constitucionais em geral e, mais especificamente, nos princípios constitucionais tributários.*

São exemplos de contribuições de seguridade social a Cofins, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a contribuição sobre a receita dos concursos de prognósticos, a contribuição sobre a folha de salários devida, tanto pelo empregador como pelo empregado, além da controvertida CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras), prevista

¹²⁶ Eis o teor do dispositivo: “**Art. 195. (...) § 4º.** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

¹²⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 45.

inicialmente pela Emenda Constitucional nº 12/96, que acrescentou o art. 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.¹²⁸

6.2. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*

O texto original da Constituição Federal apenas indicava o aspecto finalístico dessas exações, que é custear a atuação da União no domínio econômico.

Entretanto, com o advento das Emendas Constitucionais nºs 33/01 e 42/03, a Constituição passou a estabelecer as materialidades possíveis para a tributação por meio dessas contribuições, também chamadas pela doutrina de *contribuições interventivas*.

A Emenda Constitucional nº 33/01 acrescentou o § 2º ao art. 149, e o § 4º ao art. 177, os quais passaram a prever a possibilidade de incidência dessa subespécie de contribuição na importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. A Emenda Constitucional nº 42/03, novamente, alterou a redação do § 2º, do art. 149, tornando-o mais abrangente, já que passou a estabelecer a possibilidade de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico sobre a *importação de produtos estrangeiros ou serviços*.

¹²⁸ A CPMF tinha, inicialmente, o produto de sua arrecadação destinado a financiar as ações e serviços de saúde, por meio do Fundo Nacional de Saúde, conforme dispunha o art. 74, § 3º, do ADCT. A atual CPMF, incluída no ADCT, no art. 84, pela EC nº 37/2002, prevê a destinação do produto de arrecadação não somente para o Fundo Nacional de Saúde, mas o divide entre aquele fundo, o custeio da previdência social (já previsto pela EC nº 21/99), e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, previsto nos arts. 80 e 81 do ADCT.

Apesar de intitulada como “provisória”, essa contribuição tem sido prevista em nosso sistema desde a promulgação da EC nº 12/1996. Recentemente, a EC nº 42/2003 acrescentou o art. 90 ao ADCT, o qual prorroga a exigência da CPMF até 31 de dezembro de 2007, com alíquota fixa de trinta e oito centésimos por cento. O § 1º desse dispositivo prorrogou, também, a vigência da Lei 9.311/96, que institui e disciplina a cobrança desse tributo.

Contudo, apesar da indicação dessas materialidades pelo texto constitucional, a doutrina tem entendido que “qualquer fato com conteúdo econômico poderá ser utilizado para integrar o critério material da norma padrão de incidência das contribuições interventivas”.¹²⁹

6.3. *Contribuições corporativas*

As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, também conhecidas por *contribuições corporativas*, destinam-se ao custeio das atividades fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais que exerçam funções legalmente reputadas como de interesse público.¹³⁰

São exemplos dessa categoria as contribuições destinadas aos conselhos fiscalizadores de profissões regulamentadas (OAB, CREA, CRM, CRO).¹³¹

Há ainda outro exemplo de contribuição corporativa, a contribuição sindical (art. 8º, inciso IV, *in fine*, da Constituição Federal), que não deve ser confundida com a contribuição confederativa, também prevista no mesmo inciso, mas que sequer é tributo.

A hipótese de incidência dessas exações consiste no exercício, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional ou econômica, “a que se atrelam as funções (de interesse público) exercidas pela entidade credora das contribuições (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc.)”.¹³²

¹²⁹ Matheus Barreto Dantas, *As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico em face da Emenda Constitucional nº 42/03, Questões Controvertidas em Matéria Tributária*, p. 508.

¹³⁰ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 55.

¹³¹ Vicente Paulo e Paulo Alexandrino, *Direito Tributário na Constituição e no STF*, p. 62.

¹³² *Ibidem*, mesma página.

6.4. *Contribuição de iluminação pública*

Não vamos adentrar, neste momento, na discussão que assola a doutrina acerca da constitucionalidade da Emenda Constitucional 39/2002, que, alterando o texto magno, introduziu essa nova subespécie de contribuição ao ordenamento jurídico pátrio.

Importa salientar que essa contribuição, de competência do Distrito Federal e dos Municípios, tem como finalidade específica custear o serviço de iluminação pública.

Sobre o tema, assim se manifesta o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO,¹³³ *verbis*:

O constituinte derivado ampliou o rol de competências tributárias, criando nova modalidade de contribuição. Ao fazer uso dessa faculdade, o legislador ordinário deverá observar os limites impostos pelo Texto Supremo, respeitando as materialidades cuja competência para tributar pertence aos demais entes federativos e observando os princípios que regem a tributação no ordenamento jurídico brasileiro.

E LUCIANO AMARO assevera que iluminação pública “não é serviço a que pudesse ser atrelada a figura de taxa, dado que não é divisível”,¹³⁴ daí a previsão constitucional dessa figura como contribuição, criada no intuito de propiciar uma nova fonte de receita aos Municípios e ao Distrito Federal para custear esse serviço.

Embora a Constituição não estabeleça, expressamente, quais são os contribuintes desse tributo, dá a entender, no parágrafo único, do art. 149-

¹³³ **Curso de Direito Tributário**, p. 45.

¹³⁴ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 56.

A, que podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária os consumidores de energia elétrica.

O produto da arrecadação, por sua vez, está vinculado a uma destinação específica (custear os serviços de iluminação pública, prestados pelos Municípios e pelo Distrito Federal), característica, aliás, presente em todas as contribuições.

A lei ordinária é o instrumento correto para que as pessoas políticas competentes instituíam essa exação, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, III, “a”, apenas exige a edição de lei complementar para: “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos *impostos* discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já firmou a interpretação de que a exigência de lei complementar nacional para a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes somente se aplica aos impostos, conforme consta literalmente do dispositivo citado.

CAPÍTULO 3

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

1. Soberania e poder de tributar

O poder de tributar é consequência da presença de um poder do Estado qualificado por um atributo específico: a soberania. Logo, para o desenvolvimento dos tópicos seguintes torna-se imperioso traçar uma noção de soberania.¹

1.1. *Soberania: conceito, características e limites*

A idéia de soberania surgiu da necessidade de uma justificativa teórica, no século XVII, para legitimar o Estado que surgia, afirmando sua capacidade de concentrar em torno de si as aspirações morais dos homens num determinado território e sua supremacia perante os súditos. FERNANDO DE

¹ Sobre a formação histórica do conceito de soberania confira-se Darcy Azambuja, **Teoria Geral do Estado**, pp. 50-53.

MAGALHÃES FURLAN² assevera que o “objetivo estratégico do conceito de soberania, desenvolvido por Bodin e Hobbes, era o de consolidar a territorialidade do Estado”.

O conceito de soberania é complexo e varia conforme o lugar e o tempo.³ Alguns autores enxergam a soberania como um quarto elemento constitutivo do Estado; outros, por sua vez, consideram-na um atributo fundamental do poder do Estado, sem o qual este não se personifica, não obtém a autodeterminação jurídica plena,⁴ nem adquire personalidade de Direito Internacional.⁵

O certo é que, com o advento do Estado moderno, a soberania surge como um de seus elementos essenciais. De fato, só a combinação do *território* com uma *população estável*, sujeita à autoridade de um *governo*, não é suficiente para caracterizar um Estado, como pessoa do direito das gentes, porque a união desses elementos qualifica, também, um Estado-membro de uma federação qualquer,⁶ seja ele da Federação brasileira (Rio de Janeiro, Santa Catarina, Bahia) ou até mesmo da Federação norte-americana (Califórnia, Flórida).

Na federação brasileira, até mesmo os Municípios possuem esses três elementos. Logo, é necessário algo mais para que um Estado, composto por um território, população e governo, adquira identidade: a soberania.

A doutrina, de uma forma geral, adota a definição de MARCELO CAETANO, que assenta ser a soberania o “poder político supremo e

² **Integração e Soberania – O Brasil e o Mercosul**, p. 20.

³ Darcy Azambuja, **Teoria Geral do Estado**, p. 49.

⁴ Diogo de Figueiredo Moreira Neto, **Curso de Direito Administrativo**, p. 3.

⁵ José Francisco Rezek, **Direito Internacional Público – Curso Elementar**, p. 229.

⁶ A Constituição Federal de 1988 usa o termo “Estado” para referir-se aos “Estados-membros” da Federação brasileira (art. 1º). Essa terminologia altera-se em outros países, conforme cada constituição. Assim, o que aqui chamamos de Estados-membros ou simplesmente Estados (também os EUA e a Venezuela), para definir uma das formas dos entes federados autônomos, em outros ordenamentos jurídicos são denominados províncias (Argentina), cantões (Suíça), lãnder (Alemanha), com algumas diferenças nos respectivos graus de autonomia.

independente, entendendo-se por poder supremo aquele que não está limitado por nenhum outro na ordem interna e por poder independente aquele que, na sociedade internacional, não tem de acatar regras que não sejam voluntariamente aceitas e está em pé de igualdade com os poderes supremos dos outros povos”.⁷

ROQUE ANTONIO CARRAZZA define a soberania como “o poder supremo autônomo e originário”.⁸ E o autor acrescenta, logo adiante: “o Estado distingue-se das demais pessoas pela soberania que lhe é inerente. Só ele detém a faculdade de autodeterminar-se, demarcando, *sponte propria*, seu campo de atuação”.⁹

Essa também é a idéia que JOSÉ FRANCISCO REZEK tem acerca do significado do termo “soberania”, *verbis*:

Identificamos o Estado quando seu governo – ao contrário do que sucede com o de tais circunscrições¹⁰ – não se subordina a qualquer autoridade que lhe seja superior, não reconhece, em última análise, nenhum poder maior de que dependam a definição e o exercício de suas competências, e só se põe de acordo com seus homólogos na construção da ordem internacional, e na fidelidade aos parâmetros dessa ordem, a partir da premissa de que aí vai um esforço horizontal e igualitário de coordenação no interesse coletivo. Atributo fundamental do Estado, a soberania o faz titular de competências que, precisamente porque existe uma ordem jurídica internacional, não são ilimitadas; mas nenhuma outra as possui superiores.¹¹

⁷ *Apud* Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, p. 48 e José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 104.

⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 115.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ O autor se refere aos exemplos que havia citado logo acima, são eles: Califórnia, Pará, Recife e Caldas Novas. Esses entes não possuem soberania, mas apenas autonomia, que é coisa diversa, e que será estudada mais à frente.

¹¹ **Direito Internacional Público – Curso Elementar**, p. 229.

Do excerto transcrito é possível perceber que a soberania pode ser observada sob dois planos - interno e internacional -, desde que não nos esqueçamos que ela é *una, originária, indivisível e inalienável*.¹² Assim, alude-se às duas faces da *soberania*: a) *interna*: o poder do Estado dentro do seu território, que não reconhece nenhum outro a ele igual ou superior; e b) *internacional*: o poder Estado de se colocar em pé de igualdade com os demais Estados soberanos. Nesse sentido é a lição de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO:

*A soberania, em termos gerais e no sentido moderno, traduz-se num poder supremo no plano interno e num poder independente no plano internacional. (...) A soberania no plano interno (soberania interna) traduzir-se-ia no monopólio de edição do direito positivo pelo Estado e no monopólio da coação física legítima para impor a efectividade das suas regulações e dos seus comandos. (...) A soberania internacional (termo que muitos internacionalistas afastam preferindo o conceito de independência) é, por natureza, relativa (existe sempre o alter ego soberano de outro Estado), mas significa, ainda assim, a igualdade soberana dos Estados que não reconhecem qualquer poder superior acima deles.*¹³

Na ótica interna, o monopólio da criação do direito positivo não significa a completa eliminação de limites de atuação ao poder do Estado soberano. Também nessa esfera eles existem, conforme nos ensina HELENO TÔRRES, quando assevera que a soberania “exprime um poder geral, mas não

¹² Conforme nos ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *verbis*: “Independente, a soberania é, também, una, originária, indivisível e inalienável. Una, porque exclusiva, já que, num mesmo Estado, não podem habitar duas ou mais soberanias. Originária, porque ela tem sua própria fonte e, destarte, não se apóia, direta ou indiretamente, em ordenamentos superiores ou anteriores, que estabelecem ou podem modificá-la ou ab-rojá-la. Indivisível, porque, fracionada, desaparece. E inalienável, porque o Estado não a pode renunciar, não, pelo menos, em circunstâncias totalmente desvantajosas” (**Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 115).

¹³ **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, pp. 83-84.

absoluto, por encontrar limites muito claros tanto no direito interno como no direito das gentes, como é o respeito aos direitos humanos, aos limites constitucionais impostos ao Estado e aos preceitos do direito das gentes, decorrentes da ambiência supra-estatal”.¹⁴

Saliente-se, por fim, que a Constituição Federal brasileira, seguindo a tradição ocidental, influenciada por JEAN JAQUES ROUSSEAU, atribui ao povo a soberania, ao dispor que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (CF, art. 1º, parágrafo único.).

Por conseqüência, também o poder de tributar, visto como uma parcela do poder do Estado, é exercido pelo povo, de forma indireta, através de seus representantes eleitos, os quais compõem o Poder Legislativo nas três esferas – federal, estadual e municipal.

O importante é perceber que, uma vez dotado de soberania, o Estado, por conseqüência, investe-se, na ordem interna, do *poder de tributar*.

1.2. *O poder de tributar do Estado*

A soberania confere ao Estado o poder de exigir de seus nacionais ou da população que habita seu território certos atos, impondo-lhes determinados esforços, entre os quais entregar-lhe uma quantia de dinheiro no intuito de fornecer-lhe os meios necessários para a consecução de seu fim (atender ao interesse público). HUGO DE BRITO MACHADO demonstra com precisão a relação entre soberania e poder de tributar:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras

¹⁴ **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**, p. 63.

nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.¹⁵

O poder de tributar exprime-se na Constituição Federal através dos dispositivos que atribuem à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir as diversas espécies de tributos estudadas no capítulo anterior. À soma dessas competências equivale o poder de tributar do Estado brasileiro, na moldura de nosso federalismo fiscal, conforme assevera RICARDO LOBO TORRES:

A sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do poder tributário. Em face de sua extraordinária aptidão para destruir a liberdade, o poder tributário já nasce rigidamente limitado pela Constituição, sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais.^{16 e 17}

¹⁵ **Curso de Direito Tributário**, p. 32/33.

¹⁶ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 310.

¹⁷ Assim, conforme veremos adiante que, embora partilhado e limitado na forma de competências, o poder de tributar não desapareceu após a Assembléia Nacional Constituinte que elaborou a atual Constituição Federal.

“Não o diz a Constituição, mas está implícito que esse poder extremo e fundamental corresponde aos encargos com o funcionamento dos serviços públicos, ou o exercício das atribuições em que são investidas as três órbitas governamentais”.¹⁸ Isso significa que a tributação tem por finalidade capacitar o Estado para o exercício de suas funções, no intuito de que a sociedade progrida de forma ordenada.¹⁹ É, enfim, a tributação a principal fonte de recursos do Estado, como também a grande porta que se fecha à estatização da economia, como forma de o Estado adquirir recursos para a sua atuação e sua própria existência, conforme leciona HUGO DE BRITO MACHADO, *verbis*:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.²⁰

Em síntese, o poder de tributar emana da Constituição e mune o Estado de aptidão para criar tributos. Contudo, esse poder não é ilimitado, pois o próprio Texto Magno se incumbe de impor fronteiras à sua atuação por meio, primeiramente, de sua partilha em competências tributárias, distribuídas

¹⁸ Aliomar Baleeiro, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 784.

¹⁹ Nesse sentido é a lição de JOSÉ AFONSO DA SILVA: “Daí se vê que o poder político é superior a todos os outros poderes sociais, os quais reconhece, rege e domina, visando a ordenar as relações entre esses grupos e os indivíduos entre si e reciprocamente, de maneira a manter um mínimo de ordem e estimular um máximo de progresso à vista do bem comum. Essa superioridade do poder político caracteriza a *soberania* do Estado [conceituada antes], que implica, a um tempo, *independência* em confronto com todos os poderes exteriores à sociedade estatal (soberania externa) e *supremacia* sobre todos os poderes sociais interiores à mesma sociedade estatal (soberania interna)” (in **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 107).

²⁰ **Curso de Direito Tributário**, p. 32.

entre as pessoas políticas e, depois, por outros limites impostos na própria Constituição.²¹

Podemos concluir, então, que é a soberania, na órbita interna, cuja face é a supremacia do Estado (que representa o interesse público) como princípio consagrado no Texto Magno, que fundamenta o poder de tributar. E a competência tributária, em princípio, nada mais é do que uma parcela desse poder.

2. Estado federal e autonomia

Todo Estado pressupõe uma Constituição. Por isso, JORGE MIRANDA ensina que “constituir o Estado equivale a dar-lhe a sua primeira Constituição, a lançar as bases da sua ordem jurídica, a dispor um estatuto geral de governantes e governados. Todo o Estado, porque constituído, tem Constituição nesta acepção – em sentido institucional (por inerente à institucionalização do poder)”.²²

Não é tão simples definir Estado federal, mas, é fácil visualizar que a sua natureza variará de acordo com cada Estado, ou seja, cada Constituição. É nesse mesmo sentido a doutrina de ROQUE ANTONIO

²¹ LUCIANO AMARO assim expõe a questão: “A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos *princípios constitucionais tributários* e nas *imunidades tributárias* (técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações, que ficam, portanto, *fora* do referido campo de competência tributária)”. Essa matéria é objeto de seção específica da Constituição (arts. 150 a 152), justamente com o título “Das Limitações do Poder de Tributar”, no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional.

Mas os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui e ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 106).

²² **Teoria do Estado e da Constituição**, p. 214.

CARRAZZA. O nobre Professor, ao cuidar das características do Estado federal e após citar as noções de DUGUIT, HAURIUO, JELLINEK, LE FUR, KELSEN, chega a essa mesma conclusão, sustentando que de todas elas não é possível extrair uma idéia definitiva, porque “cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local”.²³ Isso significa que cada Estado federal tem uma maneira própria de ser, com características particulares, conforme o contorno que lhe dê cada Constituição.²⁴

A idéia de Estado federal se contrapõe à de Estado unitário. Trata-se aí da *forma de Estado* e não da *forma de Governo*, que é coisa diversa, pois nos traz, a princípio, a idéia de contraposição entre República e Monarquia, mas “é conceito que se refere à maneira como se dá a instituição do poder na sociedade e como se dá a relação entre governantes e governados. Responde à questão de quem deve exercer o poder e como este se exerce”.²⁵

A forma de Estado cuida de sua estrutura perante a distribuição do poder político dentro de território. Assim, se o poder emana de um único órgão central e suas normas são válidas em todo o território, temos o *Estado unitário*.

Além disso, a repartição do poder dentro do território do Estado entre diversas ordens parciais, origina um *Estado composto*, denominado *Estado Federal* ou simplesmente *Federação*.

Entretanto, somente na forma federativa de Estado faz sentido a repartição de competências, pois sua complexidade atinge níveis infinitamente maiores que num Estado unitário. Acerca dessa forma peculiar de organização do Estado, DALMO DE ABREU DALLARI tece as seguintes considerações:

²³ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 112.

²⁴ Por essa razão, a Federação brasileira é diferente da Federação dos Estados Unidos. Lá, por exemplo, cada Estado pode legislar acerca de Direito Penal, havendo em alguns deles até mesmo a previsão da pena capital e em outros não. Isso já não é possível na Federação brasileira, onde a competência para legislar sobre Direito Penal é exclusiva da União (CF, art. 22, I).

²⁵ José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 102.

Toda federação é uma espécie de aliança e o Estado Federal é uma aliança de Estados. Tudo parece muito simples. Entretanto, um exame pormenorizado desta espécie de aliança de Estados e de suas implicações políticas e jurídicas mostra a existência de ambigüidades e conflitos, que fazem do Estado Federal um sistema em constante tensão, equilibrando fatores de convergência e também contradições.²⁶

Aliás, a “repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal. Nisso é que ele se distingue da *forma de Estado unitário* (...).”²⁷ A *federação* está fundada nessa partilha do poder entre diferentes entidades, cada uma delas dotada de competências próprias, fixadas na Constituição Federal.

A federação, portanto, consiste numa forma complexa de organização do poder, na qual convivem uma ordem jurídica global e as diversas ordens jurídicas parciais. A primeira dotada de *soberania*; as outras, de *autonomia*.²⁸

JOSÉ AFONSO DA SILVA nos dá a seguinte noção de autonomia:

A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na *existência de órgãos governamentais próprios*, isto é, que não dependem dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na *posse de competências exclusivas*, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido.²⁹

²⁶ *Apud* Eduardo Domingos Bottallo, **Lições de Direito Público**, p. 49.

²⁷ José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 99.

²⁸ A partir dessa noção, ALEXANDRE DE MORAES distingue o Estado Federal das Confederações de Estados, que se caracterizam, por sua vez, na união de Estados soberanos por meio de um tratado internacional dissolúvel. (in **Direito Constitucional**, p. 255).

²⁹ **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 100.

A Constituição Federal de 1988, em seu Título III, no qual cuida da Organização do Estado (arts. 18 a 43), traça uma complexa teia em que atribui as competências aos entes dotados de autonomia que integram a federação brasileira.

O mesmo se diga em relação à partilha do poder de tributar, efetuada no Título VI – Da Tributação e do Orçamento –, no qual a Constituição Federal distribui detalhadamente competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Conforme já dito, a *forma federativa* do Estado brasileiro³⁰ traz como conseqüência a coexistência de diversas ordens jurídicas atuando sobre

³⁰ Sobre o Estado Federal, é relevante destacar a lição de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que assim o caracteriza, *verbis*: “A federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados. (...) *Estado federal* é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A *União* é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os *Estados-membros* são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno.

No Estado Federal há que distinguir *soberania e autonomia* e seus respectivos titulares. Houve muita discussão sobre a natureza jurídica do Estado federal, mas, hoje, já está definido que o Estado federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito internacional, é o único titular da soberania, considerada *poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação*. Os Estados federados são titulares tão-só de autonomia, compreendida como *governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal*” (in **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 100).

A complementar essa idéia está a lição de MICHEL TEMER: “Sem a descentralização política não há como falar-se nesta forma estatal. E é preciso que a divisão aludida tenha sido prevista no texto constitucional. A simples divisão de competências entre várias ordens parciais, feita em nível de lei comum, jamais será elemento caracterizador da Federação, porque aquele que as conferiu poderá retirá-las sem qualquer empeco superior. (...) Entre eles, *a participação das vontades parciais na vontade geral*. Ou seja: cada qual das unidades federadas deve participar, com sua manifestação, da vontade federal. Assim ocorrendo, as deliberações do órgão federal constituem, em verdade, a soma das decisões emanadas das vontades locais. Essas deliberações são tomadas por meio de órgão representativo das unidades federadas. Atribui-se-lhe, costumeiramente, o nome de ‘Senado Federal’” (in **Elementos de Direito Constitucional**, p. 61).

Contudo, a Federação brasileira possui suas peculiaridades. A Constituição Federal dispõe que o Estado brasileiro é uma Federação composta, não só pela União e pelos Estados federados, mas também pelos Municípios e o Distrito Federal (arts. 1º e 18). A doutrina tece severas críticas à inclusão dos Municípios na composição da Federação brasileira. A propósito, confira-se o seguinte excerto, da lavra de JOSÉ AFONSO DA SILVA, *verbis*: “Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de

um mesmo território. Nesse sentido é a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ipsis litteris*: :

Desdobrando melhor estas idéias, no Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico –, convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-membros). Essa múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República.³¹

Nesse mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que “nosso direito positivo abrange quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe dos preceitos jurídicos dos municípios. (...) Tudo, aliás, pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais”.³²

entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação. Não se vá, depois, querer criar um câmara de representantes dos Municípios. Em que muda a federação brasileira com o incluir os Municípios como um de seus componentes? Não muda nada. Passaram os Municípios a ser entidades federativas? Certamente que não, pois não temos uma federação de Municípios. Não é a união de Municípios que forma a federação. (...) Dizer que a República Federativa é formada de união indissolúvel dos Municípios é algo sem sentido, porque, se assim fora, ter-se-ia que admitir que a Constituição está provendo contra uma hipotética secessão municipal. Acontece que a sanção correspondente a tal hipótese é a intervenção federal que não existe em relação aos Municípios. A intervenção neles é da competência dos Estados, o que mostra serem ainda vinculados a estes. Prova que continuam a ser divisões político-administrativas dos Estados, não da União. Se fossem divisões políticas do território da União, como ficariam os Estados, cujo território é integralmente repartido entre os seus Municípios? Ficariam sem território próprio? Então, que entidades seriam os Estados? Não resta dúvida que ficamos com uma federação muito complexa, com entidades superpostas. Outro aspecto que mostra que os Municípios continuam a ser divisões dos Estados acha-se no fato de que sua criação, incorporação, fusão e desmembramento far-se-ão por *lei estadual*” (op. cit., p. 475).

³¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 126.

³² **Curso de Direito Tributário**, pp. 220/221.

O problema é que, muitas vezes, torna-se difícil diferenciar o sistema nacional do sistema federal, uma vez que as normas de um e de outro emanam do mesmo órgão legislativo – o Congresso Nacional. Mas, em muitos casos, é possível identificá-los. No campo tributário, por exemplo, em relação ao ICMS, que, apesar de pertencer à competência dos Estados e do Distrito Federal, é um imposto de nítido caráter nacional, “os conceitos de operação interna, interestadual e de exportação; de consumidor final, de contribuinte, de responsável e de substituição tributária, de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como o de isenção, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro”.³³

Entretanto, fosse o Brasil um Estado unitário,³⁴ essa complexa distribuição de competências tributárias não seria necessária, e as eventuais modificações não estariam sujeitas a regras e princípios rigorosos, que protegem valores consagrados na Constituição Federal, os quais, assumindo a forma de princípios, informam todo o sistema.

³³ *Ibidem*, p. 220.

³⁴ Embora às outras ordens jurídicas não importe a forma de Estado, isto é, se ele se encontra, em sua órbita interna, politicamente centralizado ou descentralizado, porque, conforme já estudamos, a soberania é una e indivisível, conforme ensina MICHEL TEMER, em **Elementos de Direito Constitucional**, p. 60.

No entanto, não devemos esquecer a lição de HANS Kelsen, que afirma ser inatingível, na prática, a idéia de um Estado unitário puro. Eis as palavras do Mestre de Viena, *verbis*: “A idéia de que as normas estaduais valem da mesma forma para todo o território do Estado é favorecida pela suposição de que a ordem jurídica estadual apenas consta de normas gerais, de que a ordem estadual se identifica com as normas postas em forma de lei. Com efeito, o caso em que as leis estaduais valem para todo o território do Estado, em que, portanto, não há leis estaduais que apenas valham para um domínio parcial do Estado, é bastante freqüente. Se por poder do Estado apenas se tem em vista o poder legislativo, então a concepção do Estado como uma comunidade jurídica centralizada – por sua própria essência – não colide demasiadamente com a realidade jurídica histórica, com as ordens jurídicas positivas. Se, porém, temos em vista as normas individuais que concretizam as normas gerais das leis e que são postas pelo ato administrativo e pela sentença judicial, pois que estas normas individuais pertencem, tanto como as gerais, à ordem jurídica estadual, então verifica-se que um Estado positivo a custo corresponderá jamais, quer à idéia de Estado unitário, quer à idéia de centralização” (in **Teoria Pura do Direito**, pp. 347/348).

3. A competência tributária na federação brasileira

Como consequência da forma federativa de Estado, surge a necessidade de se partilhar o poder político, o qual é dividido pela Constituição em competências.

No Direito Positivo a expressão competência significa, numa primeira acepção, ao mesmo tempo, limitação de poder e atribuição de aptidão para a execução de certas funções. Assim, o poder do Estado encontra-se fracionado em funções (legislativa, executiva e jurisdicional),³⁵ o que consiste numa engenhosa forma de limitação, pois os órgãos responsáveis por executar aquelas funções têm suas competências estabelecidas na Constituição. Assim, “repartido juridicamente por órgãos e agentes do Estado, o poder toma, por outro lado, a configuração de um conjunto de competências ou poderes funcionais de tais órgãos, poderes esses estabelecidos pela Constituição, poderes *constituídos* e, portanto, definidos e circunscritos pelas suas normas”.³⁶

³⁵ Sobre a teoria da tripartição do poder, vale destacar a seguinte passagem, da lavra de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em seu **Curso de Direito Administrativo**, *verbis*: “Em nosso tempo histórico, no mundo ocidental, prevalece esmagadoramente na doutrina a afirmação de que há uma trilogia de funções no Estado: a legislativa, a administrativa (ou executiva) e a jurisdicional. Isto é certo, embora possam ser invocadas algumas raras, conquanto muito respeitáveis, vozes discrepantes e se possa também observar que determinados atos estatais parecem não se acomodar bem neste modelo.

Como se sabe, as funções legislativas, administrativas (ou executivas) e judiciais estão distribuídas, entre três blocos orgânicos, denominados “Poderes”, os quais são explicitamente mencionados nas constituições modernas do Ocidente. Tais unidades orgânicas absorveriam, senão com absoluta exclusividade, ao menos com manifesta predominância, as funções correspondentes a seus próprios nomes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

Essa trilogia não reflete uma verdade, uma essência, algo inexorável proveniente da natureza das coisas. É pura e simplesmente uma construção *política* invulgarmente notável e muito bem-sucedida, pois recebeu amplíssima *consagração jurídica*. Foi composta em vista de um claro propósito ideológico do Barão de Montesquieu, pensador ilustre que deu forma explícita à idéia da tripartição. A saber: impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes” (pp. 28-29).

³⁶ Jorge Miranda, **Teoria do Estado e da Constituição**, p. 214.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR define competência como forma de poder jurídico, isto é, exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulada por normas. E acrescenta: “enquanto poder jurídico, competência pode ser entendida especificamente como capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e de acordo com certos enunciados”.³⁷

Numa visão ampla, na medida em que a Carta Magna distribui o poder entre os diversos órgãos do Estado, atribuindo-lhes competências, ela o delimita, e, por conseqüência, cada órgão, em regra, não poderá extrapolar a parcela de poder que lhe foi destinada. Isso significa que o método de distribuição de competências, ao autorizar a atuação do órgão que a recebe em determinado campo, delimita sua influência, isto é, seu agir - limita o seu poder.

Por conseqüência, a Câmara dos Deputados não possui competência para julgar os conflitos de interesses dos cidadãos, assim como não possui competência para iniciar o processo legislativo de projetos de lei cuja iniciativa caiba ao Senado Federal ou ao Presidente da República. A função legislativa do Estado está, ainda, repartida pelas diversas ordens jurídicas parciais que a exercem nos limites de suas competências, por meio de seus órgãos legislativos próprios. Assim, temos o *Congresso Nacional* (com estrutura bicameral – Câmara dos Deputados e Senado Federal) como órgão legislativo da União e também da República Federativa do Brasil, que edita as chamadas *leis nacionais* com abrangência total no território brasileiro e, também, as *leis federais*, afetas à competência da União, como ente federado autônomo. Nos Estados, as *Assembléias Legislativas* (CF, art. 27); nos Municípios, as *Câmaras Municipais*; e, no Distrito Federal, a *Câmara Legislativa*.

³⁷ Competência Tributária Municipal, *Revista de Direito Tributário*, nº 53, p. 82.

De outro lado, a função jurisdicional do Estado, que cabe ao Poder Judiciário, está distribuída, também por meio das competências, entre vários tribunais e inúmeros juízes, de modo que um juiz de uma vara penal não pode julgar uma causa de direito civil, muito menos editar norma de caráter geral e abstrato. Daí estar consagrada entre os autores processualistas a idéia de que a competência é a medida da jurisdição.

É possível importar essa idéia para o nosso campo de estudo: assim pode-se fixar que a competência tributária é a medida do poder de tributar.

Como se pôde observar, o termo *competência* pode ser usado em diversas acepções. EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO nós dá alguns exemplos: “Em Direito, competência é palavra equívoca (tem vários significados)”.³⁸ Em seguida, o autor arremata sustentando que ela pode ser compreendida como “medida de jurisdição (Direito Processual); aptidão para a prática de atos jurídicos (direito privado); medida dos poderes políticos do Estado (Direito Constitucional)”.³⁹

Assim também ocorre com a expressão *competência tributária*, que apresenta uma pluralidade de sentidos,⁴⁰ o que nos obriga a indicar em qual deles ela está sendo utilizada. Nessa linha, quando não especificado outro

³⁸ **Lições de Direito Público**, p. 49.

³⁹ Eduardo Domingos Botallo, **Lições de Direito Público**, p. 49.

⁴⁰ As várias acepções em que essa expressão pode ser empregada são indicadas por PAULO DE BARROS CARVALHO, *verbis*: “Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, *competência tributária* o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a seqüência procedimental que culminará com a produção de norma jurídica tributária, individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS etc.). Todos eles operam revestidos de *competência tributária*, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir. Não haveria por que adjudicar o privilégio a qualquer delas, em detrimento das demais. Como sugeriram expoentes do Neopositivismo Lógico, em situações desse jaez cabe-nos tão-somente especificar o sentido em que estamos empregando a dicção, para afastar, por esse modo, as possíveis ambigüidades” (in **Curso de Direito Tributário**, p. 214).

sentido, o termo *competência tributária* será por nós utilizado como *a aptidão da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, enfim, das pessoas políticas, de instituírem tributos, mediante a edição de leis, nos limites traçados pela Constituição Federal*.

Conforme já dissemos acima, a competência, num primeiro momento, reflete a idéia de repartição, ou partição, de uma determinada forma de poder. Assim também o é em relação ao poder de tributar, que, em nosso sistema jurídico, se encontra partilhado em competências tributárias estatuídas pela Constituição Federal. Em razão disso, ROQUE ANTONIO CARRAZZA chega mesmo a negar a sua existência em nosso ordenamento jurídico, como um poder incontestável, absoluto. Eis as suas palavras:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontestável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.⁴¹

Realmente, nesse sentido, as pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) não são dotadas do poder tributário

⁴¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 435.

(ele pertence ao Estado brasileiro, ou seja, à República Federativa do Brasil), mas apenas de competências tributárias, que estão traçadas pormenorizadamente na Constituição Federal.

Mas isso não significa que o Estado brasileiro esteja desprovido daquele poder ou que ele tenha desaparecido e só exista atualmente, no contexto da Constituição, na forma de competências tributárias. O poder de tributar, como representação de uma das faces da soberania, ainda está vivo, em estado latente é certo, mas se manifesta através do poder constituinte derivado. Nesse sentido podemos citar a lição de JORGE MIRANDA:

O poder político é, por consequência, um poder constituinte enquanto molda o Estado segundo uma ideia, um projecto, um fim de organização. E este poder constituinte não cessa quando a Constituição material fica aprovada; ele perdura ou está latente na vigência desta, confere-lhe consistência, pode substituí-la por outra em face da realidade política, econômica e social sempre mutável.⁴²

A comprovar esse fato estão as inúmeras emendas constitucionais sobre matéria tributária, as quais extinguiram alguns tributos e permitiram a criação de outros, por intermédio da atribuição de competência tributária às pessoas políticas para esse fim. Eis aí a manifestação do poder de tributar do Estado, mesmo sob a égide de uma Constituição.

Então, em nosso ordenamento jurídico é possível, conforme se verá adiante, a modificação, em forma de ampliações, reduções ou até mesmo

⁴² **Teoria do Estado e da Constituição**, p. 214.

extinções, das competências tributárias definidas na Constituição,⁴³ graças à presença viva do poder de tributar, ainda que em estado latente.⁴⁴

Em razão das peculiaridades da federação brasileira, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES ensina que a “repartição constitucional de competências impositivas é rígida e exaustiva, outorgando a cada pessoa política amplos poderes legislativos nos seus respectivos compartimentos. Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional, pois afetados estariam os princípios da Federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição”.⁴⁵

Portanto, em nossa Federação, cuja existência é baseada na repartição rígida de competências, o poder tributário encontra-se partilhado entre as diversas pessoas políticas que o integram. E a esse poder, juridicamente dividido, dá-se o nome de competência tributária. Além disso, é por meio das respectivas competências tributárias que as pessoas políticas realizam o princípio da autonomia, pois com base nelas podem instituir tributos para obter os recursos imprescindíveis ao seu funcionamento e à consecução de seus fins.

4. Características da competência tributária

Divergem os doutrinadores pátrios sobre esse tema. Entretanto, a doutrina majoritária sustenta que a competência tributária caracteriza-se por ser *privativa, indelegável, incaducável, facultativa, inalterável*, e, por fim,

⁴³ Evidentemente que o instrumento para atingir esse fim são as Emendas Constitucionais, que estão sujeitas a certos limites (aqueles que condicionam a atuação do poder constituinte derivado).

⁴⁴ Em sentido contrário confira-se CRISTIANE MENDONÇA em **Competência Tributária**, p. 39/46.

⁴⁵ **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, p. 90-91.

irrenunciável, limitando-se o dissenso doutrinário à exclusão de uma ou mais dessas características.⁴⁶

Veremos, a seguir, o que cada uma dessas qualidades significa e se elas realmente funcionam como delimitadoras do objeto em estudo.

4.1. *Privatividade*

A Constituição Federal trata pormenorizadamente da competência tributária de cada uma das pessoas políticas, dispondo sobre quais atividades, fatos ou situações jurídicas poderão ser instituídos os tributos.⁴⁷ De nada adiantaria fazê-lo se essas competências não tivessem caráter privativo.

Isso significa que, em regra, quando uma pessoa política é dotada, pela Constituição Federal, de uma parcela do poder de tributar, nenhuma outra poderá interferir na sua esfera de atuação. ROQUE ANTONIO CARRAZZA é incisivo no ponto: “As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa

⁴⁶ Nesse sentido ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, pp. 566-603), JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*Curso de Direito Tributário*, pp. 119-121) e CRISTIANO CARVALHO (*Teoria do Sistema Jurídico*, pp. 315-320). PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de Direito Tributário*, p. 218), por sua vez, aponta como características da competência tributária apenas três delas: a) indelegabilidade; b) irrenunciabilidade; e c) incaducabilidade. E CRISTIANE MENDONÇA (*Competência Tributária*, p. 281) reduz essas características a apenas duas: a) facultatividade; e b) irrenunciabilidade.

⁴⁷ É assente na doutrina a noção de que a Constituição Federal não cria os tributos, mas apenas distribui competências, ou seja, aptidão para criá-los, entre as pessoas políticas. A título de exemplo, confira-se a lição de LUCIANO AMARO, em seu *Direito Tributário Brasileiro*, *verbis*: “A Constituição não cria tributos; ela outorga *competência tributária*, ou seja, atribui *aptidão para criar tributos*. Obviamente, ainda que referidas na Constituição as notas que permitem identificar o perfil genérico do tributo (por exemplo, “renda”, “prestação de serviços” etc.), a efetiva *criação de tributo* sobre tais situações depende de a competência atribuída a este ou àquele ente político ser exercitada, fazendo atuar o mecanismo formal (também previsto na Constituição) hábil à instituição do tributo: a lei” (p. 99).

política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo”.⁴⁸

Assim, se à União, por exemplo, cabe a tributação sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF), nenhuma outra pessoa política pode editar leis com vistas a tributar essas atividades. Se o fizer, estará invadindo, ou melhor, usurpando a competência da União.⁴⁹

Não houvesse essa proibição, decorrente da privatividade, e não haveria sentido que a Constituição especificasse essas competências. Evidentemente, existem exceções à regra, mas isso não afasta essa característica, pelo contrário, confirma-a.⁵⁰ E essas exceções estão postas pela própria Constituição. No ponto, é pertinente a lição de CRISTIANO CARVALHO,⁵¹ ao comentar o art. 154, da Constituição Federal:

Tal potencial invasão de competência levou Paulo de Barros Carvalho a considerar que a privatividade da competência tributária não inclui a União Federal, valendo apenas para os demais entes federativos. *Data maxima venia*, não concordamos com tal tese. Seguindo essas premissas, seríamos obrigados a concluir que a Constituição também não prestigiou os direitos e

⁴⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 453.

⁴⁹ Nesse sentido é a doutrina de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *verbis*: “As pessoas políticas são dotadas de privatividade para criar os tributos que lhes foram reservados pela Constituição o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição de um determinado imposto, por parte de quem não seja dotado de competência.

É o caso do imposto sobre produtos industrializados, de competência exclusiva da União (art. 153, IV), que não pode ser normatizado pelos Municípios, uma vez que o rol de direitos impositivos que lhes foram atribuídos (art. 156) não contempla essa modalidade de imposto. O mesmo se diga com referência a uma taxa de licença para funcionamento de um estabelecimento comercial, decorrente do regular exercício de poder de polícia municipal, de conformidade com seus interesse local (art. 39, I e III), que não pode ser criada pela União” (in **Curso de Direito Tributário**, pp. 119-120.).

⁵⁰ É o caso, por exemplo, do art. 154, II, da Constituição Federal, que permite à União instituir impostos extraordinários, *compreendidos ou não* em sua competência tributária.

⁵¹ **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**, p. 316.

garantias individuais, uma vez que os suspende no estado de sítio. Ademais, a excepcionalidade é tal que confirma a regra.

A privatividade é, portanto, uma qualidade inerente à competência tributária. Resulta da forma federativa de Estado, pois, sem ela, simplesmente não haveria razão de existir.

4.1.1. *A partilha de competências e seus critérios*

Os critérios de partilha da competência tributária variam conforme a espécie da exação. Portanto, a classificação dos tributos, discutida no Capítulo 2, influencia diretamente as conclusões concernentes a este ponto.

4.1.1.1. *Os critérios utilizados para a partilha em relação aos impostos*

Em relação aos *impostos*, tanto a União como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituí-los.

Para distribuir essas competências, a Constituição utiliza dois critérios: o *material* e o *territorial*.

Pelo *critério material*, o constituinte descreve objetivamente “fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas *hipóteses de incidências* dos impostos de suas pessoas políticas”.⁵² Como os impostos não são tributos vinculados a uma determinada atuação estatal ante o contribuinte, esse critério “se apóia na

⁵² Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 568.

tipificação de situações materiais (‘fatos geradores’) que servirão de suporte para a incidência ‘renda’, ‘importação de produtos’, ‘transmissão *causa mortis* de bens’, ‘prestação de serviços de qualquer natureza’ (...).⁵³ Utilizando-se desse critério, a Constituição distribui essas materialidades entre as pessoas políticas aleatoriamente.⁵⁴

Nesse contexto, a Constituição Federal atribui à União os impostos arrolados no art. 153, incisos I ao VII, aos Estados e ao Distrito Federal, aqueles do art. 155, I, II e III, e aos Municípios, os indicados no art. 156, I, II e III. O Distrito Federal acumula a competência tributária dos Municípios, por força do disposto no art. 147 da Constituição Federal.

Sobre a União, deve-se registrar, ainda, que sua competência para instituir impostos não se esgota naquelas materialidades indicadas no art. 153 da Constituição, pois o art. 154 permite-lhe instituir *outros impostos que não os indicados no art. 153*. Com base nessa norma, a doutrina tem fixado que a lista do art. 153 da Constituição Federal não é taxativa.

Trata-se aí da denominada competência residual,⁵⁵ que a Constituição Federal confere à União por intermédio do mesmo critério fixado para os demais impostos, conforme demonstra LUCIANO AMARO:

⁵³ Luciano Amaro, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 97.

⁵⁴ De fato, muitas das materialidades que atualmente cabem à União tributar, poderiam estar dentro do campo de competência dos Estados ou dos Municípios, caso o legislador constituinte assim houvesse decidido. Embora a partilha do poder de tributar tenha que respeitar certos limites, sob pena de se violar o pacto federativo, em certa medida é aleatória, principalmente no momento de elaboração da Constituição Federal. Tanto é assim que muitos juristas tecem severas críticas à Assembléia Constituinte de 1988 por haver colocado o ICMS no âmbito da competência dos Estados. Argumenta-se, em síntese, que o complexo sistema de apuração desse imposto poderia ser simplificado, caso a competência para instituí-lo fosse da União, o que afastaria de plano outro problema – a guerra fiscal entre os Estados. Evidentemente, na hipótese de perderem o ICMS, os Estados devem ser recompensados com outras fontes de receitas, suficientes para garantir sua autonomia.

⁵⁵ A competência tributária residual da União para instituir impostos deve ser exercida mediante lei complementar e atender, ainda, ao princípio da não-cumulatividade, não podendo instituí-los

A chamada competência residual, para a instituição de outros impostos, traduz aplicação da mesma técnica: arrolados os tipos atribuídos a cada um dos entes, os tipos remanescentes (residuais) são atribuídos à competência da União (art. 154, I). Disso resulta que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União (art. 153) não é exaustiva, dado que outras situações podem ser oneradas por impostos federais.⁵⁶

Disso resulta que somente a lista das materialidades que podem ser tributadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios é taxativa.

A Constituição, no entanto, prevê uma exceção ao critério material. E isso ocorre quando ela trata da competência para a instituição de impostos extraordinários, os quais somente poderão ser instituídos pela União em caso de guerra externa ou sua iminência.

Nessa hipótese, é permitido à União invadir a competência tributária das demais pessoas políticas e criar tributos sobre as materialidades a elas afetas. Assim, se, por exemplo, o Brasil entrar em conflito armado com outro país, a União poderá instituir ICMS ou ISS federais, ou qualquer outro imposto de competência dos Estados ou dos Municípios. Como se vê, o art. 154, II, constitui verdadeira exceção ao caráter privativo da competência tributária.⁵⁷

com os mesmas hipóteses de incidência e bases de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição.

⁵⁶ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 97.

⁵⁷ A Constituição Federal adota como pressupostos para a instituição dos impostos extraordinários a guerra externa ou sua iminência e diz ainda que, cessadas essas causas, tais tributos devem ser suprimidos. Isso não significa que os impostos extraordinários terão, no caso da necessidade de sua instituição, o produto de sua arrecadação vinculado a alguma despesa específica. O pressuposto do imposto, como circunstância fática, não afeta o destino do produto de sua arrecadação, pois a exação, só por isso, não perde suas características. Nesse sentido é pertinente a lição de MÁRCIO SEVERO MARQUES, *verbis*: “Por outro lado, assim como nos

Enfim, pelo critério material, a Constituição Federal impede o conflito de competência entre as diversas pessoas políticas com base nos fatos que podem ser tributados por cada uma delas. Isso significa dizer que os Estados, por exemplo, não têm competência para tributar a exportação ou a importação, que são materialidades que a Constituição Federal permitiu somente à União tributar.

Ocorre, porém, que esse critério, se usado isoladamente, não é suficiente, visto que não se pode descartar a existência de conflitos de competência entre Estados, entre Municípios, e entre cada um deles separadamente e o Distrito Federal. Vale aqui destacar o exemplo de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Já adiantamos que os dispositivos constitucionais que construíram o aludido *critério material* não são capazes, isoladamente considerados, de evitar conflitos de competência impositiva entre os Estados, entre os Municípios, entre o Distrito Federal e os Estados e entre o Distrito Federal e os Municípios.

.....

Fossem, e os Estados e o Distrito Federal poderiam livremente empenhar-se, com sanha inaudita, cada qual não tendo outra bandeira que seu próprio apetite, numa verdadeira “guerra

impostos de competência residual, também não se exige a vinculação do produto de arrecadação dos impostos extraordinários a uma despesa específica incorrida pelo Estado (exige-se apenas a existência concreta de uma guerra externa ou sua iminência, como pressuposto para sua instituição, além de sua supressão, cessadas as causas que autorizam o exercício desta competência impositiva)” (in **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 214.).

Já no caso do art. 154, I, o Texto Magno veda expressamente qualquer interferência da União nas competências das demais pessoas políticas e exige, ainda, que os impostos previstos com base na competência residual sejam instituídos por lei complementar e tenham fatos geradores e bases de cálculos diversos daqueles nele discriminados. Isso ocorre porque a competência residual não está atrelada a nenhuma hipótese extraordinária na realidade social. Trata-se apenas de uma competência ordinária, embora residual.

tributária”, à cata do maior quinhão possível dos impostos referidos no art. 155 da Lei das Leis. Exemplificando para melhor esclarecer, nada impediria que o Estado “A” viesse, a seu inteiro alvedrio, a exigir ICMS de comerciante que tivesse praticado uma operação mercantil no Estado “B”. Nada impediria, do mesmo modo, que o Distrito Federal cobrasse IPVA de proprietário de veículo automotor registrado no Estado “C” (ou que o Estado “C” cobrasse IPVA de proprietário de veículo automotor registrado no Distrito Federal).⁵⁸

Por essa razão, a Carta Magna conjuga o critério material com outro – o *territorial* –, pelo qual, no território de cada pessoa política, somente é possível a incidência de sua própria lei tributária. Não fosse assim, estaria violado o princípio federativo, que tem como corolário a autonomia das pessoas políticas que compõem o Estado federal.

Evidentemente, deve ser assim, pois se os Estados, os Municípios e o Distrito Federal constituem as diversas ordem jurídicas parciais, que, ao lado da União, integram o Estado brasileiro, as leis fundadas em suas competências privativas devem, necessariamente, vigorar dentro dos respectivos territórios.⁵⁹

O *caráter privativo* da competência tributária, no que tange à tributação por meio de *impostos*, transparece da conjugação desses dois critérios acima vistos.

⁵⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, pp. 569/570.

⁵⁹ Destaque-se outro exemplo, do Professor CARRAZZA: “Portanto, se o fato *imponível* do ICMS (v.g., prática de uma operação mercantil) ocorreu no território do Estado do Paraná, apenas a lei paranaense pode incidir e irradiar efeitos. Igualmente, se o fato *imponível* do ISS (prestação de um serviço de qualquer natureza) deu-se no território do Município de São Paulo, só a lei paulistana poderá ser aplicada” (in **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 572.).

4.1.1.2. Critério de partilha para os empréstimos compulsórios

No que toca aos *empréstimos compulsórios*, nenhum dos critérios anteriores é válido, primeiramente porque a Constituição não indica quais as materialidades poderão ser tributadas e, segundo, porque essa espécie de exação não está entre aquelas cuja hipótese de incidência está vinculada a uma determinada atuação estatal. No ponto, é elucidativa a lição de LUCIANO AMARO, *verbis*:

Já no caso dos *empréstimos compulsórios*, nenhum dos critérios anteriores é operante, pois nem a Constituição indicou os possíveis fatos geradores dessas exações (o que permitiria utilizar a técnica empregada para os impostos), nem eles se atrelam a determinadas atuações estatais cuja consecução por esta ou aquela pessoa política pudesse ensejar a incidência.

Como vimos anteriormente, os empréstimos compulsórios conectam-se a situações que os fundamentam e a cujo atendimento se destinam, mas a Constituição quis reservá-los apenas à competência da União; por isso, a guerra, a calamidade ou o investimento público relevante e urgente não justificam empréstimos compulsórios *estaduais* ou *municipais*. O critério de definição de competência empregado no caso pela Constituição foi o de atribuir a figura (empréstimo compulsório) à só competência da União, balizando o seu exercício em função dos aludidos motivos que autorizam seja criada a exação.⁶⁰

Portanto, em relação aos empréstimos compulsórios, a Constituição Federal simplesmente dispôs que eles estão afetos à competência da União, ao contrário dos impostos, que, como espécie tributária, podem ser instituídos pelas demais pessoas políticas, desde que observados os critérios material e territorial, conforme já visto.

⁶⁰ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 98.

4.1.1.3. *Critério de partilha em relação às contribuições*

Em relação às *contribuições* previstas em seus arts. 149, *caput*, e 195, a Constituição Federal também adotou o critério de fixar a competência da União para instituir tais tributos, com duas exceções apenas: a) permite o texto constitucional, no art. 149, §1º, a instituição, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de *contribuições sociais* (cobradas de seus próprios servidores e em benefício próprio deles) para o custeio do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição Federal; b) a *contribuição de iluminação pública* (CIP), cuja competência para instituição ficou no âmbito de atuação dos Municípios e do Distrito Federal. Todas as outras contribuições previstas no texto constitucional são de competência da União.

4.1.1.4. *Critério de partilha para os tributos “vinculados”*

No concernente às *taxas* e às *contribuições de melhoria*, a competência para instituí-las será da pessoa política que praticar a atividade referente ao contribuinte: a) nas taxas, exercer o poder de polícia ou prestar o serviço público específico e divisível, ou colocá-lo à sua disposição; b) nas contribuições de melhoria, executar a obra pública que der causa à valorização imobiliária.

Dessa forma, também em relação a essas espécies de tributos, não perde a competência tributária seu caráter privativo. No ponto, vale transcrever a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que esgota o assunto, *verbis*:

Temos para nós que, também em relação aos tributos vinculados, a competência tributária de cada pessoa política é *rígida, privativa e indelegável*. A este propósito, pensamos haver demonstrado, em trabalho anterior, que as taxas e a

contribuição de melhoria só podem ser criadas pela pessoa política que: a) possuir *competência administrativa* para realizar a atuação estatal (que deve consistir, no caso das *taxas*, na prestação de um *serviço público* ou no *exercício do poder de polícia*, e, no caso da *contribuição de melhoria*, na realização de uma *obra pública*, que valoriza os imóveis a ela adjacentes); e b) tiver regulado, por meio de lei, tal atuação. Para que o tributo nasça *in concreto* é mister que a pessoa política tenha efetivamente atuado ou, no caso das taxas de serviço e de polícia, esteja, pelo menos, em condições materiais de fazê-lo, assim que recolhido o gravame.

Obviamente, os serviços públicos, as diligências ensejadoras dos atos de polícia e as obras públicas devem estar dentro da faixa de atribuições (da competência administrativa) da pessoa política que instituir os tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria).

Assim, o critério adotado pela Constituição Federal para a partilha do poder de tributar em relação a essas espécies tributárias é o da *conexão* entre a *atuação estatal* e o contribuinte.⁶¹

⁶¹ Portanto, exceto a hipótese do art. 154, II, da Constituição Federal, a competência tributária no Brasil é sempre privativa. Por isso, não é científico dizer que, em relação às taxas ou às contribuições de melhoria, ela é *comum*, quando a expressão é utilizada em confronto com a idéia de privatividade, porque poderia, em tese, ser instituída por quaisquer das pessoas políticas. Em verdade, quando exercida a atividade estatal, somente *uma única taxa* poderá ser instituída e apenas a *única pessoa política* que a tiver praticado terá competência (privativa) para fazê-lo. Nesse sentido vale destacar a lição de LUCIANO AMARO, *verbis*: “Ora, não obstante se diga que a taxa seja tributo da competência *comum*, é inegável que, em relação aos serviços públicos *municipais* ou ao exercício do poder de polícia dos *Municípios*, a competência para instituir taxas é *privativa dos Municípios*. Ou seja, a competência para impor taxa só se pode dizer *comum* no sentido de que essa espécie de *tributo* é instituível pelos vários entes públicos titulares de competência tributária. Considerações análogas são aplicáveis à contribuição de melhoria: *como espécie de tributo*, ela é instituível pelos diversos titulares do poder de tributar. Mas isso ocorre também com os *impostos*, que, *como espécie de tributo*, são da mesma forma instituíveis pelos vários entes públicos titulares de competência tributária, e nem por isso se diz que os *impostos* são tributos de competência *comum*” (in **Direito Tributário Brasileiro**, p. 96.).

Portanto, estamos com aqueles que consideram a *privatividade* uma das características da competência tributária.

4.2. *Indelegabilidade*

As pessoas políticas não podem alterar, por meio de leis ou convênios,⁶² as competências tributárias que a Constituição Federal lhes atribuiu. O princípio federativo e a rigidez constitucional as impedem de fazê-lo.

Afinal, “se União, Estados, Municípios e Distrito Federal pudessem comutar livremente, seja por meio de leis, seja por meio de convênios, suas competências tributárias, que – tornamos a repetir – lhes foram outorgadas pela Constituição, a decisão constituinte seria, neste particular, absurdamente despida de força e prestígio, por modificável de acordo com as conveniências episódicas das pessoas políticas”.⁶³

⁶² Há quem pense de forma mais restrita, como o Professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que sustenta a inviabilidade de alterações nessas competências, até mesmo por meio de emendas constitucionais; confira-se: “O requisito da indelegabilidade proíbe que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo a outra pessoa, simplesmente pela circunstância de que estaria sendo violado o princípio federativo, que conferiu a cada esfera de governo tributos e receitas distintas. A intransferibilidade nem mesmo seria viável por Emenda à Constituição, em face da vedação categórica contida no inciso I, § 4º, do art. 60, de seu texto, por implicar na abolição da forma federativa de Estado. Portanto, não pode a União transferir aos Estados o exercício da competência para instituir quaisquer espécies de empréstimos compulsórios, porque o seu art. 149 conferiu-lhe competência exclusiva” (in **Curso de Direito Tributário**, p. 120).

Data maxima venia, não concordamos com essa conclusão. Isso porque, apesar de a repartição de competências tributárias ser matéria da mais alta importância, pois toca ao princípio federativo, esse é apenas um limite a ser respeitado e não pode servir de base a um engessamento permanente do texto constitucional, funcionando como verdadeiro empecilho à interação entre os subsistemas político, econômico e jurídico, realizada pela Constituição. Ora, se é assim, a Constituição deve sempre, na medida do possível, se adequar às exigências sociais, tanto na área econômica como política, pois, quanto menos puder ser amoldada a essas realidades, mais delas se afasta e menos força normativa irá possuir, correndo sério risco de ser alvo de um movimento social revolucionário. Nesse contexto, entendemos que é possível alterar competências tributárias por emendas à Constituição, desde que respeitados os princípios federativo e da autonomia dos Estados e dos Municípios.

⁶³ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 586.

Por essa razão é que se diz ser a competência tributária *indelegável*.⁶⁴

4.3. *Incaducabilidade*

Quando se diz que a competência tributária é incaducável, isso significa que “o seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos.”⁶⁵

A função legislativa, em si mesma, é incaducável. Como a competência tributária, na acepção em que utilizamos a expressão, consiste na aptidão para criar tributos por meio de leis, também ela é incaducável, assim como ocorre com a função legislativa. É, em síntese, “uma consequência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte”.⁶⁶

Ademais, não fosse assim e “o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências (...)”.⁶⁷

Como exemplo dessa característica, podemos citar o *imposto sobre grandes fortunas*, previsto como de Competência da União no art. 153,

⁶⁴ Em sentido diverso, cf. Cristiane Mendonça, **Competência Tributária**, pp. 289-291, que analisa a expressão “indelegabilidade” em duas acepções, e, por descartar uma delas como regra, não a inclui no rol de características da competência tributária.

⁶⁵ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 587.

⁶⁶ *Ibidem*, mesma página.

⁶⁷ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, p. 218.

VII, da Constituição Federal, mas que até hoje não foi instituído. No entanto, essa circunstância não impedirá a União de instituí-lo, quando entender necessário, exatamente porque a competência tributária não desaparece pelo seu não exercício.⁶⁸

⁶⁸ Há vezes respeitáveis que não incluem a *incaducabilidade* entre as características da competência tributária. CRISTIANE MENDONÇA afirma que a Constituição Federal de 1988 contém exceções que deixam em xeque a generalização dessa característica, o que a inviabilizaria como qualidade da competência tributária. Cita como exemplo a EC nº 03/93, que autorizou a União a instituir o IPMF, mas, ao mesmo tempo, estipulou prazo para a vigência da norma legal que viesse a instituí-lo. Assim, o termo final de vigência dessa lei seria o dia 31/12/94. O mesmo ocorreu com as Emendas Constitucionais nºs 12/96 e 21/99, que ampliaram a competência tributária da União permitindo a instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), também com prazos de vigência das leis instituidoras do tributo pré-fixados. Eis os argumentos e a conclusão da citada autora: “Como a vigência dos enunciados legais veiculadores da contribuição em destaque ficou condicionada no tempo, a autorização legislativo-tributária acaba por perecer após o prazo máximo de vigência da exação. Tal observação não escapou a ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que vê na competência para a instituição do CPMF uma exceção à regra geral da *incaducabilidade*.”

Note-se que, em ambos os casos, a caducidade da competência legislativa foi fixada pelo legislador constituinte reformador de modo transversal, por conduto da estipulação do prazo máximo de vigência das leis instituidoras dos tributos IPMF e CPMF.

A mensagem normativa que se constrói a partir da análise dos enunciados constitucionais vertentes, no entanto, não deixa dúvidas. A autorização para a criação das regras-matrizes de incidência tributária no Estado Brasileiro nem sempre se encontra indefinida no tempo. *Quando, nas hipóteses epigrafadas, o órgão autorizado não age no período temporal previamente estipulado no ordenamento jurídico, dá-se o fenômeno da caducidade da competência legislativo-tributária*” (grifamos) (in **Competência Tributária**, p. 285.).

Data maxima venia, ousamos discordar dessa conclusão. É que os exemplos citados não tratam de *caducidade pelo não exercício da competência tributária*, mas sim de *estipulação de prazo de vigência da lei que instituir o tributo*. Ora, os artigos da Constituição que atualmente tratam do tema (ADCT, arts. 84 e 90) não aludem à extinção da competência tributária pelo seu não exercício. Eles apenas fixam que a lei instituidora desse tributo (severamente combatido pelos contribuintes e notoriamente impopular) tem prazo certo de vigência. Assim, ultrapassado o termo final, essa lei simplesmente deixará de incidir. E leis com prazo certo são comuns em nosso sistema jurídico. Inclusive, sobre elas, há expressa alusão da LICC, em seu art. 2º, *verbis*: “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”. A peculiaridade aí é que uma norma de hierarquia superior (na verdade, da maior hierarquia) – uma norma constitucional – é que está fixando o prazo de vigência da lei que nela encontra o seu fundamento. Isso é coisa diversa e não se confunde com a caducidade, que significa a *decadência de um direito em face da inércia de seu titular*. Por essas razões, entendemos que a *incaducabilidade* consiste numa das características da competência tributária.

4.4. *Facultatividade*

Da incaducabilidade decorre outra característica da competência tributária: a *facultatividade*. Assim, “na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver”.⁶⁹

As pessoas políticas não estão obrigadas a instituir todos os tributos que lhes cabem, como podem criá-los parcialmente, o que ocorre, por exemplo, “quando o Município, por meio de lei, faz incidir o IPTU apenas sobre os proprietários dos imóveis comerciais e industriais urbanos, deixando de lado os proprietários de imóveis residenciais urbanos”.⁷⁰

Alguns autores importantes, no entanto, resistem em colocá-la no rol das características da competência tributária. PAULO DE BARROS CARVALHO, após fixar que, em relação ao ICMS, a competência dos Estados para instituí-lo não tem esse caráter, assim conclui, *verbis*: “A argumentação foi extensa, porém permite entrever a facultatividade do exercício de competências tributárias como algo que não está presente em todos os casos, não podendo, portanto, consubstanciar o caráter necessário que acompanha a identificação dos atributos”.⁷¹

Contudo, alinhamo-nos à corrente majoritária, que não vê aí nenhum óbice à qualificação da competência tributária como facultativa, e entende a questão do ICMS como uma exceção à regra, o que não é suficiente para tirá-la daquele rol. Confira-se, a propósito, a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

⁶⁹ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 593.

⁷⁰ *Ibidem*, mesma página.

⁷¹ **Curso de Direito Tributário**, pp. 224-225.

Pensamos que a única exceção a esta facultatividade – e, ainda assim, em termos – é a que toca ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS), que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição: “Cabe à lei complementar: (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Aliás, a Constituição atual, ao utilizar a palavra “deliberações” (ao contrário da anterior, que usava a palavra “convênios”), reforçou a idéia de que tais “isenções, incentivos e benefícios fiscais” dependem da manifestação de vontade da pessoa política, o que pressupõe a participação não só do Executivo, como, também, do Legislativo.

No caso, os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir o ICMS (descrevendo legislativamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota) e de percebê-lo se celebrarem deliberações neste sentido (...).

Ainda assim, não vemos como compelir o Poder Legislativo de um Estado (ou do Distrito Federal) a criar o ICMS. O máximo que podemos aceitar é que as demais pessoas políticas competentes para criar este imposto podem bater às portas do Poder Judiciário (Supremo Tribunal Federal, ex vi do art., 102, I, “f”, da CF) e, lá, postular o ressarcimento dos prejuízos (sofridos ou iminentes) causados por tal omissão. O Judiciário, porém, nem determinará ao Estado (ou ao Distrito Federal) inerte que legisle, nem, muito menos, legislará por ele. Esta é uma das conseqüências do princípio da separação dos Poderes, um dos sustentáculos do nosso regime republicano e representativo.⁷²

⁷² Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 598.

Há questionamentos, também, com base no art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que, a princípio, parece ter tornado obrigatória às pessoas políticas a instituição dos tributos afetos à sua competência tributária. Vejamos o seu conteúdo, *verbis*:

Art. 11. 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.

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.

Alguns autores entendem que essa norma não afasta a facultatividade, porque não há em nosso sistema jurídico sanção que puna o Poder Legislativo ou os seus membros, em razão do seu descumprimento.⁷³ Contudo, no parágrafo único, há sanção expressa, de índole financeira, contra a pessoa política que não instituir os impostos de sua competência. Logo, não se pode desconsiderar a norma do *caput* com fulcro nesse argumento.

A nosso ver, essa norma não tem força para retirar o caráter facultativo da competência tributária porque ele advém de normas constitucionais. Ou seja: o desenho jurídico da competência tributária, em nosso sistema, está colocado na Constituição Federal. Portanto, somente ela – a Constituição – poderá alterá-lo. Nunca uma norma infraconstitucional, ainda que consubstanciada numa lei complementar.

Ademais, entendemos que o art. 11 da LC 101/2000 é inconstitucional, conforme demonstra, com muita precisão, CRISTIANE MENDONÇA:

⁷³ Cristiano Carvalho, *Teoria do Sistema Jurídico*, p. 321.

Vê-se, pois, que sob o pretexto de instituir normas gerais de finanças públicas (art. 163, inc. I da CRFB/88), a LC nº 101/00 imiscuiu-se no regramento da competência legislativo-tributária, fixando a obrigatoriedade de seu exercício como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. Nesse sentido, distanciou-se, completamente do seu fundamento de validade. Não há dispositivo constitucional a validar o teor do mandamento inserido no bojo da indigitada lei complementar.

Como a Lei Maior de 1988 não conferiu permissão para que o legislador infraconstitucional complementar fixasse a modalização deôntica da competência legislativo-tributária enquanto obrigatória, ainda que sob o subterfúgio de erigi-la como requisito de responsabilidade na gestão fiscal, afigura-se nitidamente inconstitucional o art. 11 da LC nº 101/00.⁷⁴

ROQUE ANTONIO CARRAZZA conclui da mesma forma, embora com outra argumentação:

(...) temos por inconstitucional o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4.5.2000), enquanto obriga à “instituição (...) de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

(...) Explicitando a idéia, os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital impedem que lei complementar nacional estipule como as pessoas políticas exercerão suas competências tributárias (aí compreendida a faculdade de não tributar ou de tributar apenas parcialmente) (...).⁷⁵

⁷⁴ **Competência Tributária**, p. 122.

⁷⁵ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 600.

Ante o exposto, entendemos que o exercício da competência tributária é facultativo.

4.5. *Inalterabilidade*

Novamente, é o princípio federativo a fonte dessa característica. O Professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO sustenta que a inalterabilidade constitui elemento substancial da competência tributária, nos seguintes termos:

A inalterabilidade é contemplada como elemento substancial da competência tributária, porque acode ao irrestrito prestígio do princípio federativo, não podendo ser modificada a matéria tributável. É inadmissível que a União passe a considerar como produtos industrializados, para fins de incidência do IPI (art. 153, IV), os bens corpóreos compreendidos na prestação de serviços, sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, III), de competência dos Municípios.⁷⁶

Nesse mesmo sentido ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *verbis*: “A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto”.⁷⁷

As lições transcritas deixam evidente a acepção em que se está utilizando o termo *inalterabilidade*. Aqui ele significa que *a competência tributária não pode ser ampliada pela própria pessoa política que a detém*.

Isso não quer dizer que as competências tributárias da forma como estão postas na Constituição atualmente sejam imutáveis. A propósito,

⁷⁶ **Curso de Direito Tributário**, p. 120.

⁷⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 590.

pertinente, mais uma vez, a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria *sob reserva de emenda constitucional*”.⁷⁸

4.6. *Irrenunciabilidade*

As pessoas políticas não podem, também, abrir mão, em caráter definitivo e absoluto, de suas competências tributárias.

E isso ocorre porque a competência tributária é definida por normas constitucionais, as quais não podem ser alteradas por normas de hierarquia inferior, único veículo pelo qual poderiam as pessoas políticas tentar renunciar a suas competências tributárias (seja uma lei, um decreto, um ato administrativo etc.).

Como já dito no item anterior, a competência tributária somente pode ser alterada, extinta ou ampliada mediante reforma constitucional. Disso decorre a irrenunciabilidade da competência tributária. E mesmo que assim não fosse e o nosso ordenamento permitisse a renúncia, ela seria inócua. Isso porque “nada impediria que ato normativo posterior, editado pela mesma pessoa política, viesse a revogá-la, nos termos da corretíssima parêmia *lex posterior derogat priori*”.⁷⁹

Portanto, colocamo-nos ao lado da doutrina majoritária, que indica, como características da competência tributária, a *privatividade*, a *indelegabilidade*, a *incaducabilidade*, a *facultatividade*, a *inalterabilidade* e a *irrenunciabilidade*.

⁷⁸ Ibidem, mesma página.

⁷⁹ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Tributário**, p. 592.

5. Principal conseqüência dessas características

De tudo isso, resulta evidente que não é possível às pessoas políticas alterarem *sponte propria* a discriminação de competências tributárias fixada na Constituição Federal.

Importa, agora, perquirir com mais profundidade acerca da possibilidade de se alterar aquela distribuição de competências por meio de reforma constitucional.⁸⁰

⁸⁰ Conforme admitido por Roque Antonio Carrazza no texto transcrito no item 4.5 deste capítulo.

CAPÍTULO 4

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E
REFORMA CONSTITUCIONAL

1. Uma breve justificativa

As normas que definem a distribuição das competências tributárias entre as pessoas políticas são, em nosso sistema jurídico, todas elas constitucionais. Nesse sentido é a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *verbis*: “É, pois, ponto incontestável que, no Brasil, as competências federais, estaduais, municipais e distritais, com serem reciprocamente autônomas, encontram-se expostas e garantidas no Estatuto Máximo”.¹

Ademais, todos os princípios do sistema tributário nacional estão postos na Constituição Federal. Não é por outra razão que RENATO LOPES BECHO afirma, acertadamente, que “não se estuda validamente Direito Tributário no Brasil sem começar pelo Texto Maior”.²

¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 435.

² **Direito Tributário Constitucional**, p. 51.

Portanto, não vemos como tratar do assunto sem analisar, ainda que de forma um tanto breve, os instrumentos de reforma constitucional previstos em nosso sistema jurídico, pois, conforme estudado no capítulo anterior, eventual modificação na discriminação das competências tributárias fixada na Constituição só pode ser feita por meio da modificação de seu texto, nunca por leis de hierarquia infraconstitucional.

2. A crise constitucional

A Constituição Federal de 1988 nasceu com 245 artigos e, quando promulgada pela Assembléia Nacional Constituinte, em 05/10/1988, os seus elaboradores acreditavam ter participado da elaboração de um Texto que tinha como ambição ser o último modelo para um Estado do Bem-Estar Social.³

Contudo, por inúmeras razões, que não cabe aqui discutir, passados quase dezoito anos daquela data, e após sofrer mais de meia centena de emendas,⁴ muitos acreditam (entre os quais juristas, economistas, sociólogos, cientistas políticos etc) que aquela pretensão não foi, nem será alcançada.⁵

³ Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Revisão Constitucional, **Justiça e Cidadania**, p. 11.

⁴ Não ousaremos fixar o número exato, pois nada nos garante que na próxima semana ou até mesmo amanhã não haverá uma nova emenda. O Brasil já está, em sua história, na sétima Constituição (as outras foram promulgadas ou outorgadas nos anos de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967). E a atual Constituição, com exíguos dezessete anos de vida, já conta mais de 50 emendas. Não é sem sentido lembrar que a Constituição dos Estados Unidos da América, única na história daquele País, e hoje contando com mais de duzentos anos desde a sua promulgação, sofreu apenas 27 emendas nesse longo período. Por certo, essa estabilidade constitucional contribuiu para o atual grau de desenvolvimento das instituições daquele País. Ora, se, de um lado, pode-se afirmar que o direito, conforme assevera o Professor DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, “enquanto ordem positiva, pouco possa influir como causa do desenvolvimento”, de outro, “é imenso o seu poder inibidor e destrutivo” (in Revisão Constitucional, **Justiça e Cidadania**, p. 11).

⁵ Uma das causas desse elevado número de emendas está calcada no afã do legislador constituinte originário em querer regrar tudo, e nos mínimos detalhes, reduzindo demasiadamente os espaços da legislação infraconstitucional, a qual poderia responder às transformações e aos anseios da

A crise constitucional parece evidente, pois todos aqueles que, na égide da atual Carta Política, estiveram no poder, sem importar suas ideologias, foram unânimes em pregar que o Texto da “Constituição Cidadã” atrapalhava o desenvolvimento do País, além de dificultar em demasia a sua governabilidade.⁶

Essa crise constitucional, a nosso ver, é mero reflexo da crise social pela qual passa o País.⁷ PAULO BONAVIDES define o fenômeno como “a crise de uma Constituição” que “por isso mesmo não afeta a titularidade do poder constituinte de primeiro grau, e como se circunscreve ao arcabouço político e jurídico do ordenamento estabelecido, se resolve pela intervenção do poder limitado de reforma, contido juridicamente na Constituição”.⁸

O excessivo número de emendas em tão curto período comprova o fato.

sociedade num tempo muito mais curto, porquanto seu processo de criação é mais simples e menos penoso. Veja-se, como exemplo, os parágrafos 1º e 2º, do art. 242, da Constituição Federal, os quais têm a seguinte redação: “§ 1º. O ensino da História do Brasil levará em conta as contribuições das diferentes culturas e etnias para a formação do povo brasileiro. § 2º. O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal”. Pergunta-se: por que inserir isso na Constituição? Qual a finalidade de tamanha casuística? Essas normas poderiam muito bem ter tido como veículos introdutórios meros regulamentos das autoridades competentes, pois em nada inovam a ordem jurídica. Nem mesmo a lei – que deve conter normas gerais e abstratas – seria o instrumento adequado para veiculá-las. É realmente impressionante o detalhismo a que chegou o legislador constituinte originário. Só faltou dizer quando deveriam começar e terminar as férias escolares do Colégio Pedro II e que, “no ensino da Língua Portuguesa deve-se estudar a conjugação dos verbos e a análise sintática das orações”.

Enfim, a inserção de temas no texto constitucional que nada têm a ver com a estruturação do Estado e a partilha do poder, como os capítulos e seções referentes aos *índios, meio ambiente, seguridade social, cultura, desporto, ciência e tecnologia etc.*, torna a Constituição prolixa, extremamente longa, o que a enfraquece em sua função natural, que é dar forma ao Estado e organizar a distribuição do poder. Em nossa modesta opinião, se o texto tivesse fim no art. 162, a Carta Política, como diploma jurídico, seria muito mais estável e apta a atingir os seus objetivos.

⁶ Sem embargo do que afirmamos nas notas anteriores, deve-se registrar que o atual Presidente da República, como praxe, no dia de sua posse, jurou “cumprir a Constituição”, assim como os que o antecederam. Infelizmente, todos eles, eleitos na égide da atual Carta Política, pareceram ter esquecido aquele juramento, e, desde as respectivas posses, tudo o que tentaram foi alterá-la, sob a desculpa de que com ela é impossível governar. Certamente, num país sério, isso não ocorreria assim tão corriqueiramente.

⁷ Também não vamos aqui tentar discutir as causas dessa crise, pois não é o objeto deste trabalho.

⁸ **Curso de Direito Constitucional**, p. 188.

Além disso, deve-se destacar que muitas dentre essas emendas alteraram o texto originário da Constituição de 1988, exatamente no Título VI, que trata do sistema tributário nacional.

E a tributação, por tocar em valores e princípios consagrados na Carta Política, como *federação, autonomia, direito à propriedade, livre iniciativa*, apenas para citar alguns exemplos, é matéria de extrema relevância no seio social, bem como na ordem jurídica, que pode ser seriamente afetada por mudanças nessa área.

Por essa razão, entendemos que a relação entre a competência tributária e a reforma constitucional ganha importância. Afinal, muitas das emendas constitucionais promulgadas nos últimos anos afetaram sobremaneira o campo de atuação tributária do Estado, na maioria das vezes ampliando o círculo da competência tributária.

Nesse contexto, cabe-nos agora estudar os meios que a própria Constituição coloca à disposição da nação para obter a reforma de seu texto⁹ e se a discriminação de competências tributárias fixada pelo poder constituinte originário pode ou não ser alterada posteriormente, sem quebra da ordem jurídica.

3. O poder de reforma constitucional

Em regra, as Constituições qualificam-se pelo desejo e até mesmo por certa predisposição à perenidade. Afinal, a estabilidade constitucional não é só consequência de uma sociedade estável, mas também pode ser vista como uma de suas causas. PAULO BONAVIDES noticia a origem desse ideal, nos seguintes termos, confira-se:

⁹ Com o fim de adequá-la às mudanças dos anseios sociais que ela – Constituição – deve, também, consagrar.

A pretensão à imutabilidade foi o sonho de alguns iluministas do século XVIII. Cegos de confiança no poder da razão, queriam eles a lei como um produto lógico e absoluto, válido para todas as idades, atualizado para todas as gerações. Dessa fanática esperança comungou um membro da Convenção, conforme nos lembra notável publicista francês, pedindo durante os debates do Ano III a pena de morte para todo aquele que ousasse propor a reforma da Constituição.¹⁰

Entretanto, essa maneira de pensar não está correta, pois “a imutabilidade constitucional, tese absurda, colide com a vida, que é mudança, movimento, renovação, progresso, rotatividade. Adotá-la equivaleria a cerrar todos os caminhos à reforma pacífica do sistema político, entregando à revolução e ao golpe de Estado a solução das crises”.¹¹

Ademais, uma geração não deve impor às que lhe sucederem os valores que ela consagrou, através da imutabilidade de uma Constituição. Certamente, não é uma proibição dessa natureza que impedirá mudanças. Isso apenas será uma decisão política pouco sábia, pois, conforme já fixado no parágrafo anterior, deixará às futuras gerações somente a via da revolução¹² como único meio de transformação do texto constitucional.

¹⁰ **Curso de Direito Constitucional**, p. 196.

¹¹ **Curso de Direito Constitucional**, p. 196.

¹² O termo “revolução” está empregado como conceito jurídico, isto é, “como uma quebra de continuidade no desenvolvimento da ordem jurídica”. Nesse sentido é a lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, que retira da Teoria Pura do Direito, de Kelsen, as seguintes conclusões: “Na *Teoria pura do direito*, Kelsen enfrenta o problema da *revolução*. E, ao enfrentar tal problema, mostra como, juridicamente, é *revolução* toda modificação ilegítima da Constituição, ou seja, toda modificação da Constituição que se efetive por um caminho que não é o previsto nessa mesma Constituição para a sua própria modificação; é a modificação da Constituição contra a Constituição.

Daí decorre que, tanto é revolução, no sentido jurídico, aquilo que se denomina, na linguagem histórica ou política, golpe de Estado, como pode ser revolução, juridicamente falando, a revolução social, o fenômeno social revolução, propriamente dito. (...) Na caracterização jurídica, revolução é, em última análise, uma quebra de continuidade (...) quebra de continuidade no desenvolvimento da ordem jurídica. Não é a mudança da ordem jurídica pelos canais por ela

Segundo PAULO BONAVIDES, foi ROUSSEAU quem abriu caminho para a fixação do conceito jurídico de reforma constitucional, quando declarou que é “contra a natureza do corpo social impor leis que ele não possa revogar”.¹³

Certamente, por isso as constituições ocidentais contêm, invariavelmente, previsões de reforma de seus textos. No entanto, o processo de mudança varia conforme cada constituição.

Com base nessa variação, a doutrina classifica as constituições, no que toca à sua mutabilidade (ou estabilidade), em *flexíveis*, *semi-rígidas* e *rígidas*. JOSÉ AFONSO DA SILVA define com perfeição essas três espécies, nos seguintes termos:

Rígida é a *constituição* somente alterável mediante processos, solenidades e exigências formais especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares. Ao contrário, a *constituição* é *flexível* quando pode ser livremente modificada pelo legislador segundo o mesmo processo de elaboração das leis ordinárias. Na verdade, a própria lei ordinária contrastante muda o texto constitucional. *Semi-rígida* é a constituição que contém uma parte rígida e outra flexível, como fora a Constituição do Império do Brasil, à vista de seu art. 178.¹⁴

A Constituição Federal de 1988 é rígida, porque ela consagra, ao longo de seu texto, um processo muito mais solene e difícil na elaboração de

previstos a fim de adaptar-se a circunstâncias novas; e, sim, a modificação anormal da ordem jurídica; a alteração contra a normalidade por ela própria prevista” (in **O Poder Constituinte**, pp. 37-38.).

¹³ Jean Jacques Rousseau, **Considérations sur le Gouvernement de Pologne et sur la Réformation Projetée em Avril 1772**, p. 278, *apud*, Paulo Bonavides, **Curso de Direito Constitucional**, p. 197.

¹⁴ O teor desse dispositivo é o seguinte: “Art. 178. É só Constitucional o que diz respeito aos limites, e atribuições respectivas dos Poderes Políticos, e aos Direitos Políticos, e individuais dos cidadãos; tudo o que não é constitucional pode ser alterado, sem as formalidades referidas, pelas legislaturas ordinárias”.

emendas constitucionais (art. 60) do que o previsto para a formação das leis ordinárias (arts. 47 e 61). E essa rigidez se comprova porque “*é mais fácil* dar início a um projeto de lei do que a um projeto de Emenda Constitucional. É mais simples discutir e aprovar o projeto de norma em um turno de votação do que em dois turnos; é mais singelo obter a maioria simples para aprovação, a que alude o art. 47, do que a maioria de 3/5 exigida para a aprovação de Emenda à Constituição”.¹⁵

Voltando à doutrina de ROUSSEAU, citada por BONAVIDES, acabou prevalecendo, na Constituição Francesa de 1791, o direito de a nação poder alterá-la através dos meios nela previstos. “Estava assim assentado o *princípio jurídico* da reforma constitucional por obra do chamado poder constituinte derivado”.¹⁶

4. Poder constituinte originário e Poder constituinte derivado

Até mesmo na Antiguidade, havia na Grécia a noção da diferença entre as leis que estruturam a organização política e as demais. Assim, “Aristóteles, na *Política*, mostra ter presente a distinção entre as leis concernentes à organização do governo e as demais leis, isto é, as *leis constitucionais* e as *leis não constitucionais*, ou meramente *ordinárias*”.¹⁷ Contudo, apesar disso, os gregos ainda não tinham a noção de que essa diferença decorria de um poder especial, que servia de fundamento para os demais.

Isso somente veio a ocorrer nos fins do século XVIII, com o advento da teoria do poder constituinte, formulada por EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS (1748-1836), também conhecido por Abade ou Padre Sieyès.

¹⁵ Michel Temer, **Elementos de Direito Constitucional**, pp. 27-28.

¹⁶ Paulo Bonavides, **Curso de Direito Constitucional**, p. 198.

¹⁷ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, **O Poder Constituinte**, p. 3.

É por essa razão que PAULO BONAVIDES chama a atenção para que não se confunda o poder constituinte com sua teoria, pois o “poder constituinte sempre houve em toda sociedade política”,¹⁸ da mesma forma que a idéia de Constituição, em seu aspecto material, também sempre existiu.¹⁹

Também não se confundem os conceitos de *poder constituinte originário* e *poder constituinte derivado*.

O poder constituinte originário “faz a Constituição e não se prende a limites formais: é essencialmente político ou, se quiserem, extrajurídico”.²⁰ Por essa razão, MARCOS WACHOWICZ afirma que o seu alcance corresponde ao da própria Constituição, fruto de sua manifestação.²¹

No entanto, estamos certos de que, apesar de o poder constituinte originário, do ponto de vista jurídico, ser absoluto, ilimitado em atingir o seu

¹⁸ **Curso de Direito Constitucional**, p. 141.

¹⁹ Estamos nos referindo ao conceito material de Constituição, assim definido por PAULO BONAVIDES: “Do ponto de vista material, a Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. Tudo quanto for, enfim, conteúdo básico referente à composição e ao funcionamento da ordem política exprime o *aspecto material* da Constituição”.

“Debaixo desse aspecto, não há Estado sem Constituição, Estado que não seja constitucional, visto que toda sociedade politicamente organizada contém uma estrutura mínima, por rudimentar que seja” (in **Curso de Direito Constitucional**, p. 80.).

²⁰ Interessante notar que a atual Carta Política brasileira não é fruto de um processo de quebra formal da ordem jurídica anterior – a Constituição de 1967 – porque a Assembléia Nacional Constituinte da qual se originou foi prevista por uma Emenda Constitucional – a de nº 26, de 27/11/85. Mesmo assim, não há como negar que sua elaboração resultou do exercício de um poder constituinte originário, uma vez que essa Assembléia não estava adstrita às limitações que a Carta de 1967 impunha ao poder constituinte derivado. Nessa linha, é a lição de LUÍS ROBERTO BARROSO, *verbis*: “Por fim, a Constituição de 1988, sem qualquer dúvida, terá importado em descontinuidade material, haja vista que coroou um movimento popular reivindicatório pelo qual a soberania popular retomou para si o poder constituinte que lhe fora usurpado desde 1964. Poder-se-á cogitar da inexistência de descontinuidade formal, pelo fato de a Assembléia Constituinte que a elaborou haver sido convocada por emenda constitucional à Carta então vigente. Em nenhuma hipótese, contudo, será correto o argumento de que o Texto em vigor não terá sido fruto de um poder constituinte originário, porque convocado pelos órgãos do poder constituído anterior” (in **Interpretação e Aplicação da Constituição**, p. 64.)

²¹ **Poder Constituinte e Transição Constitucional**, p. 47.

único objetivo, que é o de criar a Constituição, do ponto de vista sociológico, estará sempre limitado aos princípios e valores que determinaram o seu exercício.

Exemplo disso é a Assembléia Nacional Constituinte responsável pela elaboração do que veio a ser a atual Constituição. Como havia sido o ponto máximo de um movimento popular pela redemocratização do País, que viveu mais de duas décadas sob um regime autoritário, não poderiam os seus membros ignorar o princípio democrático e, simplesmente, elaborar uma Constituição autoritária.

O poder constituinte derivado, por sua vez, “se insere na Constituição, é órgão constitucional, conhece limitações tácitas e expressas, e se define como poder primacialmente jurídico, que tem por objeto a reforma do texto constitucional”.²²

É por meio dele que as constituições rígidas se modificam, a fim de atender às novas necessidades, às novas forças do corpo social, sem que para isso seja necessário se recorrer à revolução, ou seja, à quebra da ordem jurídica.

Como o objeto de nossa análise limita-se ao estudo do poder de reforma constitucional e da alteração, por intermédio dele, das competências tributárias, uma vez que a questão examinada no capítulo seguinte cuida da constitucionalidade de uma emenda constitucional específica,²³ trataremos, a seguir, ainda que de forma sucinta, das limitações impostas àquele poder pela própria Constituição Federal de 1988.

²² Paulo Bonavides, **Curso de Direito Constitucional**, p. 146.

²³ A referência é à EC n. 33/2001.

5. Limitações ao poder constituinte derivado

Cabe ao poder constituinte derivado proceder à reforma da Constituição. No entanto, “é o próprio constituinte originário quem regula o processo de criação de novas normas constitucionais, bem como determina o conteúdo que possam ter”.²⁴ No primeiro caso, por meio das limitações formais, e, no segundo, através das limitações materiais ou cláusulas pétreas. Assim, aquele primeiro encontra-se limitado por esse último.

Todavia, pode ocorrer que o poder constituinte derivado extrapole esses limites. Nesse caso, duas são as hipóteses: a) as normas por ele criadas são declaradas inconstitucionais, nos termos previstos pela própria Constituição; b) essas normas permanecem no sistema e passam a ser aplicadas, caso em que elas substituem a ordem jurídica anterior.²⁵

Os limites que a Constituição Federal de 1988 impõe ao exercício do poder constituinte derivado são, a nosso ver, de duas ordens: a) formais; e b) materiais.²⁶

²⁴ Luís Roberto Barroso, **Interpretação e Aplicação da Constituição**, p. 62.

²⁵ Nesse sentido é a lição de OTTO BACHOF: “Uma lei de alteração da Constituição (isto é, na medida em que se trate da Lei Fundamental, uma lei de alteração do *texto* da Constituição (...) pode infringir, formal ou materialmente, disposições da Constituição formal. Dá-se o *primeiro* caso quando não são observadas as disposições *processuais* prescritas para a alteração da Constituição; ocorre o *último* quando uma lei se propõe alterar disposições da Constituição contrariamente à declaração da *imodificabilidade* destas inserta no documento constitucional: assim, por exemplo, uma lei de alteração da Lei Fundamental que, contra o disposto no art. 79, nº 3, eliminasse a articulação da Federação em Estados federados ou o princípio da participação destes na legislação, ou lesasse os princípios assentes nos arts. I e 20. Não é necessário mostrar mais pormenorizadamente que a lei de alteração, embora sendo ela própria uma norma constitucional formal, seria, num como no outro caso, ‘inconstitucional’”. (**Normas Constitucionais Inconstitucionais?**, pp. 52-53.). E, adiante, acrescenta o mesmo autor: “Ora, se uma alteração da Constituição, apesar da sua ‘inconstitucionalidade’ (formal ou material), se impõe, se o direito assim produzido adquire, portanto, positividade, e se também à sua obrigatoriedade se não levantam dúvidas, provenientes da infracção de direito suprapositivo, então o novo direito ter-se-á tornado ele próprio, daí em diante, direito constitucional vigente”. (op. cit., mesma página.).

²⁶ Isso porque incluímos os chamados *limites circunstanciais* entre os limites formais, conforme se verá adiante no texto.

A primeira limitação formal consiste no próprio processo especial previsto pela Constituição para a elaboração de emendas. De fato, a Carta Política, no art. 59, que trata do *processo legislativo*, indica como uma de suas modalidades a *elaboração de emendas à Constituição*. Daí a conclusão do Professor MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO:

Disto pode-se depreender que, para ela, o poder de emendar não tem natureza distinta do de legislar. E reforça esta visão o fato de que a elaboração da emenda se dá no campo do Congresso Nacional, como a da lei, não sendo necessário, por exemplo, o referendo popular. Nesse quadro, a emenda não passaria de ato normativo que difere dos demais por um procedimento especial, agravado, como ocorre com a lei complementar em comparação com a lei ordinária.²⁷

É tão importante o respeito a esse processo especial que a doutrina, de uma forma geral, indica como *limitação material implícita* a proibição de emenda que tenha como objeto a sua alteração,²⁸ fato que reforça a nossa idéia de classificá-lo como *limite formal* à atuação do poder constituinte derivado.

Além disso, a via permanente²⁹ de reforma constitucional prevista na atual Carta Política está limitada, não só por esse processo de

²⁷ **O Poder Constituinte**, p. 238.

²⁸ Conforme ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA, ao tratar das limitações materiais implícitas ao poder de reforma: “se pudessem ser mudadas pelo poder de emenda ordinário, de nada adiantaria estabelecer vedações circunstanciais ou materiais a esse poder. São elas: (...) (3) ‘as relativas ao processo da própria emenda’, distinguindo-se quanto à natureza da reforma, para admiti-la quando se tratar de tornar mais difícil seu processo, não a aceitando quando vise atenuá-lo” (in **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 68).

²⁹ O adjetivo “permanente” está a indicar o processo previsto no art. 60 da Constituição Federal, em confronto com o outro, relativo à revisão constitucional, previsto no art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com grau inferior de rigidez, em razão de sua finalidade, que era a de facilitar a utilização desse mecanismo excepcional e transitório de reforma.

elaboração das emendas constitucionais, especial, mais difícil e demorado,³⁰ mas, também, por ele ser diverso daquele fixado pela Assembléia Nacional Constituinte, cujos trabalhos resultaram no texto hoje em vigor.

Nesse contexto, será inconstitucional, por vício formal, a emenda que não respeitar o procedimento exposto no art. 60, incisos I, II, III, §§ 1º, 2º, 3º e 5º (este último parágrafo veda que a matéria constante de PEC rejeitada seja objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa) da Constituição Federal de 1988.

As *limitações circunstanciais*, no que concordamos com MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO,³¹ podem ser vistas, também, como um aspecto das limitações formais.³² Por meio delas, a Constituição veda a elaboração ou promulgação de emendas na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. O importante é fixar a razão dessa proibição, conforme expõe o já citado autor, *verbis*:

A razão disto é que as medidas apontadas importam numa anormalidade política. Assim, presumem um ambiente desfavorável à apreciação objetiva da proposta. No tocante ao estado de sítio e ao estado de defesa (modalidade atenuada daquele), ocorre uma suspensão de garantias – portanto uma restrição ao exercício de direitos fundamentais – que não é propícia a tal apreciação. Por isso, já constava do direito anterior a vedação, estando eles em vigor, mas não se levava em conta a intervenção federal.³³

³⁰ Comprovado pela exigência de votação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional, além de exigir *quorum* qualificado (3/5 dos votos dos respectivos membros) e impor restrições à iniciativa do projeto de emenda constitucional.

³¹ Ensina o autor citado: “Pode-se incluir entre os aspectos formais a proibição de discutir e votar, ‘na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio’, proposta de Emenda” (in **O Poder Constituinte**, p. 241).

³² Eventuais divergências nessa classificação, quanto às limitações formais e circunstanciais, não prejudicam o desenvolvimento do tema.

³³ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, **O Poder Constituinte**, p. 241.

Pode-se ainda acrescentar que, em tais situações excepcionais, qualquer manifestação do poder constituinte derivado seria de legitimidade contestável, uma vez que o corpo social não teria como tomar posições em relação a ele. Assim, considerou o legislador constituinte originário que é melhor não exercer o poder de reforma da Constituição Federal naquelas circunstâncias.

Em síntese, podemos concluir que, por meio dessas *limitações formais*, a Constituição impõe ao órgão responsável pelo exercício do poder de reforma que atue nos estritos termos nela expressamente estatuídos, sob pena de “sua obra sair viciada, ficando mesmo sujeita ao sistema de controle de constitucionalidade, como outras normas jurídicas”.³⁴

No entanto, são as *limitações materiais* ou as chamadas *cláusulas pétreas* as que provocam mais discussões entre os doutrinadores. Isso ocorre porque elas afetam os princípios e valores máximos consagrados pela Constituição.

Por intermédio das *limitações materiais*, o poder constituinte originário veda ao poder constituinte derivado qualquer pretensão de alterar certos valores e princípios nucleares ao sistema. Assim, determinada matéria inserta no texto constitucional torna-se imutável. Se alterada, a própria Constituição desaparece.

As *limitações materiais* ou *cláusulas pétreas* estão assim discriminadas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal: “§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais”.

³⁴ José Afonso da Silva, **Poder Constituinte e Poder Popular**, p. 231.

Primeiramente, deve-se atentar para o significado da expressão *tendente a abolir*, contida no enunciado. Através dela, o constituinte originário tentou ampliar o âmbito da proibição, de forma a incidir sobre qualquer projeto de emenda que possa, de alguma forma, extirpar todos aqueles princípios do sistema, ou apenas um deles, ainda que de forma indireta.

Exemplo dessa hipótese consiste numa proposta de emenda constitucional que alterasse o processo legislativo de forma a concentrar no Chefe do Executivo poderes suficientes para anular a vontade emanada do Poder Legislativo na elaboração das leis ordinárias (por exemplo, o sistema de vetos presidenciais), esvaziando o princípio da separação dos poderes.

Já os incisos I e IV do art. 60, que tratam, respectivamente, do princípio federativo e dos direitos e garantias individuais, têm estreita relação com o poder constituinte derivado quando este adentra no campo tributário, com nítido propósito de ampliar ou extinguir competências tributárias.

6. Competência tributária e reforma constitucional

De tudo o que foi exposto, não podemos concordar com aqueles que sustentam a inviabilidade de alteração da distribuição das competências tributárias fixadas no texto original da Constituição Federal de 1988. A nosso ver, a modificação dessa partilha de poder é possível dentro de nosso sistema jurídico, desde que respeite o princípio federativo, o qual se baseia na autonomia das diversas pessoas políticas, e os direitos e garantias individuais.³⁵

³⁵ Em sentido contrário à nossa posição está a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, nos seguintes termos: “O requisito da indelegabilidade proíbe que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo a outra pessoa, simplesmente pela circunstância de que estaria sendo violado o princípio federativo, que conferiu a cada esfera de governo tributos e receitas distintas. A intransferibilidade nem mesmo seria viável por Emenda à Constituição, em face da

A propósito, confira-se a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA,³⁶ que assim reforça a idéia:

Ademais, convém que recordemos que a competência tributária é concedida às pessoas políticas pela Constituição. Sendo assim, só pode extinguir-se por vontade do poder constituinte (originário ou derivado). Enquanto isto não acontece, ela continuará existindo.³⁷

Nesse mesmo sentido é a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

(...) a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprouver ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio “federação e autonomia dos municípios”. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada

vedação categórica contida no inciso I, § 4º, do art. 60, de seu texto, por implicar na abolição da forma federativa do Estado. Portanto, não pode a União transferir aos Estados o exercício da competência para instituir quaisquer espécies de empréstimos compulsórios, porque o art. 149 conferiu-lhe competência exclusiva” (in **Curso de Direito Tributário**, p. 120).

Data maxima venia, não comungamos desse entendimento. Isso porque, a nosso ver, pode uma emenda constitucional alterar competências tributárias, até mesmo passar uma espécie de tributo (empréstimo compulsório), do âmbito de competência de uma pessoa política (União), para outras (Estados ou Municípios), quando essa mudança não malferir o princípio da autonomia, suporte do princípio federativo. Assim, mantida a autonomia, não vislumbramos inconstitucionalidades em possíveis emendas com essas características.

Inconstitucional, por exemplo, seria uma emenda que retirasse o ICMS da competência dos Estados, passando-a para a União (que já comporta a maior parcela do poder de tributar, que lhe dá uma enorme fonte de receitas, sem a respectiva compensação) porque aí sim estaríamos diante de uma flagrante violação do princípio da autonomia.

³⁶ Confira-se o excerto citado no capítulo anterior (item 4.5), da lavra desse mesmo autor.

³⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 589.

reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.³⁸

Isso ocorre também porque, conforme já estudado, a competência tributária não pode sofrer alterações por meio da legislação infraconstitucional, em razão dos contornos e características que o Texto Magno lhe confere. Contudo, nada impede que essas modificações advenham de uma reforma constitucional, desde que não extrapolem os limites insertos no seu art. 60, § 4º, isto é, não violem as chamadas cláusulas pétreas.

De fato, conforme já dito, desde que não atentem contra o princípio federativo, fundado na autonomia das pessoas políticas, ou contra os direitos e garantias individuais, pode o poder constituinte derivado adentrar nessa matéria e, conseqüentemente, alterar a discriminação de competências tributárias fixada pela Constituição.

Aliás, na égide da atual Carta Política, isso já ocorreu inúmeras vezes, conforme alerta PAULO DE BARROS CARVALHO, no trecho acima transcrito, ora com extinções de competências tributárias, ora com ampliações, e em nenhum dos casos considerou-se que as respectivas emendas eram inconstitucionais por violarem aqueles princípios.

Como exemplo, podemos citar a Emenda Constitucional nº 3/1993, que extinguiu o adicional do imposto de renda, de competência dos Estados, e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios.³⁹ À época ninguém sustentou que o

³⁸ **Curso de Direito Tributário**, p. 219.

³⁹ Eis o teor dos artigos da referida emenda que trataram dessas questões: “**Art. 3º.** A eliminação do adicional ao Imposto sobre a Renda, de competência dos Estados, decorrente, desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a dois e meio por cento no exercício financeiro de 1995”.

princípio federativo estava ameaçado, provavelmente pela pequena importância financeira que esses tributos representavam nos orçamentos daquelas pessoas políticas ou, em razão de alguma compensação, também financeira, que tenham recebido.

O mesmo se diga em relação à Emenda Constitucional nº 12/1996, que outorgou competência à União para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF).

Ainda podemos citar a Emenda Constitucional nº 39/2002, que atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e, também, a Emenda Constitucional nº 41/2003, que conferiu a todas as pessoas políticas competência, antes inexistente, para cobrar contribuição previdenciária de seus servidores inativos.

Em nenhum desses casos houve declaração de inconstitucionalidade das referidas emendas por causa da alteração que impunham ao então sistema de discriminação de competências tributárias, fixados na Constituição Federal.

Portanto, é possível concluir que o só fato de uma emenda constitucional alterar a discriminação das competências tributárias posta na Constituição não significa, *prima facie*, uma violação ao princípio federativo, como consequência de um atentado ao princípio da autonomia dos entes federados. É preciso que se faça um exame específico para chegar a tal conclusão.

“**Art. 4º.** A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício financeiro de 1995”.

Esses não são os únicos exemplos que comprovam a possibilidade de se alterar a competência tributária mediante a reforma constitucional. Muitos outros existem, mas, sobre um deles, refere-se, especificamente, o capítulo seguinte, qual seja, a questão relativa à constitucionalidade da Emenda Constitucional n. 33/2001, que, ampliando a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, previu a possibilidade de instituição do ICMS na importação de bens, realizada por pessoa (física ou jurídica) que não seja contribuinte habitual do imposto.

No capítulo seguinte, portanto, não examinaremos todas as modificações inseridas no texto constitucional pela Emenda Constitucional n° 33, 11 de dezembro de 2001, mas, apenas, a que conferiu nova redação à alínea “a”, do inciso IX, § 2º, do art. 155.

CAPÍTULO 5

A CONSTITUCIONALIDADE DA EC 33/2001 NA PARTE EM QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 155, § 2º, IX, “a”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1. **A incidência do ICMS na importação de bem realizada por pessoa física: a alteração do preceito constitucional e a evolução jurisprudencial sobre a questão, diante da antiga e da nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988**

A questão relativa à instituição do ICMS na importação abrangendo como sujeito passivo o particular, não comerciante, que importa bens para uso próprio, sempre gerou controvérsias, mesmo sob a égide da redação anterior do dispositivo em tela (CF, art. 155, § 2º, IX, “a”), que tinha o seguinte teor:

Art. 155. (...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do

estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

Durante a vigência desse texto, muito se discutiu se o particular que importava bem (automóvel, avião, barco etc.) para uso próprio poderia ser contribuinte do ICMS, diante do desenho constitucional do imposto, que apontava, em seu arquétipo, como hipótese de incidência possível, a operação jurídica de transmissão de titularidade de mercadorias praticada pelo comerciante, pelo industrial ou pelo produtor, categorias às quais não se enquadrava o particular (pessoa física). Nesse sentido leciona ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *verbis*:

Podemos afirmar, portanto, que por meio de ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) *de dar* uma mercadoria. De sorte que notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o *ato jurídico mercantil*. É, pois, uma modalidade de imposto sobre atos jurídicos (na clássica classificação de Amílcar de Araújo Falcão). No mesmo sentido, Pontes de Miranda frisava que o ICMS é “imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual... de que se irradia a circulação”.¹

O Professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, seguindo essa mesma linha, também afirma ser incabível o ICMS que tenha como fato imponible a importação de bem realizada pelo particular em período anterior à vigência da nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, dada pela EC 33/2001, uma vez que a antiga redação do dispositivo não autorizava os Estados e o Distrito Federal a instituí-lo na hipótese em exame, confira-se:

¹ ICMS, p. 54.

Encontravam-se desoneradas do tributo as pessoas físicas que realizavam importações pela circunstância de a Constituição Federal de 1988 haver cogitado de “mercadorias” (vinculadas a produtores, industriais e comerciantes), e “bem destinado a ativo fixo ou consumo do estabelecimento” (vinculado a pessoa jurídica contribuinte do ICMS), não tendo nenhuma pertinência jurídica cogitar-se de norma impositiva recaindo sobre particulares. Além disso, a pessoa física não tem estabelecimento (conceito de direito mercantil), mas domicílio residencial (âmbito civil).²

Contudo, apesar dessas considerações da doutrina, a jurisprudência, inicialmente, fixou outro entendimento – o de que o ICMS incidia naquelas hipóteses, conforme atesta ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Diante desse dispositivo, a jurisprudência parecia pacificada no sentido de que cabia ICMS mesmo nos casos de importação de bens de consumo, efetuada por simples particular (pessoa física). (...).

Também o STJ, nos REsp 37.648-3/SP (DJU 11.10.1993), 30.576-0-SP (DJU 21.3.1994, p. 5.459) e 31.383-5-SP proclamou que incidia ICMS no recebimento pelo importador, pessoa física, da mercadoria por ele importada do exterior, ainda que se tratasse de bem destinado a seu uso próprio.³

Essa orientação acabou cristalizada nas seguintes súmulas do STJ: a) Súmula 155: “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio”; b) Súmula 198: “Na importação de veículo próprio por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.

² **A Importação no Direito Tributário**, p. 123.

³ **ICMS**, p. 71.

O Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA aponta com precisão uma das razões que serviram de fundamento para essa jurisprudência:

Certamente contribuiu para que se firmasse esta orientação jurisprudencial, o receio de que, sufragando a tese contrária, os particulares passassem a importar diretamente seus bens de consumo (isto é, sem a intermediação do importador, do atacadista e do varejista), diminuindo sensivelmente a arrecadação do Estado (ou do Distrito Federal) e institucionalizando a concorrência desleal do produto estrangeiro com o nacional (este onerado com a carga econômica do ICMS).

Contudo, ainda sob a égide da redação original da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal, ao contrário da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, no RE nº 203.075-9/DF, por maioria de votos, em Sessão Plenária, decidiu pela impossibilidade de o ICMS incidir na importação de bem feita por particular (pessoa física). Confira-se, a propósito a ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.⁴

E o fez com base no entendimento de que o ICMS era um imposto que incidia sobre a cadeia produtiva, cuja hipótese de incidência tinha como aspecto material uma operação de natureza mercantil, classe a que não se incluía a mera importação realizada pelo particular (não comerciante). Baseava-se o argumento no fato de o dispositivo constitucional referir-se somente a *mercadoria* e a *estabelecimento*, conceitos inerentes à atividade comercial, o que, no entendimento do Excelso Pretório, demonstrava a clara intenção do legislador constituinte em apenas tributar os atos de comércio.⁵

Como segundo argumento, fixaram os votos vencedores que não era possível aplicar o princípio da não-cumulatividade naquelas importações, “pois somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.⁶

Foi esse precedente que deu origem à Súmula 660 da Suprema Corte, que tem o seguinte teor: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

⁴ Acórdão publicado no DJU em 29/20/99. RTJ 171/684.

⁵ Conforme anota ALCIDES JORGE COSTA (in **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 51), o ICMS foi inserido em nosso sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, então sob a sigla ICM, pois não incidia sobre nenhuma prestação de serviços, ao contrário do que ocorre atualmente. Em sua origem possuía alíquota uniforme para todas as mercadorias, já era não-cumulativo, e não incidia sobre a venda a varejo de gêneros de primeira necessidade, realizadas diretamente a consumidor, assim definidos pelo Poder Executivo Estadual. (art. 12, §§ 1º e 2º, da EC nº 18/65).

⁶ RE 203.075 – Plenário – RTJ 171/684. Excerto extraído do voto do Min. Maurício Corrêa, o primeiro a divergir dos votos do então Relator, Ministro Ilmar Galvão e do Ministro Nelson Jobim, que admitiam a incidência do ICMS.

Portanto, estava firmada a jurisprudência no sentido da inexigibilidade do ICMS em relação à importação feita por pessoa física, isto é, pelo não contribuinte habitual do imposto.⁷

Contudo, embora essa Súmula tenha sido aprovada na Sessão Plenária de 24/09/2003, o seu enunciado refere-se às hipóteses anteriores ao advento da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001,^{8 e 9} que

⁷ Sobre essas orientações divergentes da jurisprudência, refletidas nas Súmulas 155 e 198 do STJ e na Súmula 660 do STF, é interessante notar a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “A opção por uma destas duas alternativas passava necessariamente pela ideologia do aplicador, que só seria superada quando o STF dirimisse, em definitivo, a controvérsia. Por quê? Porque, aí, ele teria, no exercício de suas funções típicas, declarado peremptoriamente o conteúdo da norma constitucional.

Aqui estamos repetindo clássicas lições de Kelsen, para quem toda norma jurídica traça uma moldura, dentro da qual cabem diversas interpretações. A opção por uma delas é puramente política. Depende da ideologia do aplicador” (in **ICMS**, p. 72).

⁸ RREE nºs 191.346 (RTJ 168/329), 202.714 (DJ de 05/02/99), 196.472 (DJ de 01/10/99), 185.789 (DJ de 19/05/2000) e 266.921 (24/11/2000), além, evidentemente, do RE 203.075-9/DF.

⁹ A comprovar esse entendimento estão as notas taquigráficas da Sessão Plenária de 24/09/2003, na qual o STF aprovou a atual redação da Súmula 660, *verbis*: “O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR) – Sr. Presidente, nós aprovamos, e fica cada vez mais difícil afirmar alguma coisa acerca desse periódico. Nós afirmamos a Súmula 660, segundo a qual ‘não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto’”. Sucede que a Emenda Constitucional nº 33 tem opinião contrária, exatamente para elidir a nossa jurisprudência veio a dispor, no novo art. 155, § 2º, IX, alínea “a”, que incidirá (...). O SR. MINISTRO CEZAR PELUSO – Então, podemos salvar a súmula, redigindo: “antes da Emenda...” O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR) – Aí o Tribunal decidirá se colocamos. O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO – Acho que ela deve persistir para os casos residuais. Apenas uma nota à Emenda nº 33. O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Põe um clássico asterisco. O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR) – Na vigência anterior à Emenda Constitucional nº 33. O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Vai acrescentar isso? O SR. MINISTRO CEZAR PELUSO – Na redação. “Antes do início de vigência da Emenda nº 30 (sic), não incide...” O SR. MINISTRO MARCO AURÉLIO – Como se tivéssemos a emenda como inconstitucional. Aí vai gerar dúvidas. O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Ficaria: não incide ICMS na importação de bem por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto até a vigência da Emenda Constitucional nº 33/2001. O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Mas aí não estaríamos afirmando a constitucionalidade da emenda? O SR. MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, o vocábulo “até” quer dizer, essa jurisprudência diz respeito aos casos residuais. O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Designei uma comissão de assessores, dois do Ministro Sepúlveda Pertence e um do meu gabinete, para fazer a revisão de tudo. O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR) – Sobre todas as súmulas superadas. Prometo submeter ao Tribunal, na próxima sessão, a redação. O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Fica, por ora, mantida a redação do jeito que foi feita antes da assunção da Emenda Constitucional nº 33. O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Não significa um atestado de validade antecipada da Emenda?

promoveu sensível modificação no enunciado do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, o qual passou a conter a seguinte redação, *verbis*:

Art. 155. (...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de *bem ou mercadoria* importados do exterior *por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer seja sua finalidade*, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado *o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*; (os destaques são nossos).

Extrai-se do texto que a emenda constitucional ampliou a competência dos Estados e do Distrito Federal para possibilitar a incidência do ICMS na importação, não somente sobre a aquisição de *mercadorias* no exterior, mas também sobre a compra de *bens*. Foram também definidos como contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não sejam contribuintes habituais do ICMS. Tornou-se, ainda, irrelevante a finalidade da importação, ou seja, passou a ser indiferente a eventual posterior operação de circulação.

Enfim, “o legislador constituinte derivado procurou ser o mais abrangente possível e com isso vencer os limites à incidência do ICMS, impostos pelo Supremo Tribunal Federal”.¹⁰

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (RELATOR) – Não, porque a jurisprudência é anterior à Emenda e esta, evidentemente, tocou no assunto. O SR. MNISTRO MAURÍCIO CORRÊA (PRESIDENTE) – Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, V. Exa., como sempre, é o Relator das novas propostas de emenda” (STF – Sessão Plenária de 24/09/2003).

¹⁰ Schubert de Farias Machado, A EC 33 e o ICMS na Importação. **O ICMS e a EC 33**, p. 217.

Agora, por força da EC 33/2001, o ICMS incidirá também sobre as hipóteses antes protegidas pela Súmula 660 do Supremo Tribunal Federal, conforme atesta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Assim, considerando que o novo texto constitucional ampliou o rol de contribuintes, deve ficar prejudicada a postura assumida pelo STF (“não incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas e sociedades civis”), relativamente aos fatos geradores realizados após a edição da legislação ordinária competente, observado o princípio da anterioridade.

A LC 114, de 16.12.2002 (art. 4º, parágrafo único), dispôs: “É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja sua finalidade; (...) III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados”.¹¹

ROQUE ANTONIO CARRAZZA também segue essa linha, ao afirmar que “a prevalecer esta ‘nova’ redação, terá agora que pagar ICMS a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio”.¹² Contudo, sustenta, em seguida, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 33/2001, nos seguintes termos:

Com esta marota alteração, abateu-se, em pleno vôo, jurisprudência que começava a seguir a trilha da melhor doutrina.

É a velha *política* do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.

¹¹ **A Importação no Direito Tributário**, p. 125.

¹² **ICMS**, p. 73.

Sustentável, no entanto, que, por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-Importação, a Emenda Constitucional 33/2001 feriu *direito fundamental do contribuinte* (cláusula pétrea), sendo, neste ponto, inconstitucional. (...)

Este, na realidade, é um ICMS novo, que nada tem a ver com o ICMS previsto originariamente pela Carta de 1988 para incidir sobre importação de produtos, inserindo-os no ciclo econômico.¹³

Parte importante da doutrina tem sistematicamente condenado essa prática denominada de *correção legislativa de decisões judiciais*. A título de exemplo, confira-se o seguinte excerto da lavra do professor EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ao tratar da questão ora sob análise:

A possibilidade de haver incidência do ICMS sobre a importação, por não contribuintes, de bens ou mercadorias, foi o alvo buscado por esta alteração, quiçá, uma “represália” à firme posição em contrário adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

O que se pretendeu, pois, em última análise, foi, se não “cassar”, no mínimo “costear”, por meio de emenda constitucional, diretriz jurisprudencial da nossa mais alta Corte de Justiça, que contrariava o interesse arrecadatório dos Estados, além de desagradar empresas que operam em alguns setores do mercado interno, incomodadas com o maior potencial competitivo de produtos estrangeiros, similares ou produzidos localmente, e importados com menor tributação.¹⁴

A crítica é válida, pois essa prática infelizmente tem se tornado corriqueira em nossa história constitucional recente. Entretanto, estamos certos

¹³ Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 73.

¹⁴ ICMS – A importação de bens e a EC nº 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB**, p. 395.

que as emendas constitucionais dela resultantes não podem ser, por esse motivo, tidas por inconstitucionais, pois, juridicamente, não há nenhum princípio ou regra que impeça tal conduta do Poder Legislativo.

Não podemos nos esquecer que um dos pilares do Estado brasileiro é o princípio da separação dos poderes, segundo o qual os três poderes se relacionam de forma harmônica e independente. Ora, a correção legislativa de decisões judiciais não consiste numa interferência direta do Poder Legislativo sobre o Poder Judiciário, isto é, não viola esse princípio. No ponto, pertinente é a lição de RICARDO LOBO TORRES:

Às vezes a emenda constitucional serve para corrigir a jurisprudência firmada pelos Tribunais, quando com ela não concorda o legislador. Assim aconteceu entre nós com a Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, que corrigiu a evidentemente errônea jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente em tema de ICM.¹⁵

Aliás, nem mesmo uma decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no exercício de sua competência para efetuar o controle concentrado da constitucionalidade das leis é vinculativa para o Poder Legislativo. Assim, nada impede que uma lei inconstitucional venha a ser reeditada, mesmo que, no futuro, possa, novamente, ser expurgada do sistema jurídico pelo órgão máximo do Poder Judiciário. Esse é o entendimento assente no próprio Pretório Excelso, conforme se verifica do seguinte aresto:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei estadual. Tributo. Taxa de segurança pública. Uso potencial do serviço de extinção de incêndio. (...) Liminar concedida pelo STF. Edição de lei posterior, de outro Estado, com idêntico

¹⁵ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 39.

conteúdo normativo. Ofensa à autoridade da decisão do STF. Não caracterização. Função legislativa que não é alcançada pela eficácia *erga omnes*, nem pelo efeito vinculante da decisão cautelar na ação direta. (...) A eficácia geral e o efeito vinculante de decisão, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, só atingem os demais órgãos do Poder Judiciário e todos os do Poder Executivo, não alcançando o legislador, que pode editar nova lei com idêntico conteúdo normativo, sem ofender a autoridade daquela decisão.¹⁶

Ora, se até mesmo nessa situação limite o Supremo Tribunal Federal admite que o Poder Legislativo pode editar nova lei, contrária a seu entendimento, não há como negar a possibilidade de o fazer via emenda constitucional, com o intuito de superar uma determinada Súmula.

A nosso ver, o legislador, no caso em exame, diante da celeuma em torno do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, quis apenas explicitar o seu o real conteúdo. Ou seja, utilizou-se da denominada *interpretação autêntica*, que consiste na interpretação feita pelo próprio legislador, mediante a elaboração de outra lei, denominada como *lei interpretativa*.

Assim, tendo em vista o debate gerado em face do teor do dispositivo anterior, pode o legislador constituinte tentar debelá-lo com mediante a alteração de sua redação a fim de produzir uma mensagem explícita de seu conteúdo. Não vemos nessa conduta nenhuma inconstitucionalidade.

¹⁶ STF – Tribunal Pleno – Rcl-Agr 2617/MG – Rel. Min. Cezar Peluso – Julg. 23/02/05 – DJ de 20/05/05.

Fixada a moldura fática, cabe agora, após tudo o que já se estudou nos capítulos anteriores, principalmente, no quarto, se a EC 33/01 realmente extrapolou os limites impostos ao poder constituinte derivado, uma vez que, ante a ausência de provocação, ao menos até este momento, a Suprema Corte não analisou, ainda, essa questão.¹⁷

2. A constitucionalidade da ampliação da competência tributária decorrente da EC 33/2001

Já vimos nos capítulos anteriores que a ordem jurídica nacional, estatuída pela atual Constituição Federal, admite modificação das competências tributárias fixadas na Carta Magna, desde que operada em nível constitucional.¹⁸ Aliás, muitos foram os exemplos já citados neste trabalho.¹⁹

¹⁷ Importante registrarmos que, certamente, virá uma decisão futura acerca do tema versado neste último capítulo – a constitucionalidade da EC 33/2001 – mas isso, em nosso entendimento, não desferirá um golpe de morte neste trabalho, uma vez que o tema nele analisado tem abrangência muito maior, concernente aos limites do poder reformador da Constituição e à alteração da discriminação das competências tributárias fixadas pelo poder constituinte originário. Nos últimos anos, são inúmeros os exemplos de emendas constitucionais com esse fim, entre as quais podemos citar a que permitiu a incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores aposentados e a que previu a possibilidade de o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública. Eis aí, a nosso ver, a importância do tema.

A questão versada neste capítulo serve, então, como experiência para confirmar os enunciados fixados nos capítulos anteriores. Assim, a futura decisão do STF sobre a constitucionalidade da EC 33/01 não afetará, por exemplo, a conclusão passível de ser extraída do Capítulo 4, no sentido de que emendas constitucionais, em nosso atual sistema jurídico, podem, em princípio, modificar a discriminação das competências tributárias fixadas na Constituição Federal.

¹⁸ Esse nosso entendimento está fundado, também, nas lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e PAULO DE BARROS CARVALHO, já transcritas ao longo dos terceiro e quarto capítulos. Contudo, pedimos licença para transcrevê-las mais uma vez a fim de reforçar a idéia.

Nesse sentido, por duas vezes citamos o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, plasmado em duas passagens de sua obra **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Na primeira delas o autor, ao tratar de uma das características da competência tributária – a *inalterabilidade* –, afirma que só a Constituição pode ampliar ou restringir as competências tributárias das pessoas políticas, por meio da atuação do poder constituinte derivado. Eis as suas palavras, *ipsis litteris*: “O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. *Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional*” (op. cit., p. 590.). Ao tratar de outra característica da competência tributária – a *incaducabilidade* – o mesmo

Contudo, um exemplo merece agora especial atenção. Trata-se do antigo ICM na importação, instituído pela Emenda Constitucional 23/83,²⁰ que alterou a CF/67²¹ de forma a ampliar a competência tributária das pessoas políticas que, antes dessa emenda, não possuíam autorização para instituir aquele tributo nas importações. Assim, entendemos importante este pequeno esboço histórico, traçado por SCHUBERT DE FARIAS MACHADO:

Diante da resistência dos importadores, o Supremo Tribunal Federal deu a solução, dizendo o conceito constitucional de *mercadoria*, como sendo um *bem* que integra a cadeia comercial, destinado à revenda, até porque não pode ser tomado em separado da expressão *operações de circulação de mercadorias*. Assim, depois de inúmeras e reiteradas decisões, em dezembro de 1976, o STF firmou sua orientação na Súmula nº 570, a saber: “O ICM não incide sobre a importação de bens de capital”.

autor reforça a idéia: “Ademais, convém que recordemos que a competência tributária é concedida às pessoas políticas pela Constituição. Sendo assim, *só pode extinguir-se por vontade do poder constituinte (originário ou derivado)*. Enquanto isto não acontece, ela continuará existindo” (op. cit. p. 589.) (em ambas as citações os destaques são nossos.). Em outro trecho de sua obra o autor fixa, ainda, que “a autonomia municipal não é uma *cláusula pétrea*. O Congresso Nacional, no exercício de seu *poder constituinte derivado*, pode, querendo, aprovar emenda constitucional que venha a diminuir ou, mesmo, a eliminar a autonomia dos Municípios” (op. cit., p. 150).

A doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO também segue nesse sentido, conforme anotamos no item 6 – Competência tributária e reforma constitucional – do capítulo anterior. No excerto então transcrito, o autor discursava, também, a respeito da *inalterabilidade* da competência tributária, deixando, evidente, contudo, que essa era uma característica que não impedia a sua alteração por meio de uma reforma constitucional. A propósito, confira-se: “(...) a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprouver ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio “federação e autonomia dos municípios”. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves” (**Curso de Direito Tributário**, p. 219.).

¹⁹ Confira-se o Capítulo 4, item 6.

²⁰ Emenda que conforme vimos no item anterior consiste numa forma de correção legislativa de decisões judiciais.

²¹ Para os autores que entendem ser o AI-5, de 13/12/68 uma nova Constituição, estaríamos diante da CF/69.

Os Estados não desanimaram do propósito de incrementar a arrecadação e, para vencer a referida Súmula 570, conseguiram alterar a Constituição de 1969, com a Emenda nº 23/83, incluindo o § 11, ao seu artigo 23, que permitiu a incidência do ICM “também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”.

A doutrina explicou esta alteração, esclarecendo que se trata de uma exceção. Realmente, na medida que permite a tributação de algo que não é mercadoria, é norma que excepciona o âmbito de incidência do ICMS. Como toda norma de exceção, deve ser interpretada de forma restrita. A referida emenda à Constituição de 1969 alargou o campo de incidência do ICM, mas o fez apenas e na exata medida a permitir a incidência do imposto nas entradas dos *bens* importados do exterior que fossem destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Conforme Hugo Machado, outros casos que não envolvessem *circulação de mercadorias* continuariam fora da incidência deste imposto.²²

A Constituição Federal de 1988 manteve essa exceção, e a redação original de seu art. 155, § 2º, IX, “a”, era equivalente àquela do § 11, do art. 23 da Carta Política de 1967/1969. Portanto, a EC 33/2001, ao alterá-lo, simplesmente ampliou,²³ mais uma vez, a abrangência do ICMS para fazê-lo incidir, também, sobre fatos antes inalcançáveis.

Note-se que a ampliação da competência tributária resultante da aplicação da EC 33/2001 não é novidade em nossa história constitucional, muito menos em relação ao próprio ICMS na importação.

²² A EC 33 e o ICMS na Importação. **O ICMS e a EC 33**, p. 212.

²³ Ao nosso estudo não importa o debate se a EC 33/01 simplesmente ampliou o âmbito de incidência do ICMS ou se criou um tributo novo, sob essa mesma sigla, porque, a nosso ver, o poder constituinte derivado pode fazer as duas coisas, sem recair em inconstitucionalidade.

Logo, o estudo dessas duas emendas constitucionais (EC 23/83 e EC 33/01) corrobora o argumento já defendido quanto à possibilidade de ampliação da competência tributária dos entes políticos pela via permanente de reforma, não sendo possível afirmar, de plano, a inconstitucionalidade dessas alterações constitucionais, por esse único fundamento.

Por tal razão, analisar-se-á a questão também sob outros aspectos.

2.1. *A EC 33/2001 e a regra-matriz do ICMS-importação*

Outro fundamento utilizado pelos defensores da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 33/01 seria a ofensa ao art. 155, inciso II, da CF, que teria reservado a hipótese de incidência do ICMS apenas às operações com mercadorias, não sendo válida a ampliação do inciso IX, para igualmente alcançar aquelas relativas a outros bens.

Entendemos, porém, que a definição dos arquétipos dos tributos no texto constitucional tem como alvo o legislador infraconstitucional, limitando sua atuação. O constituinte derivado, no entanto, não está preso a tais limites.

Essa idéia transparece no voto do eminente Ministro Carlos Mário Velloso, na ADIn nº 939-7/DF, que admite a competência do constituinte derivado para alterar fatos geradores e base de cálculos definidos na própria Constituição, *verbis*

(...) O mesmo podendo ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou base de cálculos já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado (C.F, art. 154, I).

Portanto, de acordo com o art. 155 da Constituição Federal, o ICMS incidirá sobre operações relativas à circulação de *mercadorias* (inciso II), assim como *incidirá também* sobre a *entrada de bem* ou *mercadoria* importados do exterior (inciso IX). A norma define, então, situações específicas que o constituinte quis eleger como passíveis de tributação, dando clara dimensão da possibilidade de ampliação das hipóteses de incidência.

Assim, cabe à Constituição definir as *hipóteses de incidência possíveis* e as *bases de cálculo possíveis* dos tributos, não se admitindo a idéia de que a hipótese de incidência possível, prevista na Constituição Federal, equivalha, *a contrario sensu*, a um direito fundamental do contribuinte de não ser tributado pelo ICMS.

A ampliação das competências tributárias das pessoas políticas por meio de emendas constitucionais tem sido obra rotineira do legislador constituinte derivado, e, nem por isso, em outros casos, se tem sustentado a inconstitucionalidade de tais normas. Além de todos os exemplos já citados ao longo deste trabalho, vale destacar mais um: o da EC nº 20/98, que modificou o sistema da previdência social. Essa emenda “ampliou a competência tributária da União relativamente a contribuições para a seguridade social (...)”.²⁴

Portanto, a *hipótese de incidência possível* do ICMS traçada pela Constituição Federal resulta da soma das normas do art. 155, II, e de seu § 2º, IX, “a”, e, também, do inciso X, que, em seu conjunto, determinam o âmbito da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir esse tributo.

²⁴ Fabiana Del Padre Tomé, Contribuições para a Seguridade Social Incidentes sobre o Faturamento e o Lucro. **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, p. 201.

2.2. *A EC 33/2001 e o art. 60, § 4º, da Constituição Federal*

O exame da constitucionalidade de qualquer emenda constitucional, além dos aspectos formais, tem como objeto a apreciação dos limites materiais que a Constituição Federal impõe ao poder constituinte derivado, conforme estudamos no capítulo anterior.

A análise deve ser feita, portanto, de maneira singular, isto é, cotejando o conteúdo de cada emenda com os limites materiais fixados pela Carta Política, a fim de se verificar, isoladamente, se houve violação a algum dos princípios tidos como intocáveis.

Ora, entre as limitações materiais (cláusulas pétreas) ao poder constituinte derivado há duas, em especial, que se vinculam ao objeto do presente estudo. São elas: a) *a forma federativa de Estado*; b) *os direitos e garantias individuais*.

2.2.1. *A EC 33/2001 e o princípio federativo*

O princípio federativo é, ao lado do princípio republicano,²⁵ fundamental para todo o sistema jurídico, assumindo posição de proeminência sobre os demais. Constitui uma das cláusulas pétreas elencadas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

²⁵ Não trataremos do princípio republicano, mas deve-se registrar que a Constituição Federal o consagra em vários dispositivos. Embora a República, vista como *forma de governo* contraposta à Monarquia, já não tenha o caráter de cláusula pétrea, ao contrário do que ocorreu em todas as constituições republicanas anteriores, entendemos que o princípio republicano está erigido àquela categoria (art. 60 § 4º, II e III). Afinal, a atual Carta Política não permite nem mesmo que o Congresso Nacional delibere acerca de emendas constitucionais que tenham por objeto abolir o *voto direto, secreto, universal e periódico* ou a *separação dos Poderes*. GERALDO ATALIBA assevera que o regime republicano se caracteriza modernamente “pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com conseqüentes responsabilidades dos mandatos” (in **República e Constituição**, p. 37.). E, de fato, esses elementos são postos, no dispositivo citado, como cláusulas imodificáveis da atual Constituição Federal.

Funda-se o princípio federativo, principalmente, na autonomia dos entes federados,²⁶ a qual, por sua vez, consiste na capacidade de “auto-organização, de autolegislação, de autogoverno e de auto-administração”.²⁷

A intangibilidade do princípio federativo é observada por GERALDO ATALIBA, que assevera a proteção desse postulado, inclusive nos casos de violação reflexa, *verbis*:

Na verdade, qualquer proposta que, indiretamente, remotamente ou por conseqüência, tenda a abolir quer a federação, quer a república, é igualmente proibida, inviável e insuscetível de sequer ser posta como objeto de deliberação (por qualquer órgão constituído).

Não teria sentido atribuir-se menor expressão ao dispositivo constitucional em causa. Seria inócuo se pudesse ser entendido em termos tais que consentissem a aprovação de medidas oblíquas ou indiretas que reportassem ao resultado vedado.²⁸

Como exemplo, poderíamos citar uma emenda que pretendesse retirar dos Estados parcelas significativas de sua competência tributária através da simples extinção de alguns dos impostos que lhes caibam ou por meio da transferência dessas parcelas ao Poder Central ou aos Municípios, sem qualquer compensação, circunstância que infirmaria a autonomia financeira dos Estados e, obliquamente, atingiria mortalmente o princípio federativo.

²⁶ Não desconhecemos a controvérsia existente na doutrina em relação à inclusão dos Municípios no pacto federativo. Contudo, preferimos não discorrer sobre esse ponto, porque ele está fora do âmbito de nosso estudo, uma vez que a discussão acerca da constitucionalidade da EC 33/2001 limita-se à autonomia dos Estados. Entretanto, remetemos o leitor à nota lançada no item 2 do capítulo terceiro, na qual transcrevemos extensa lição de José Afonso da Silva sobre o tema.

²⁷ José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 608.

²⁸ **República e Constituição**, p. 39.

No entanto, não é esse o caso da Emenda Constitucional 33/2001, que ampliou a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, sem interferir no âmbito de competência das demais pessoas políticas (União e Municípios).

Logo, não há que se cogitar, nesse contexto, de violação ao princípio federativo.

Portanto, não vislumbramos, também neste ponto, a inconstitucionalidade da EC 33/01. Resta-nos, ainda, examinar a questão sob a ótica dos direitos e garantias individuais do contribuinte, também elevados à categoria de limites materiais à atuação do poder constituinte derivado.

2.2.2. *A EC 33/2001 e os direitos do contribuinte*

A Carta Magna, no art. 60, § 4º, IV, ao consagrar os *direitos e garantias individuais* como uma das cláusulas pétreas remete-nos, imprescindivelmente ao Capítulo I, Título II, da Constituição Federal, que elenca, no art. 5º, os direitos individuais expressos.²⁹

Primo oculi, observa-se que dentre os direitos individuais citados no *caput* do art. 5º, quais sejam, *vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade*, é este último, o direito de propriedade (inciso XXII), ainda que condicionado ao interesse público (incisos XXIII, XXIV, XXV), o que mais se relaciona com a tributação.

²⁹ No tocante aos direitos individuais, além dos explicitamente citados no art. 5º, José Afonso da Silva também vislumbra a existência de “direitos individuais implícitos, aqueles que estão subentendidos nas regras de garantias... direitos individuais decorrentes do regime e de tratados internacionais subscritos pelo Brasil”. (in **Comentário Contextual à Constituição**, p. 63.). De fato, pois, a Constituição, em seu art. 5º, § 2º, declara que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes dos princípios e do regime por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Entendemos que a EC 33/2001, ao ampliar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, não viola o direito de propriedade, mas, ao contrário, o confirma, tendo em vista que é através da tributação que o Estado obtém recursos para atingir seus fins, sem a necessidade de expropriar a propriedade privada em sua totalidade.

Não se deve esquecer que a Constituição Federal consagra o princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, o qual se dirige ao legislador infraconstitucional, limitando a sua atuação no momento de elaboração da lei instituidora do tributo, com as respectivas alíquotas e bases de cálculo. Não é, portanto, a mera ampliação de uma competência tributária que irá restringir a propriedade individual, ou seja, a previsão constitucional dos arquétipos dos tributos não tem o condão de invadir efetivamente a esfera privada do cidadão.

Ademais, do ponto de vista econômico, a EC 33/01 corrige uma distorção, muito bem analisada pelo Supremo Tribunal Federal, no precedente que deu origem à Súmula 660. A propósito, confira-se o seguinte excerto:

Sensibilizou-me o argumento do Sr. Ministro Nelson Jobim, o argumento econômico no sentido de que a operação, nesses termos,³⁰ poderia esvaziar as importadoras que comercializam o veículo. O argumento é, na verdade, relevante, que deve, entretanto, ser visualizado pelo legislador. Vale dizer, essa é uma questão de *lege ferenda*.³¹

Assim, apesar de o STF ter afastado o argumento econômico, porque alheio ao sistema jurídico, deixou evidente a possibilidade de o

³⁰ A expressão “nesses termos”, citada no excerto, refere-se à importação direta pelo consumidor, que na redação anterior à EC 33/01 não sofria a incidência do ICMS, circunstância que, no sistema econômico, prejudicava as empresas importadoras, que, na qualidade de comerciantes, estavam sujeitas à incidência do ICMS.

³¹ Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, no RE 203.075/DF.

legislador constituinte derivado fazê-lo. Com efeito, a decisão judicial, ainda que emanada da mais alta Corte de Justiça de um país não tem força para impedir que um fato não-jurídico passe a ser um fato jurídico. Entre o antes e o depois existe a vontade legislativa. A propósito, confira-se a insuperável lição de PONTES DE MIRANDA:

Quando se fala de fatos alude-se a algo que ocorreu, ou ocorre, ou vai ocorrer. O mundo mesmo, em que vemos acontecerem os fatos, é a soma de todos os fatos que ocorreram e o campo em que os fatos futuros se vão dar. Por isso mesmo, só se vê o fato como *novum* no mundo. Temos, porém, no trato do direito, de discernir o mundo jurídico e o que, no mundo, não é mundo jurídico. Por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.

...

Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam. Alguns entram duas ou mais vezes, de modo que a um fato do mundo correspondem dois ou mais fatos jurídicos. A razão disso está em que o fato do mundo continua lá, com a sua determinação no espaço e no tempo, a despeito da sua entrada ou das suas entradas no mundo jurídico: a morte de A abre a sucessão de A, dissolve a comunhão de bens entre A e B, dissolve a sociedade A & Companhia, exclui a A na lista de sócios do Jockey Club e de professor do Instituto de Biologia ou de membro do corpo diplomático.³²

³² **Tratado de Direito Privado**, pp. 49-52.

O argumento é ainda mais apropriado ao nosso objeto de análise (emenda constitucional), tendo em vista o seu inafastável caráter inicial da ordem jurídica.

2.2.2.1. O art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o princípio da não-cumulatividade

Como já dito, os direitos e garantias individuais não se resumem aos explicitados nos inúmeros incisos do art. 5º, da Constituição Federal. Há princípios inerentes ao sistema tributário nacional que integram o conceito constitucional de direitos e garantias individuais. São exemplos o princípio da estrita legalidade, o da isonomia em matéria tributária e o da anterioridade em matéria tributária.³³

Contudo, como a emenda constitucional em exame trata do ICMS, interessa-nos especificamente fixar a abrangência do princípio da não-cumulatividade dentro da teia constitucional.

Parte importante da doutrina entende que a inconstitucionalidade da EC 33/01 consistiria na impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade à hipótese do art. 155, § 2º, IX, “a”.

Entretanto, esse argumento, a nosso ver, deverá se restringir à redação antiga do dispositivo em discussão, pois, à época, o Excelso Pretório havia fixado que o ICMS na importação somente poderia abranger operações mercantis.

³³ Sobre esse último, inclusive, o Supremo Tribunal Federal já emitiu seu entendimento nesse sentido, no julgamento da ADI nº 939-7/DF.

Naquele contexto, o princípio foi analisado como feixe informador da legislação infraconstitucional. A propósito, confira-se o seguinte trecho do voto do Ministro Maurício Corrêa, no RE 203.075:

Observo, ainda, a impossibilidade de se exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, *não havendo circulação de mercadoria*, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da *não-cumulatividade* do imposto, pois *somente* ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.³⁴

No entanto, esse argumento já não procede diante da nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Carta Política.

Conforme acentua FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “o conceito de ‘não-cumulatividade’ utilizado pela Constituição Federal é uniforme: consiste em uma sistemática constitucional erigida com a finalidade de evitar superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.”³⁵

É que a regra da não-cumulatividade, em nossa opinião, não é princípio absoluto em nosso sistema tributário constitucional. Pelo contrário, ela é quase uma exceção, porquanto somente se aplica aos casos expressamente indicados pela Constituição Federal (dentre outros, os arts. 153, § 3º, II; 154, I; 155, § 2º, I; e §§ 12 e 13, do art. 195). Logo, a regra geral é a

³⁴ Acórdão publicado no DJU em 29/10/00.

³⁵ Contribuições para a Seguridade Social Incidentes sobre o Faturamento e o Lucro. **Curso de Iniciação em Direito Tributário**, p. 204.

da cumulatividade. É por isso que a Constituição Federal explicita quais tributos devem respeitá-lo.

Logo, não é correto o raciocínio que erige o princípio da não-cumulatividade à condição de cláusula pétrea. No ponto, vale transcrever excerto do voto proferido pelo Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, no julgamento da ADI-MC nº 1497/DF, concludente sobre a questão:

Posta a questão nestes termos, é possível identificar, no rol de direitos e garantias inscritos no art. 150 da Constituição, que estabelece o Estatuto dos Contribuintes, os direitos e garantias que estão cobertos pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, da Constituição.

De pronto, também, parece-nos que as limitações inscritas na competência residual da União – art. 154, I – que nem estão postas entre os princípios constitucionais tributários, asseguradores de direito individual, inscritos na Seção II, do Capítulo I, Título VI, artigos 150, 151 e 152, não podem ser incluídas entre os direitos fundamentais protegidos pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV.

Com efeito: a não-cumulatividade do imposto novo e que não tenha este fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, não constituem (sic), propriamente, direitos individuais, mas técnica de tributação, que, se observada, acaba resultando em benefício para os indivíduos, mas que não ostenta, essa técnica, nem por isso, as galas de direito fundamental.

Não pode, portanto, essa técnica de tributação ser considerada cláusula pétrea, a teor do disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.³⁶

³⁶ ADI-MC 1497/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, acórdão publicado no DJ de 13/12/2002.

Portanto, pode o princípio da não-cumulatividade³⁷ ser afastado por emenda constitucional, uma vez que, não integrando o conceito de *direitos e garantias fundamentais*, por consequência, também não constitui uma das limitações materiais impostas ao poder constituinte derivado (art. 60 § 4º, IV, da Constituição Federal).

Em nossa opinião esse argumento é suficiente para demonstrar a inexistência de violação ao princípio da não-cumulatividade.

A questão pode ser vista, ainda, sob outro ângulo.

A impossibilidade de abatimento do ICMS, na nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, decorre, também e principalmente, porque, nesse caso, a incidência do tributo é *monofásica*, tendo em vista a existência de uma única operação de transmissão da titularidade do bem, o que torna inviável, por si só, a aplicação da regra da não-cumulatividade.

Isso significa que, sem uma seqüência de operações ou transações, não há mesmo como se abater o imposto pago, isto é, não há como se compensar o tributo pago em cada operação, porque *só existe uma operação*, a compra e venda realizada entre o vendedor, situado no exterior, e o importador (pessoa física ou jurídica não comerciante), com domicílio no Brasil.

Não é, pois, a simples aquisição de um produto que permite de imediato o abatimento do imposto anteriormente recolhido. É a sua subsequente circulação que faz surgir esse direito. Ocorrendo, então, a simples aquisição, sem que haja continuidade do ciclo produtivo, impossível falar em creditamento de imposto, ou seja, inaplicável o princípio da não-cumulatividade. A situação se assemelha ao caso do consumidor final. Ele,

³⁷ Que, conforme se viu, o STF considera ser uma simples técnica de tributação.

que é o contribuinte de fato do ICMS, paga o imposto, mas não tem direito a nenhum creditamento para futura compensação.³⁸

Nesse contexto, é imperiosa a conclusão no sentido de que a nova redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, coaduna-se com o sistema tributário constitucional. Assim, estamos certos de que a EC 33/01, nessa parte, por não haver violado nenhuma cláusula pétrea, nada tem de inconstitucional.

2.3. *A EC 33/2001 e a questão da bitributação*

Muitos sustentam, ainda, que essa nova exação resulta, também, numa verdadeira bitributação, já que seriam idênticos os fatos geradores do novo tributo (ICMS) e do Imposto de Importação, previsto no art. 153, da Lei Maior.

O argumento é improcedente porque, conforme ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a Constituição Federal, ao discriminar competências tributárias, apenas estabelece: “ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz)* de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos”.³⁹

³⁸ SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MIZABEL ABREU MACHADO DERZI³⁸ reconhecem a instituição da *incidência monofásica* pela própria EC 33/2001, no entanto, sua análise limita-se à incidência do tributo em relação às operações mercantis com combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 2º, XII, “h”) onde há, evidentemente, cadeia produtiva, o que diferencia a hipótese por eles examinada, do nosso objeto neste trabalho (in **O ICMS e a EC 33**, p. 185).

³⁹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 448.

Assim, a definição da hipótese de incidência desses tributos é matéria inerente à legislação infraconstitucional (complementar ou ordinária, conforme o caso). Dessa forma, não é possível alegar que a bitributação reside na própria Constituição. Isso somente poderá ser verificado a partir da análise das legislações provenientes das ordens jurídicas parciais envolvidas (União e Estados/Distrito Federal). Acaso existe conflito, caberá à lei complementar dirimi-lo.

É, portanto, com a aquisição de produto no exterior que se origina a transmissão de titularidade jurídica do bem, que passa do produtor, situado exterior, para o adquirente (contribuinte), domiciliado no Brasil.

Além disso, ainda que essas hipóteses venham efetivamente a coincidir, isto é, que a legislação infraconstitucional adote a mesma hipótese de incidência, não haverá inconstitucionalidade.

É que ambos os tributos (II e ICMS) terão origem na própria Constituição. Assim, estamos diante de mais uma exceção à regra geral da *privatividade* das competências tributárias, que, conforme já vimos no capítulo próprio, admite exceções.

Assim, embora em princípio não haja identidade de hipóteses de incidência ou de bases de cálculo (porque essa é matéria inerente à legislação infraconstitucional) que possa justificar a existência de dupla tributação, nenhuma inconstitucionalidade adviria no fato disso vir, efetivamente, a ocorrer.

3. Os subsistemas sociais: jurídico, econômico e político, e a múltipla interdependência

Entendemos que a alteração da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal fixada pela EC 33/2001 deve ser vista como o

resultado da influência dos subsistemas econômico e político sobre o subsistema jurídico.⁴⁰ No fundo, ela é consequência de uma *decisão política*,⁴¹ que, por meio do órgão competente para alterar a Constituição – o Congresso Nacional –, e, por consequência, o próprio sistema jurídico, reage às pressões de grupos sociais interessados e com representatividade.^{42 e 43}

Conforme fixamos no início deste trabalho (Capítulo 1, item 5), vemos a ordem jurídica como um sistema auto-referencial e autopoietico, ou seja, um sistema que se recria a todo tempo por meio de operações próprias (norma que produz norma), desde que provocado pelo ambiente em que se encontra.⁴⁴

Assim, como sistema operativamente fechado que é, o ordenamento jurídico é capaz de trocar informações com o seu ambiente e

⁴⁰ Aos quais passaremos a denominar simplesmente “sistemas”, sem esquecer, contudo, que integram um sistema maior, qual seja, o sistema social, conforme já visto no primeiro capítulo.

⁴¹ Constitui verdadeira decisão política a escolha dos fatos que devem ser tributados. Cumpre ao povo organizar-se para, exercitando o seu poder (CF, art. 1º, parágrafo único), influenciar o sistema político (e os políticos) de modo a realmente atender às suas expectativas, entre as quais está o montante da tributação. Assim, também o poder de emendar a Constituição é uma decisão *política*, isto é, pré-jurídica. Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA também emprega o termo política, confira-se: “É a *velha política* do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição” (in **ICMS**, p. 73).

⁴² Interessante esclarecer, no ponto, esse processo de interação entre os sistemas, nos termos da lição de CELSO FERNANDES CAMPILONGO, *verbis*: “Todos os sistemas funcionalmente diferenciados possuem um código próprio que lhes confere unidade e fechamento operacional. Esse fechamento, como insistentemente explica Luhmann, é condição para a abertura do sistema às referências do ambiente e aos programas de mudança no sistema. Enfim, os sistemas autopoieticos operam, contemporaneamente, de modo aberto e fechado. Reagem tanto a condições internas quanto externas. Essas formas de reação caracterizam a capacidade de ressonância do sistema. Mas um sistema não pode reagir de maneira indiscriminada. Deve sempre observar o duplo valor de seu código (condição de abertura e fechamento do sistema), e, conseqüentemente, operar segundo o tipo de comunicação que lhe é próprio. Um sistema reage sempre com sua frequência interna. Isso impõe limites claros às funções e prestações de cada sistema funcional e permite identificar fronteiras e mecanismos de interdependência com os demais sistemas” (in **Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial**, p. 74.).

⁴³ Nesse sentido fixamos (Capítulo 1 – item 5): “Contudo, deve-se ter em mente que não são quaisquer interesses sociais que desencadeiam mudanças no Direito por meio do processo legislativo, mas apenas aqueles refletidos por pressões sociais provenientes de grupos que se mostram capazes de influenciar os agentes políticos competentes para atuar naquele processo”.

⁴⁴ No caso, esse ambiente pode ser um outro sistema, como, por exemplo, o subsistema econômico ou o subsistema político.

responder às respectivas *irritações*⁴⁵ ou condições externas, modificando-se por meio de suas próprias operações e pelo seu código.⁴⁶

Isso significa que as alterações advindas da EC 33/2001, no que toca a ampliação da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS, nos termos da atual redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, podem e devem ser entendidas como uma evolução⁴⁷ do sistema jurídico, decorrente de uma influência exercida pelo sistema econômico e, também, pelo sistema político, mas nunca como uma interferência direta deles, o que equivaleria a uma verdadeira corrupção de código (lícito/ilícito).

É por isso que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que resultou na Súmula 660 é válida apenas para aqueles eventos ocorridos anteriormente à promulgação da EC 33/2001, pois àquela época o fato econômico de uma *pessoa física importar bem para uso próprio* ainda não tinha sido juridicizado, de forma a propiciar tributação por via do ICMS. A propósito, confira-se o seguinte aresto, cujo voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, fixa exatamente a *irrelevância do fato econômico, verbis*:

(...) contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco.⁴⁸

⁴⁵ Termo adotado por Luhmann.

⁴⁶ No sistema político (governo/oposição); no sistema jurídico (lícito/ilícito).

⁴⁷ Aqui entendido o termo “evolução” como uma simples seqüência de acontecimentos. Não julgamos, portanto, a qualidade dessas alterações como reflexos no próprio sistema econômico, isto é, se serão boas ou ruins. Isso não é o objeto de nosso estudo, porque são questões que devem servir de substrato fático e suporte para futuras decisões políticas, que certamente virão, e que modificarão novamente o sistema jurídico. São, na verdade, estranhas ao sistema jurídico.

⁴⁸ STF, Plenário, RE nº 203.075-9, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 29/10/99.

Contudo, com o advento da aludida emenda, aquele *fato econômico* foi levado em consideração pelo legislador, munido do poder constituinte derivado para ampliar a hipótese de incidência possível do ICMS.

Essa ampliação da competência tributária é, a nosso ver, válida, tanto do ponto de vista interior do sistema jurídico como dos sistemas político e econômico.

CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi traçar uma noção geral dos limites de atuação do poder de reforma constitucional, em sua via permanente, no tocante à alteração da discriminação das competências tributárias das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que integram o Estado brasileiro.

A importância do tema, a nosso ver, advém do recente ciclo de emendas, que, sistematicamente, tem modificando a discriminação das competências tributárias conferidas às pessoas políticas, seja pela extinção de tributos, pela criação de outros ou, até mesmo, pela simples alteração de seus arquétipos.

O trabalho teve como principal objetivo afastar a idéia fixada pela doutrina nacional no sentido de que é vedado ao poder de reforma constitucional cuidar dessa matéria, o que significaria sustentar a inviabilidade de qualquer reforma tributária que tenha por objeto a alteração daquela discriminação de competências.

De início, fixamos alguns conceitos fundamentais e definimos o campo em que reside o objeto de nosso estudo – o sistema jurídico –, o qual,

na verdade, consiste num subsistema do sistema social global, composto por outros subsistemas como o político, o econômico, o educacional, o religioso etc.

Utilizamos-nos da teoria dos sistemas para concluir que o sistema jurídico, apesar de ser operativamente fechado (sistema autopoietico), é cognoscitivamente aberto, pois responde aos estímulos provenientes dos demais subsistemas sociais que com ele interagem, com a ressalva de que essa resposta quase nunca é imediata, uma vez que cada subsistema possui sua própria velocidade de ação, isto é, o seu próprio tempo.

Nessa visão, vimos o ordenamento jurídico como um sistema de comunicação que produz mensagens imperativas, com a finalidade de moldar a conduta humana, de modo a atingir os valores que ele mesmo consagra. Essas mensagens constituem, na verdade, as normas jurídicas, cuja estrutura lógica também foi por nós descrita de forma suficiente para cumprir o objetivo deste trabalho.

Procuramos, ainda, discorrer sobre cada uma das espécies tributárias admitidas pelo ordenamento jurídico pátrio, de forma a facilitar o subsequente estudo da competência tributária. Para tanto, foi necessário aderir a uma determinada corrente doutrinária, uma vez que a questão não é pacífica entre os juristas. Assim, colocamo-nos ao lado daqueles que classificam os tributos em cinco espécies diferentes (classificação pentapartida): impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Ao tratar da competência tributária, aqui entendida como a aptidão das pessoas políticas para criar tributos, fixamos as suas características e concluimos que o Estado brasileiro não perdeu, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o poder de tributar. Em nosso entendimento, esse poder se relaciona com a soberania, cujo titular é o povo, a quem compete decidir sobre o montante da tributação, por meio de seus representantes.

Assim, na Constituição, o poder de tributar encontra-se em estado latente, partilhado na forma de competências. Contudo, ele sobressai cada vez que o poder constituinte derivado se manifesta com o intuito de regradar a tributação.

A hipótese central do trabalho baseia-se, portanto, na premissa de que a discriminação das competências tributárias postas na Constituição pode sofrer alterações, desde que respeitados os limites de atuação do poder constituinte derivado.

Estudamos, então, os limites do poder de reforma, que, a nosso ver, são de duas ordens: *formais* (entre os quais incluímos os *circunstanciais*) e *materiais* (também conhecidos por *cláusulas pétreas*).

Comprovada a hipótese, por consequência, concluímos também que a verificação da constitucionalidade das emendas constitucionais que alteram competências tributárias deve ser feita de forma isolada, caso a caso, pois somente assim será possível saber se o poder reformador agiu dentro dos limites a ele impostos pelo poder constituinte originário.

Registrou-se, ainda, que entre os limites materiais (ou cláusulas pétreas), dois, especificamente, relacionam-se de modo íntimo com o tema em questão. São eles o princípio federativo e as garantias e direitos individuais.

Assim, passamos a aplicar a nossa hipótese a um caso específico, a saber: a discussão acerca da constitucionalidade da EC nº 33/01, que, procurando superar a jurisprudência cristalizada na Súmula 660 do STF, alterou a Constituição Federal (art. 155, § 2º, IX, “a”) de forma a permitir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ICMS também para as hipóteses de importação de bem por pessoa física, para uso próprio.

Analisando a questão sob a ótica da limitação do poder constituinte derivado (ou reformador), sentimos ainda a necessidade de

apreciar alguns princípios inerentes ao sistema tributário nacional, por força do disposto no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal.

Dentre eles, o princípio da não-cumulatividade, que, em nossa opinião, não tem caráter absoluto, e, por essa razão, não possui a mesma relevância de outros, como, por exemplo, o princípio da anterioridade ou o princípio federativo, representado, no sistema tributário constitucional, pela imunidade recíproca entre as pessoas políticas.

Logo, tal princípio pode deixar de ser aplicado por força de uma norma constitucional, ainda que proveniente do poder constituinte derivado, por não ter sido alçado pela Constituição à categoria de cláusula pétrea.

Finalmente, entendemos haver refutado, com sucesso, o vício de inconstitucionalidade que parte da doutrina atribui à EC 33/01, em razão de ela haver ampliado o âmbito de incidência do ICMS na importação.

Não nos esquecemos, também, da abordagem sistêmica do problema, única, em nossa opinião, capaz de perceber a identidade do direito positivo e sua forma específica de responder aos estímulos de outros sistemas, que com ele interagem, dentre os quais destacamos o sistema político e o sistema econômico, uma vez que a nossa hipótese está intimamente ligada à tributação, cuja matéria foi exaustivamente tratada pela Constituição Federal.

A nosso ver, cabe ao jurista, ao estudioso, ao aplicador do direito, considerar apenas os códigos do sistema jurídico (no caso específico: constitucional/inconstitucional). Então, voltamos à teoria dos sistemas para fundamentar, também, a constitucionalidade da EC 33/01, de forma a evitar uma eventual corrupção de código, o que certamente causaria interferências indesejáveis.

Acreditamos, enfim, haver alcançado os objetivos a que nos propusemos no início deste trabalho.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 4ª ed. Trad. Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF – Teoria e Jurisprudência**. 11ª ed. Niterói: Impetus, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. “Reforma fiscal: os impostos federais”. In: **O Sistema Tributário na revisão constitucional**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. As cláusulas pétreas e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 21. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Conceito e Classificação dos Tributos. **Revista de Direito Tributário**, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo. Competência legislativa supletiva estadual. In: **RDP** 62/26.

_____. Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de Direito Tributário (art. 18, § 1º, do Texto Constitucional). **Revista de Informação Legislativa**, 75, Ano 19, jul.-set. de 1982.

- _____. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6ª ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- _____. **Instituições de Direito Público e República.** Tese de concurso. São Paulo, 1984.
- _____. Princípio Federal – Rigidez constitucional e Poder Judiciário. In: **Estudos e Pareceres de Direito Tributário Brasileiro**, v. 3. São Paulo, Ed. RT, 1980.
- _____. **República e Constituição.** 2ª ed., 2ª tir., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado.** 16ª ed. Porto Alegre: Globo, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937.
- _____. **A Teoria das Constituições Rígidas.** 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1980.
- BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (coords). **Curso de Iniciação em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.
- BARRETO, Paulo Aires. **Imposto sobre a renda e preços de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROE, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Coimbra: Atlântica, 1977.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário.** 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

- _____. **Fundamentos jurídicos da incidência.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, nº 12, pp. 43-60, 1996.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição.** 6ª ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BASTOS, Celso Seixas R. **Curso de Direito Constitucional.** 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECHO, Renato Lopes. **Elementos de Direito Cooperativo.** São Paulo: Dialética, 2002.
- _____ (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo.** São Paulo: Dialética, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 16ª ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. **O problema fundamental da base empírica para a Ciência do Direito e seus reflexos em questões indecidíveis pela doutrina do Direito Tributário.** Inédito, 1984.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS – A importação de bens e a EC 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB.** Vol. I, nº 11, junho, 2003. .
- _____. **Lições de Direito Público.** 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Direito e Democracia.** 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. **Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial.** 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**.
Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP.
São Paulo, 1976.

_____. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1992.

_____ (coord.). **Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Max
Limonad, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19^a
ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **ICMS**. 11^a ed., rev. e ampl. até a EC 52/2006, de acordo com a Lei
Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações, São Paulo:
Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia,
tributação**. 1^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 16^o Vol., 6^a ed., rev., ampl, e
atual. São Paulo: Saravia, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; ABREU MACHADO DERZI, Mizabel e
THEODORO JUNIOR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**.
São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos
tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São
Paulo, Resenha Tributária, 1979.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito
Tributário**. 3^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

FLEINER-GERSTER, Thomas. **Teoria Geral do Estado**. Trad. Marlene
Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Poder Constituinte do Estado-membro**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Segurança jurídica e normas tributárias**. In: *RDT 17-18/51*.

_____. Competência Tributária Municipal. **Revista de Direito Tributário**, nº 53.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: o Dicionário da Língua Portuguesa**. 3ª ed., rev. e amp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O Poder Constituinte**. 4ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.

FURLAN, Fernando de Magalhães. **Integração e Soberania – o Brasil e o Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GRANDE ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL. São Paulo: Nova Cultural, 1995.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

LIMA GONÇALVES, José Artur. **Imposto de renda: pressupostos constitucionais**. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito**. Vol. I, Tradução de Gustavo Bayer, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

_____. **Sociologia do Direito**. Vol. II, Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

_____. **El Derecho de la Sociedad**. Tradução de Javier Torres Nafarrare, com colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Felipe Segura. 1ª ed. em espanhol. Universidad Iberoamericana, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., rev., atual., e ampl. de acordo com as Leis Complementares ns. 104 e 105, de 10/1/2001, São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. (coord.). **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005 [tradução da edição portuguesa].

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

- _____. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I, Campinas: Bookseller, 2000.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MOREIRA FILHO, Aristóteles e LÔBO, Marcelo Jatobá (coord). **Questões Controvertidas em Matéria Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª ed., rev., ampl. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. Revisão Constitucional. **Justiça & Cidadania**. 71ª ed., Rio de Janeiro: **Justiça & Cidadania**, junho, 2006.
- MÜLLER, Friedrich. **Fragmento (sobre) o Poder Constituinte do Povo**. Tradução de Peter Naumann, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. 1ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. I, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo, Dialética, 2002.
- SAMPAIO, Néelson de Sousa. **O Poder de Reforma Constitucional**. 2ª ed. Salvador: Livraria Progresso, 1961.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1960.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). **Reforma Tributária: Emendas constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003 e nº 44, de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- _____. **Poder Constituinte e Poder Popular: estudos sobre a Constituição**. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª ed., rev. e atual., nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 45, de 8.12.2004, publicada em 31.12.2004), São Paulo: Malheiros, 2005.
- SOUSA, Domingos Pereira de. **As Garantias dos Contribuintes**. Lisboa: Universidade Lusíada, 1991.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Em co-autoria com Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Educ/Revista dos Tribunais, 1975.
- REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996.
- TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5ª ed., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- WACHOWICZ, Marcos. **Poder Constituinte e Transição Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2000.