



## CONSIDERAÇÕES SOBRE AS CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL<sup>1</sup>

NOTES ON THE CHARACTERISTICS OF THE POWER OF TAXATION IN BRAZIL

*Maurício Dalri Timm do Valle<sup>2</sup>*

### Resumo

O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional. Mas qual seria a razão para tanta preocupação do Legislador Constitucional com o sistema tributário, a ponto de praticamente esgotá-lo já na Constituição, em certa medida, tolhendo a atuação do legislador ordinário? Estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação. Após a exposição dos numerosos entendimentos doutrinários acerca das características da competência tributária, concluímos, ainda, que a competência tributária ostenta as características da irrenunciabilidade, incaducabilidade, indelegabilidade e facultatividade, não sendo privativa e, menos ainda, inalterável.

**Palavras-chave:** Sistema tributário; Competência tributária; Características.

### Abstract

The Brazilian tax system is eminently constitutional. But what would be the reason for such concern of the Constitutional Legislator with the tax system, to the point of virtually exhausting it in the Constitution, and to some extent, hindering the performance of the ordinary legislator? To study the power of taxation is to go over "law in motion" and its production and application. After exposing the numerous doctrinal understandings about the characteristics of the power of taxation, we conclude that the taxation authority also bears the characteristics of non-waiver, non-prescription, non-delegate and facultative, not being private or much less unchangeable.

<sup>1</sup> Trabalho submetido em 12/03/2013, pareceres finalizados em 25/06/2013 e 01/07/2013, aprovação comunicada em 09/06/2013.

<sup>2</sup> Mestre e Doutorando em Direito do Estado – Direito Tributário – pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor de Direito Tributário e de Direito Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário e do Curso de Especialização em Direito Aduaneiro, ambos do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Associado à Associação Brasileira de Filosofia do Direito e Sociologia do Direito - ABRAFI. Membro do Grupo de Pesquisa em "Fundamentos do Direito", orientado pelo Professor Doutor Cesar Antônio Serbena e do Grupo de Pesquisa em "Direito Tributário Empresarial", orientado pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, ambos do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR. Advogado e consultor tributário. *E-mail:* <mauricio\_do\_valle@hotmail.com>.



**Keywords:** Tax system; Taxation powers; Defining characters.

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional. Melhor explicando: o constituinte praticamente esgotou as questões referentes à tributação, pouco deixando para o legislador ordinário. Tão vasto foi o tratamento dispensado pelo Legislador Constitucional que, Geraldo Ataliba (1968, p. 21) assim se manifestou:

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.

Mas qual seria a razão para tanta preocupação do Legislador Constitucional com o sistema tributário, a ponto de praticamente esgotá-lo já na Constituição, em certa medida, tolhendo a atuação do legislador ordinário? A explicação é dada por José Roberto Viera (1993, p. 41), quando afirma que “[...] **a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade**, constitucionalmente amparados, razão pela qual é apropriado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional [...]”<sup>3</sup>.

Pois bem. O Legislador Constitucional denominou a Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988 como “*Das limitações do poder de tributar*”. Mostra José Roberto Vieira (1993) que a doutrina estrangeira e a nacional – a exemplo de Geraldo Ataliba (1969, p. 91, 92, 232-234) – denominavam a possibilidade de instituir e de exigir tributos como um *poder*, ligado diretamente à soberania do Estado. E que, em contraposição a esse entendimento, formou-se doutrina que apartava o exame do poder tributário da ideia de soberania. José Souto Maior Borges (2001, p. 29), por exemplo, afirma que enfocar o tema da “[...]”

<sup>3</sup> Em outra passagem confirma esse posicionamento: **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999, p. 46.



tributação sob o prisma da soberania [...] introduz nessa matéria todas as dificuldades que revestem a elaboração do conceito de soberania”.

Mas mesmo dissociado da ideia de soberania, a noção de *poder tributário* continuava imprecisa. Algo inaceitável dentro de um discurso que se pretendia científico. O professor da UFPR alerta para o fato de que a “[...] heterogeneidade da expressão ‘poder’ tributário aponta para a atitude cientificamente condenável – pela inexatidão manifesta – de admitir a convivência de diferentes funções e competências dentro da mesma categoria conceptual [...]” (VIEIRA, 2005, p. 610-618) e, seguindo os passos de Renato Alessi (1965), Gian Antonio Micheli (1975) e Antonio Berliani (1964), debruça-se sobre o *poder tributário* a fim de melhor descrever os diversos significados que lhe foram atribuídos pela doutrina (Vide VIEIRA, 2005, p. 615).

Explana José Roberto Vieira que Renato Alessi separou o poder tributário em potestade tributária primária e em potestade tributária complementar. A primeira referia-se à ação de editar normas jurídicas com o escopo de estabelecer tributos, enquanto a segunda se ligava à aplicação da norma que os instituiu, o que demonstrava seu caráter administrativo. Continua, expondo que coube a Gian Antonio Micheli desenvolver a distinção, separando o poder tributário em Potestade Normativa Tributária – que nada mais era do que a possibilidade de o Estado legislar, em matéria tributária, criando e regulando as prestações com essa índole – de um lado, e em Potestade de Imposição – aplicação pelo Estado das normas anteriormente criadas, a fim de alcançar a prestação tributária, atividade caracteristicamente administrativa – de outro. Mencionou, ainda, Antonio Berliani, para quem Potestade tributária referia-se à atividade legislativa, e *Potestade* regulamentar da administração pública em matéria tributária, por sua vez, aludia à atividade administrativa; e, por fim, trouxe à baila o entendimento de Albert Hensel, que se valia da expressão Poder tributário para se referir à possibilidade de abstratamente criar o tributo, e de Competência para a atividade administrativa destinada a ver satisfeita a exigência. Inegavelmente, José Roberto Vieira demonstrou o que, em suas próprias palavras, chama de “[...] grande variação terminológica [...]” que experimenta o tema (ALESSI, 1965, p. 29; MICHELI, 1975, p. 141-142 e 167-168; BERLIANI, 1964, p. 177; HENSEL *apud* FONROUGE, 2005, p. 616-618).



Mas existe um *Poder tributário*? Como bem defendem Roque Antônio Carrazza e José Roberto Vieira é equivocada a menção a um poder tributário cujos titulares seriam as pessoas políticas União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CARRAZZA, 2007, p. 481-482; CARRAZZA, 2005, p. 27; VIEIRA, 2005, p. 620). Dotada de *poder* – fosse ele de qualquer espécie, inclusive tributário – estava a Assembleia Nacional Constituinte, que, por lançar a pedra fundamental do edifício jurídico brasileiro – a Constituição Federal de 1988 – gozava de ampla liberdade para estabelecer as prescrições primeiras do ordenamento jurídico, como ensinou o saudoso Alfredo Augusto Becker (2007, p. 286).

Esgotado o exercício do mencionado poder, o que restou foram suas parcelas. Às parcelas desse “poder tributário”, distribuída entre as pessoas políticas, dá-se o nome de *competência tributária* (BECKER, 2007, p. 286-287 e 290; BORGES, 2001, p. 30; CARVALHO, 2007, p. 236).

## 1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação, aos quais Hans Kelsen chamou de *dinâmica jurídica*<sup>4</sup>.

A competência tributária é usualmente conceituada pela doutrina como a aptidão ou faculdade para *criar* abstratamente o tributo; observando-se o procedimento previsto na Constituição para tanto (CARRAZZA, 2005, p. 28-29;

---

<sup>4</sup> “...podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve-se, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação. A produção das normas jurídicas gerais, isto é, o processo legislativo, é regulado pela Constituição, e as leis formais ou processuais, por seu turno, tomam à sua conta regular a aplicação de leis materiais pelos tribunais e autoridades administrativas. Por isso, os atos de produção e de aplicação (que como veremos, também é ela própria produção) do Direito, que representam o processo jurídico, somente interessam ao conhecimento jurídico enquanto formam o conteúdo das normas jurídicas, enquanto são determinados por normas jurídicas. Desta forma, também a teoria dinâmica do Direito é dirigida a normas jurídicas, a saber, àquelas normas que regulam a produção e a aplicação do Direito” (KELSEN, 2006, p. 79-80).



CARVALHO, 1981, p. 22; AMARO, 2006, p. 93; BOTTALLO, 2009, p. 18). Trata-se de norma de estrutura dirigida ao legislador, cujo modal deôntico é o permitido, para que institua, por meio de lei, geralmente ordinária, abstratamente, o tributo. Permite-se ao legislador que institua uma obrigação – espécie de modal deôntico (CARRAZZA, 2007, p. 481-483; VIEIRA, 2005, p. 639)<sup>5</sup>.

Cabe, aqui, entretanto, lançar um questionamento: a competência tributária é a aptidão para que o legislador infraconstitucional crie, em abstrato, o tributo, ou apenas institua o tributo, completando a sua regra-matriz de incidência, a partir dos elementos indispensáveis já presentes no texto Constitucional?

A esmagadora maioria da doutrina sustenta que a competência tributária é, a exemplo do que sustenta Roque Antonio Carrazza, “[...] *lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo*”, sendo que ele seria um *posterius* e aquela um *prius*; e, ainda, que a Constituição Federal não cria tributos, limitando-se a distribuir competências entre as pessoas políticas para que elas o façam<sup>6</sup>.

Havia, até há pouco tempo, uma única voz, forte é bem verdade, mas ainda assim única, que, baseada em premissa bem delimitada, sustentava que a Constituição cria, ela mesma, o tributo. Seu dono é José Souto Maior Borges, que, enfrentado não um nem dois, mas praticamente todos os grandes estudiosos do Direito Tributário – à exceção de Aires Fernandino Barreto que posteriormente aderiu às suas lições, – defendeu corajosamente sua tese, afirmando que a premissa da qual partiam os que advogavam a tese de que a Constituição não cria tributos, apenas outorgando competências para que as pessoas políticas o fizessem, “[...] não passa de mais um dos fundamentos que, de tão triviais, dispensam o indispensável, ou seja, o esforço de explicitação; fundamentos óbvios dos quais é desgraçadamente tão fértil quanto equivocada a doutrina do direito tributário” (BORGES, 2004, p. 5; BORGES, 1977, p. 64)<sup>7</sup>. São essas as palavras de José

<sup>5</sup> Sobre os modais deônticos dedicaremos espaço significativo por ocasião do estudo da norma jurídica.

<sup>6</sup> Quanto à antecedência lógica da competência tributária, vide, Carrazza, 2007, p. 485-486; Carrazza, 2005, p. 29. No mesmo sentido: Carvalho, 1981, p. 16; Quanto a não criação do tributo pela Constituição, vide, Carrazza, 2007, p. 490; Amaro, 2006, p. 99; Elali, 2006, p. 34.

<sup>7</sup> Em relação ao posicionamento de Aires Fernandino Barreto, que acompanha o de José Souto Maior Borges vide, **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais** (1998, p. 33-35). Mas





Souto Maior Borges (1975, p. 4), em tese apresentada ao II Congresso Interamericano de Direito Tributário:

[...] no *iter* jurídico, no processo de estruturação, entre o momento da outorga constitucional da competência tributária e o da criação do tributo pela lei tributária material da pessoa política competente. [...] A visão separatista ante a outorga constitucional de competência tributária e a criação do tributo em lei ordinária é essencialmente uma visão *estática* de um fenômeno que somente pode ser adequadamente estudado à luz de uma perspectiva *dinâmica*. [...] A Constituição, ao fazer referência ao *nomem juris* dos tributos, ao repartir ou partilhar a competência tributária – parcela que é esta do poder de tributar –, não outorga às entidades competentes um simples rótulo, desprovido de sentido e significação, mero *flatus vocis*, carecedor de ingredientes substanciais. Se o tivesse feito, não haveria como compatibilizar o critério tido como apenas nominalisticamente discriminatório como um dos alicerces ou fundamentos basilares e cardeais do sistema constitucional tributário, que é constituído pelo *princípio da rigidez*.

Posteriormente, baseando-se nas lições de Hans Kelsen, concluiu José Souto Maior Borges (1977, p. 65) que toda norma jurídica é, concomitantemente, ato de criação e de aplicação (execução) do direito. Hans Kelsen, ao tratar da criação, aplicação e observância do Direito, ensina que a aplicação da norma que estabelece o processo de produção de outra norma ocorre quando esta última é produzida, afirmando ser a distinção entre os “[...] atos de criação e ato de aplicação do Direito [...]” um equívoco, a não ser quando estivermos diante dos casos-limite – “[...] a pressuposição da norma fundamental e a execução do ato coercitivo [...]” – nos quais haverá tão somente produção do Direito e sua aplicação, respectivamente. Em suas palavras: “[...] todo ato criador de Direito deve ser um ato aplicador de Direito”<sup>8</sup>.

---

nem sempre foi esse o pensamento de Aires Fernandino Barreto. Em seu **ISS na Constituição e na Lei**, Aires Fernandino Barreto parece filiar-se à corrente criticada por José Souto Maior Borges (2005, p. 25-26). A aderência à tese oposta à defendida por José Souto Maior Borges fica ainda mais clara por ocasião da leitura do recente **Curso de direito tributário municipal**, de autoria de Aires Fernandino Barreto (2009, p. 10 *et seq.*).

<sup>8</sup> Hans Kelsen (2006, p. 260-262) afirma que “...a norma fundamental determina, de fato, a criação da Constituição, sem que ela própria seja, ao mesmo tempo, aplicação de uma norma superior. Mas a criação da Constituição realiza-se por aplicação da norma fundamental. Por aplicação da Constituição, opera-se a criação das normas jurídicas gerais através da legislação e do costume; e, em aplicação destas normas gerais, realiza-se a criação das normas individuais através das decisões judiciais e das resoluções administrativas. Somente a execução do ato coercitivo estatuído por estas normas individuais – o último ato do processo de produção jurídica – se opera em aplicação das normas individuais que a determinam sem que seja, ela própria, criação de uma norma. A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior ou execução do ato coercitivo estatuído por uma norma [...] E há um ato de



Semelhantes são as lições de Norberto Bobbio (2001, p. 51), para quem “Todas as fases de um ordenamento são, ao mesmo tempo, executivas e produtivas, à exceção da fase de grau mais alto e da fase de grau mais baixo”. O direito positivo, como visto, é uma ordem hierarquicamente escalonada, em cujo ápice se encontra a norma hipotética fundamental, de caráter geral. Por meio do denominado *processo de concreção das normas*, as normas de inferior hierarquia aplicam a norma que lhe é superior, criando outras normas de caráter mais específico. Segundo José Souto Maior Borges (1977, p. 65; 2004, p. 6-7), criar o Direito é progressivamente estabelecer normas mais individualizadas. Esse processo – contínuo – desenrola-se até o momento em que, a partir da aplicação da lei especial, cria-se a norma individual. Dessa forma, José Souto Maior Borges (1977, p. 65) sustenta que não têm razão aqueles que, ao atacar a sua tese, argumentam no sentido de haver uma distinção absoluta entre o momento da atribuição constitucional de competência tributária e a “integração” do tributo pela lei ordinária. Por fim, afirma que “[...] a fixação constitucional, pelo mecanismo da competência, do âmbito material de validade das leis tributárias é criação do direito e pois criação do tributo (criação de normas tributárias)”.

A tese de José Souto Maior Borges (1981, p. 19 e ss.) não passou incólume às observações de Paulo de Barros Carvalho, que, afirmando filiar-se também à proposta kelseniana, procurou demonstrar o suposto equívoco presente no raciocínio do professor da UFPE. Paulo de Barros Carvalho afirma que é indiscutível, se for seguida a proposta filosófica de Hans Kelsen, que as normas inferiores devem buscar seu fundamento de validade nas superiores. Entretanto, não lhe parece que “[...] *toda a ordenação jurídico-positiva esteja contida no Texto Supremo [...]*”. Para tentar demonstrar o suposto desacerto da tese, recorre à *redução ao absurdo*, desenvolvendo o raciocínio de que, partindo-se da premissa de que todas as normas individuais recolhem seu fundamento de validade na Constituição Federal, as sentenças judiciais – como normas individuais que são – também nela buscam seus fundamentos de validade, mas isso não conduziria à conclusão de que foi o

---

positiva criação jurídica que não é aplicação de uma norma jurídica positiva: a fixação da primeira Constituição histórica, que se realiza em aplicação da norma fundamental, a qual não é posta mas apenas pressuposta”.



Legislador Constitucional que criou a sentença. No entender do professor da USP e da PUC-SP, esse raciocínio conduz ao “[...] absurdo jurídico [...]”. Finalmente, fecha sua argumentação, defendendo que em todos os patamares do direito positivo há a criação de – por ele denominadas – “[...] entidades de direito positivo [...]”, algumas no plano constitucional, outras pelas leis complementares, outras ainda pelas leis ordinárias etc. (CARVALHO, 1981, p. 19-22).

A argumentação desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho convenceu, por longos anos, a totalidade da doutrina e, ainda hoje, é adotada pela maioria dos estudiosos do Direito Tributário (CARRAZZA, 2007, p. 490-493).

Anos mais tarde, entretanto, um daqueles que, anteriormente, estava convencido pela argumentação lógica de Paulo de Barros Carvalho, juntou-se a Aires Fernandino Barreto e passou a fazer companhia à voz de José Souto Maior Borges. Trata-se da voz confiável de José Roberto Vieira, que, após alertar que a afirmação “a Constituição não cria tributos, apenas distribui competências”, de tão repetida, passa a ser vista como se verdadeira fosse, independentemente de seu conteúdo refletir ou não o adjetivo que a linguagem descritiva dos cientistas do Direito lhe confere, em atitude encontrada em grandes cientistas, afirma ser, atualmente, outro o seu pensar, apesar de, anteriormente, filiar-se à corrente majoritária (VIEIRA, 2005, p. 629 e 631).

José Roberto Vieira, convencido pela lógica dedutiva de Paulo de Barros Carvalho, cujos argumentos foram anteriormente citados, defendia, em sua obra *A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, que, apesar de toda regra jurídica encontrar seu fundamento de validade na Constituição Federal, o fato de buscar a lei ordinária instituidora do tributo seu fundamento de validade na Constituição Federal não autorizava a afirmação de que a criação do tributo teve início já no texto constitucional (VIEIRA, 2005, p. 631). Posteriormente, em doze páginas, José Roberto Vieira demonstra os motivos que o levaram a reformular seu entendimento, conferindo razão a José Souto Maior Borges (VIEIRA, 2005, p. 630-641). Principia o professor da UFPR realizando a análise etimológica do verbo *criar* e do substantivo *criação*, informando-nos que os léxicos apontam como paralelos “[...] gerar, formar, produzir, inventar, instituir, [...] ‘dar existência a’ e ‘tirar do nada’”. Em seguida, caminha pelas sendas dos dicionários de filosofia e percebe que eles confirmam as





acepções de *criar* e *criação* dos léxicos. Conclui, entretanto, que, ao Direito – por ser objeto cultural, fruto da construção humana – aplica-se somente a primeira acepção – *dar existência a* – na medida em que a segunda – *tirar do nada*, ou ainda, *creatio ex nihilo* – refere-se à atividade divina, própria da cultura hebraico-cristã. Diante disso, vale a pena transcrever uma das conclusões a que chegou José Roberto Vieira (2005, p. 633):

E muito embora se fale em algo que nunca teria existido antes, marcado pela originalidade, frise-se que *o grau de novidade será sempre relativo*, seja em virtude do fato de que uma instituição jurídica nova se caracteriza como tal somente no recinto bem delimitado de um certo ordenamento, cujo âmbito de validade se encerra em fronteiras precisas, tanto espaciais quanto temporais, seja em função dos próprios limites inerentes à condição humana. Nesse sentido, *encontramos criação do Direito em todos os níveis da hierarquia das leis*, desde a constituição até os atos administrativos ou judiciais. Não obstante preferam os juristas sempre falar, aqui, de aplicação do Direito, inegavelmente é concomitante a idéia de sua produção.

Lembre-mos que o referencial teórico do qual parte José Roberto Vieira é exatamente o mesmo do qual partiram José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho: os ensinamentos de Hans Kelsen. Com base nos ensinamentos do professor de Viena, relembra, José Roberto Vieira, que, voltando-se os olhos para qualquer ponto do ordenamento jurídicos, encontramos tanto atos de aplicação do Direito (execução) como também atos de criação (produção normativa), aparecendo um ou outro, a depender do ponto a partir do qual se mire. Ao se olhar o ordenamento a partir de seu ponto mais elevado, vê-se uma série de processos de produção (criação) do Direito. Se, ao contrário, olharmos a partir da base, deparar-nos-emos com uma série de processos de execução jurídica (VIEIRA, 2005, p. 634; BOBBIO, 1999, p. 51). Isso só não acontece quando direcionarmos o foco da visão aos pontos limites do ordenamento. Ao contemplarmos a norma fundamental, encontraremos somente ato de produção do Direito. Do contrário, se focalizarmos um ato final de execução, nele não encontraremos qualquer pretensão de criação ou produção jurídica (VIEIRA, 2005, p. 635).

Forte nessas premissas, José Roberto Vieira analisa os dois argumentos manejados por Paulo de Barros Carvalho, ao pretender demonstrar o suposto equívoco da tese de José Souto Maior Borges. Ao primeiro dos argumentos do



professor da USP e da PUC-SP – de que não lhe parecia correto afirmar que o direito positivo estivesse por completo contido no corpo da Constituição – responde, o professor da UFPR, que José Souto Maior Borges segue à risca os ensinamentos de Hans Kelsen, na medida em que entende ser previsto pela Constituição, até certa medida – não de forma exaustiva –, os órgãos responsáveis pela criação do Direito e seu processo. Até mesmo porque a Constituição, como lei suprema de determinado ordenamento jurídico, possui um grau de abstração muito maior do que as leis que a venham a aplicar (CARVALHO, 1981, p. 20; VIEIRA, 2005, p. 635-636).

Contra o segundo argumento de Paulo de Barros Carvalho – de que a sentença judicial, apesar de buscar seu fundamento de validade na Constituição, não é criada pelo Legislador Constitucional – pondera José Roberto Vieira que, embrionariamente, as sentenças e atos judiciais encontram espaço na Constituição, concluindo que “[...] como entidades jurídicas acabadas, sentença e ato não foram criados na constituição; como mínimo essencial daquelas entidades jurídicas, sentença e ato começaram a ser criados na constituição sim” (VIEIRA, 2005, p. 20-21; VIEIRA, 2005, p. 637).

Conclui o professor da UFPR que a Constituição cria o “[...] tributo mínimo[...]”, ressaltando que José Souto Maior Borges, como de costume, foi cientificamente preciso, ao dizer que o *processo de criação do tributo* é iniciado com a outorga de competências, e que, mesmo sendo os dispositivos constitucionais insuficientes para o desenho completo do tributo, não quer isso dizer que sejam, tais dispositivos constitucionais, inexistentes (VIEIRA, 2005, p. 639-640).

Feitas as explanações, esclarecemos que nos filiamos à corrente encabeçada por José Souto Maior Borges e seguida por José Roberto Vieira<sup>9</sup>.

Retornemos aos trilhos. A exigência da edição de lei em sentido formal decorre da expressa dicção dos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal de 1988, os quais prescrevem ser vedado às pessoas políticas instituir ou aumentar tributo que não seja por meio de lei<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Lembremo-nos que Aires Fernandino Barreto não mais acompanha a posição de José Souto Maior Borges.

<sup>10</sup> A prescrição do artigo 150, I, da Constituição Federal, é a seguinte: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos



Exige-se lei geralmente ordinária porque a Constituição Federal de 1988 estabeleceu casos específicos de tributos que clamam por lei complementar, a exemplo do que ocorre com a competência residual da União, prevista no artigo 154, I; com aquela relativa ao Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no artigo 153, VII; e com a instituição de empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148, I e II, todos da Constituição Federal de 1988<sup>11</sup>.

Os dados essenciais da norma jurídica de incidência dos tributos são apresentados já na Constituição. Roque Antônio Carrazza afirma que o legislador constitucional prescreveu a norma-padrão de incidência, o mínimo necessário, o átomo de cada tributo, na qual consta “[...] a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível” (VIEIRA, 2005, p. 620 e 639-640; CARRAZZA, 2007, p. 494-496; CARRAZZA, 2005, p. 30-32).

Sobre esse posicionamento, adverte José Roberto Vieira que ele não deve ser apreendido literalmente, na medida em que a Constituição Federal não concebe o tributo em sua totalidade, apto a, desde logo, incidir, caso ocorra o fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária e, com isso, desencadear a relação jurídica tributária correspondente (VIEIRA, 2005, p. 621). À lei ordinária que institui o tributo cabe, além dos elementos essenciais dispostos pela Constituição Federal – hipótese de incidência, sujeitos da relação jurídica (ativo e

---

Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Esse artigo, em conjunto com o artigo 5º, II, da Constituição Federal – “...ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” –, estabelecem o Princípio da Legalidade Tributária, a ser adiante estudado.

<sup>11</sup> A diferença entre Lei Ordinária e Lei Complementar será, ainda, objeto de análise. A competência residual da União está prevista no artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve que “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”. O artigo anterior, ao qual faz menção o inciso I do artigo 154, é o que arrola os impostos que poderão ser instituídos pela União. O artigo 148, I e II, da Constituição Federal, que trata dos empréstimos compulsórios, por sua vez, está assim redigido: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”. O dispositivo constitucional citado pelo inciso II do artigo 148 é o que enuncia o Princípio da Anterioridade Genérica, objeto de estudo em páginas posteriores.



passivo) e base de cálculo – detalhá-los e prescrever quais serão as alíquotas aplicáveis. Entretanto, o termo competência é plurissignificativo ou, ainda, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, polissêmico (CARVALHO, 1981, p. 24). Não somente o Poder Legislativo está revestido de competência tributária, como também o estão os integrantes dos Poderes Executivo e Judiciário e, até mesmo o particular, quando atua no sentido de produzir a norma individual e concreta<sup>12</sup>.

A competência tributária da qual aqui tratamos, como exaustivamente demonstrado, é a legislativa, ou seja, aquela exercida pelo Poder Legislativo. Parece correto afirmar, portanto, que somente as pessoas políticas a detêm, na medida em que são dotadas de Poder Legislativo que, por meio do produto de sua atividade – a Lei –, podem instituir tributos. A competência encontra limitações materiais estabelecidas pela própria Constituição Federal. São elas fixadas por numerosos princípios constitucionais, tais como o da Legalidade, da Igualdade, da Capacidade Contributiva, da Irretroatividade, da Anterioridade, da Proteção ao Mínimo Vital, do Não-Confisco etc. (CARRAZZA, 2007, p. 488). Frise-se, ainda, que a competência tributária não se confunde com as atividades administrativas que têm por escopo arrecadar o tributo anteriormente instituído e devido pelo sujeito passivo, quando da ocorrência concreta do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária. Ou melhor, não se confunde com a *capacidade tributária ativa*, entendida como a possibilidade ostentada por determinado sujeito de direito de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária; ou, vista, ainda, como desempenho da tarefa administrativa que nasce após o exercício, e conseqüente desaparecimento, da competência tributária<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 236) afirma que o Presidente da República, quando baixa decreto sobre imposto de Renda; o Ministro, ao editar instrução normativa; o magistrado, ao julgar causas produzindo normas individuais e concretas; o funcionário da Administração Pública, que realiza o lançamento tributário ou que participa do julgamento de eventual impugnação administrativa; e, até mesmo o contribuinte, quando põe em marcha o procedimento produtivo da norma individual e concreta, a exemplo do que ocorre com tributos como IPI, ICMS e ISS, estão todos eles investidos de competência tributária.

<sup>13</sup> Sobre a capacidade tributária ativa como possibilidade de figurar como sujeito ativo de relação jurídica tributária, vide Vieira, 2005, p. 622; Carvalho, 2007, p. 237; Carvalho, 1981, p. 22; Ataliba, 2005, p. 83; E, à capacidade tributária ativa como desempenho de tarefa administrativa, vide Carrazza, 2007, p. 487; Ataliba, 1969, p. 111.



## 2 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina costuma atribuir à competência tributária seis características: i) indelegabilidade; ii) irrenunciabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) privatividade; e vi) facultatividade (CARRAZZA, 2007, p. 497-658). O acatamento, pela doutrina, dessa ou daquela característica, longe está de ser pacífico, conforme demonstraremos.

A *indelegabilidade* é a impossibilidade de a pessoa política que recebeu da Constituição Federal competência para instituir determinado tributo transferi-la para outra pessoa política, seja a que título for. Reconhecem-na como característica da competência tributária Geraldo Ataliba, José Artur Lima Gonçalves, Cristiano Carvalho, Tácio Lacerda Gama e Roque Antônio Carrazza. Este último sustenta que a outorga de competência tributária realizada pela Constituição visa à promoção de um interesse público. Caso fosse permitida a transmissão da competência tributária, a Constituição passaria de rígida a flexível (ATALIBA, 1969, p. 233; GONÇALVES, 1993, p. 24; CARVALHO, 2005, p. 866; GAMA, 2009, p. 270; CARRAZZA, 2007, p. 632-641).

Por fim, apoiando-se em Celso Antônio Bandeira de Mello, lembra Roque Antônio Carrazza que as competências outorgadas pela Constituição não são bens disponíveis, não podendo seu titular delas livremente dispor, afirmando que a pessoa política “[...] não é senhora do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas titular da competência tributária [...]” (CARRAZZA, 2007, p. 641).

Também o fazem Paulo de Barros Carvalho – para quem a sua indelegabilidade pertence ao rol das *diretrizes implícitas*, sendo decorrência do postulado genérico do artigo 2º da Constituição Federal e, ainda, consequência direta da rigidez constitucional – e José Roberto Vieira que acompanha o raciocínio do professor da USP e da PUC-SP em sua integralidade (CARVALHO, 2005, p. 622).

Para José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 15), sequer por emenda constitucional poderiam ser as competências tributárias transferidas de um ente para outro, pois isso é *categoricamente vedado* pelo inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988.





Tácio Lacerda Gama sustenta que a competência tributária legislativa pode ser percebida em duas *dimensões*. A primeira delas, referente à vedação de delegação de qualquer faixa de competência entre as pessoas políticas, ainda, que por meio de lei. A segunda, relativa à impossibilidade de, por meio de ato normativo, delegar-se a competência legislativa para o Poder Executivo (GAMA, 2009, p. 270).

É essa espécie de delegação que chama a atenção de Cristiane Mendonça, ao apontar que a competência tributária somente poderá ser caracterizada como indelegável se for empreendida análise pelo prisma da delegação interpessoal ou exógena, de uma pessoa política para outra. Em sentido diametralmente oposto aos demais autores, Cristiane Mendonça adjetiva a competência tributária de delegável. É seu entendimento que a Constituição Federal, “[...] em seu art. 68, permite a delegação da competência legislativo-tributária do órgão legislativo para o órgão executivo de uma mesma pessoa política”, ou seja, a delegação intrapessoal ou endógena (MENDONÇA, 2004, p. 289-291).

Convém lembrarmos que a indelegabilidade é característica da competência tributária, não se aplicando à capacidade tributária ativa, essa sim, transferível. Apesar de não ser essa a função do legislador, o tom didático que encerra, nesse assunto, o artigo 7º e seu § 3º, da Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, autoriza a sua transcrição<sup>14</sup>:

[...] a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição. § 3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Sobre a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, ver por todos, Ataliba, 1969, p. 234.

<sup>15</sup> O mencionado artigo 18, § 3º, diz respeito ao texto da Constituição de 1946, que prescrevia: “art. 18. Cada Estado se regerá pela Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 3º. Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de lei e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas”.



Em relação à *irrenunciabilidade*, Paulo de Barros Carvalho examina-a em conjunto com a indelegabilidade, afirmando ser ela característica decorrente da rigidez constitucional. Para ele, perderia todo o sentido o labor do legislador constituinte, ao discriminar pormenorizadamente as competências tributárias, se as pessoas políticas, ao seu bel prazer, pudessem delegá-las ou delas abdicar em definitivo; ou pudessem, nas palavras de Geraldo Ataliba, dela dispor (CARVALHO, 2007, p. 240; ATALIBA, 1969, p. 233).

A renúncia, entendida como a unilateral abdicação da competência tributária outorgada pela Constituição, realizada pela pessoa política, na visão de Roque Antônio Carrazza (2007, p. 648), é juridicamente ineficaz. Tácio Lacerda Gama (2009, p. 274) é enfático ao afirmar que “Renunciar à competência é forma por meio da qual se modifica a competência” e, em “Não sendo possível sua modificação, não será igualmente possível a sua renúncia”. José Roberto Vieira (2005, p. 622), sutilmente, afirma ser a irrenunciabilidade a “[...] *impossibilidade de abdicação em caráter definitivo*” da competência tributária, com o que concorda Tácio Lacerda Gama<sup>16</sup>.

Como examinaremos adiante, a competência tributária é também facultativa. Numa leitura apressada, poderíamos pensar que essas características se contrapõem. Entretanto, o não exercício da competência tributária em razão de sua facultatividade pode ser entendido como uma renúncia *provisória* da competência tributária. Logo, podemos entender que a competência tributária é provisoriamente renunciável – entendida essa renúncia como característica decorrente de sua facultatividade – mas, definitivamente, irrenunciável<sup>17</sup>.

Outra característica decorre do fato de que o não exercício da competência tributária, por longo período de tempo, não a extingue. O decurso do tempo não é circunstância que impeça a pessoa política titular da competência tributária de exercitá-la. Logo, a competência tributária é incaducável. A característica da

---

<sup>16</sup> Eis as palavras de Tácio Lacerda Gama (2009, p. 275) “...não se confundem a renúncia e o não exercício da competência tributária. Uma coisa é, por decisão própria, alterar os termos da competência, abrindo mão da faculdade de, posteriormente, editar normas. Outra, bem distinta, é, simplesmente, exercer o direito de não exercitar tal competência, não criando norma”.

<sup>17</sup> No mesmo sentido: Mendonça, 2004, p. 291-292; Carvalho, 2005, p. 866.



*incaducabilidade* tem a ver diretamente com o fato de a Constituição ser um diploma elaborado com pretensão de permanência, “[...] *para durar no tempo*”, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 240)<sup>18</sup>. Demais disso, Roque Antônio Carrazza afirma que o Poder Legislativo não pode ser impedido de legislar pelo simples fato de ter deixado de fazê-lo durante certo lapso temporal; e isso, por duas razões: i) a Constituição quando atribuiu ao Poder Legislativo a faculdade de legislar não estabeleceu um prazo limite para que o fizesse, sob pena de sua extinção; e ii) legislar pressupõe inovar, nos limites impostos pela Constituição, a ordem jurídica. A lei tem por escopo regular situações que foram ou não disciplinadas por leis anteriores. Quando a lei disciplina matérias que ainda não o foram, vale-se da competência constitucional que lhe havia sido outorgada, mas que até aquele momento não havia sido exercida. Além disso, caso a competência legislativa decaísse, incluída aí a tributária, em alguns anos perderia o Poder Legislativo sua razão de existir, na medida em que teria esvaziada sua função (CARVALHO, 2007, p. 642-644).

O fato de haver tributos com prazos de vigência fixos, com data constitucionalmente fixada para se extinguirem – a exemplo do IPMF e da CPMF –, não retira da competência tributária a característica da *incaducabilidade*. De acordo com os ensinamentos de José Roberto Vieira, esses são tributos adicionados à competência tributária de um dos entes da federação. A competência estabelecida originariamente pela Constituição é *incaducável*. Se assim não o fosse, a autonomia da União, dos Estados ou dos Municípios restaria prejudicada, e, em consequência disso, também o Princípio Federativo – cláusula pétrea integrante do rol do § 4º do artigo 60, da Constituição Federal de 1988 –, como também ferido seria o Princípio da Autonomia Municipal, cuja mácula autoriza até mesmo a intervenção federal nos estados que o descumpram, conforme prescreve o artigo 34, VII, “c”, da Constituição Federal de 1988 (VIEIRA, 2005, p. 623).

Diverge, nesse ponto, Roque Antônio Carrazza, para quem, a competência atribuída à União pelas Emendas Constitucionais n. 3, de 17 de março de 1993 e 12, de 15 de agosto de 1996 – para a instituição do Imposto sobre Movimentação ou

---

<sup>18</sup> José Artur Lima Gonçalves (1993, p. 25) também atribui essa característica à competência, apesar de falar em *imprescritibilidade*.



Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Crédito e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), respectivamente – seria uma exceção à regra geral. Exceção essa que conduz Cristiane Mendonça, apoiada na análise das mesmas Emendas Constitucionais, a afirmar que “[...] a incaducabilidade não pode ser tratada como qualidade da competência legislativo tributária em geral”. (CARRAZZA, 2007, p. 644-645; MENDONÇA, 2004, p. 284-285). Tácio Lacerda Gama (2009, p. 271) realiza argumentação que parece conduzir à mesma conclusão de Roque Antônio Carrazza, ao afirmar que em determinados casos – como o da CPMF – a competência deve ser exercida dentro de certo lapso temporal, sob pena de não mais poder ser exercida. Esse caso – da CPMF – em seu entender seria *paradigmático*, que “[...] afasta a possibilidade de ser mantido o atributo da incaducabilidade para as competências legislativas”. Por fim, Roque Antônio Carrazza (2007, p. 644) lança mão de argumento que, por mais simples que pareça, merece menção. Segundo seu entender, o Poder Constituinte originário outorgou as faixas de competência tributária às diversas pessoas políticas. Sua extinção, portanto, somente poderia decorrer de ato de vontade de quem as concedeu, ou seja, o Poder Constituinte originário ou derivado. Entendemos, aqui, caber, um pequeno parêntese. Embora seja comum nos depararmos com a expressão *Poder constituinte derivado*, parece-nos que melhor é aquela utilizada por Michel Temer. Preferimos, então, *competência reformadora* em lugar de Poder Constituinte derivado<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Ao tratar do tema, assim escreve Michel Temer (2002, p. 34-35): “Examinemos, agora, o *poder constituinte derivado*. Em primeiro lugar, verifiquemos aquele que se destina à *reforma* do texto constitucional. Este é denominado *poder reformador*. Diferentemente do originário, que é *poder de fato*, o poder de reforma constitucional é jurídico. De fato, o constituinte originário, ao criar sua obra, fixa a possibilidade de sua reforma. As constituições se pretendem eternas, mas não imodificáveis. Daí a competência atribuída a um dos órgãos do poder para a modificação constitucional, com vistas a adaptar preceitos da ordem jurídica a novas realidades fáticas. Pode-se até questionar sobre a adequada rotulação: se *poder constituinte* ou *competência reformadora*. É certo que, por força da reforma, criam-se normas constitucionais. Já agora, entretanto, a produção dessa normatividade não é emanção direta da soberania popular, mas indireta, como também ocorre no caso da formulação da normatividade secundária (leis, decretos, sentenças judiciais). No caso da edição de lei, por exemplo, também há derivação indireta da soberania popular. Nem por isso se aludirá a um ‘Poder Constituinte Originário’. Parece-nos mais conveniente reservar a expressão ‘Poder Constituinte’ para o caso de emanção normativa *direta* da soberania popular. O mais é fixação de *competências*: a *reformadora* (capaz de modificar a



A *inalterabilidade*, como parece óbvio, é característica que demonstra que a competência tributária não pode ser alterada. Mas será mesmo caso de obriedade ou, como afirma Tácio Lacerda Gama (2009, p. 272), “[...] atributo [...] sobre o qual não existem dúvidas?”.

Ao examiná-la, José Roberto Vieira ressalta sua relatividade, tomando-se em conta o ponto de vista, ou como prefere Tácio Lacerda Gama, a *perspectiva*, do qual partamos. Se for o da pessoa política destinatária da competência tributária, será a competência tributária inalterável. Entretanto, se analisada a partir da possibilidade de reforma constitucional através de emenda, será alterável (VIEIRA, 2005, p. 623)<sup>20</sup>. Paulo de Barros Carvalho não teve a mesma tolerância do professor da UFPR, na medida em que afasta a inalterabilidade como uma das características da competência tributária, lançando mão do argumento de que a competência reformadora poderá, desejando, realizar alterações no quadro discriminativo das competências tributárias; no que foi seguido por Cristiane Mendonça (CARVALHO, 2007, p. 241; MENDONÇA, 2004, p. 286). Devemos, entretanto, observar o alerta que fazem Roque Antônio Carrazza, Cristiane Mendonça, e, de forma sucinta, Cristiano Carvalho, no tocante ao fato de que eventual reforma constitucional com pretensão de alterar a distribuição constitucional de competências tributárias deve respeitar as prescrições do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal (CARRAZZA, 2007, p. 646; MENDONÇA, 2004, p. 286-287; CARVALHO, 2005, p. 866).

Além dos argumentos acima dispostos, Cristiane Mendonça (2004, p. 287-289) recorre a outro, para confirmar a não caracterização da competência tributária com o rótulo da inalterabilidade. A professora da UFES afirma que tanto as Constituições dos Estados quanto as Leis Orgânicas dos Municípios podem – aumentando as garantias dos contribuintes, e prevendo, por exemplo, o Princípio da Anualidade – comprimir a competência tributária que lhe foi outorgada, alterando-a.

---

Constituição); a *ordinária* (capaz de editar normatividade infraconstitucional). É apropriado, assim, denominar a possibilidade de modificação parcial da Constituição como *competência reformadora*”.

<sup>20</sup> No mesmo sentido de que as pessoas políticas não podem alterar as faculdades tributárias (competências tributárias) que lhes atribuiu a Constituição Federal: Carrazza, 2007, p. 486 e Carvalho, 2005, p. 866; Gama, 2009, p. 273.





Rebatendo os argumentos da professora da UFES, José Roberto Vieira (2005, p. 623) entende não serem suficientemente aptos a arredar a inalterabilidade como uma das características da competência tributária. Em seu entender, é circunstância de autolimitação da competência, permitida, inclusive, em razão de outra característica sua, a facultatividade.

Com relação à *privatividade*, os argumentos lançados por Paulo de Barros Carvalho – apesar do entendimento contrário de Roque Antônio Carrazza e de Cristiano Carvalho, para quem as situações citadas pelo professor da USP e da PUC-SP, para afastar a característica da privatividade, são excepcionalíssimas e confirmam a regra geral – são suficientes para justificar a impossibilidade de caracterizar a competência tributária como privativa (CARRAZZA, 2007, p. 497. n. 21; CARVALHO, 2005, p. 865). Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 238 e 241) sustenta que a única competência tributária privativa é a da União. E para alcançar essa conclusão, invoca o artigo 154, II, da Constituição Federal. O artigo 154, II, prescreve que “[...] a União poderá instituir [...] na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Percebemos, da leitura desse dispositivo constitucional, que Paulo de Barros Carvalho está com a razão. Há circunstâncias – iminência ou caso de guerra externa – nas quais a União está constitucionalmente autorizada a invadir a esfera de competência dos Estados e dos Municípios. Poderá, portanto, em determinados casos, exercer, a União, competência tributária que a Constituição atribuiu a Estados e Municípios. Se outra pessoa política, que não o Município, pode exercer a competência tributária que a Constituição lhe outorgou, e se outra pessoa política, além do Estado, pode exercer a competência tributária que lhe foi atribuída pela Constituição, não há que se falar em privatividade, ao empreender-se a caracterização da competência tributária dessas duas pessoas políticas. Desse ponto de vista, privativa mesmo, somente a competência tributária da União. Acrescentam José Roberto Vieira e Cristiane Mendonça, à argumentação de Paulo de Barros Carvalho, sem discordância, que a privatividade não caracteriza a competência tributária também pela cumulatividade de competências nas mãos da



União, nos casos previstos pelo artigo 147, da Constituição Federal (VIEIRA, 2005, p. 624; MENDONÇA, 2004, p. 292-293). Prescreve o citado artigo 147 que “[...] competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”<sup>21</sup>.

Por fim, a doutrina aponta como característica da competência tributária a *facultatividade*, que é, sem dúvida, um dos temas mais controvertidos desse assunto. Paulo de Barros Carvalho sustenta que a facultatividade no exercício da competência tributária é a regra geral, não tendo exercido essa competência, por exemplo, a União, em relação ao imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, e a exemplo do que ocorre também com muitos Municípios, que, simplesmente, não instituíram o imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência lhes foi outorgada pelo artigo 156, III, da Constituição Federal. Entretanto, sustenta Paulo de Barros Carvalho que o ICMS, por ostentar caráter nacional, é exceção à regra, o que, em seu entender, impossibilita atribuir à competência tributária a característica da facultatividade. O raciocínio do professor da PUC-SP caminha no sentido de que há quatro diferentes ordens normativas inseridas no Direito positivo brasileiro: i) nacional; ii) federal; iii) estadual; e iv) municipal. Afirma que, apesar de haver certa dificuldade em se separar o plano nacional (Estado brasileiro) do plano federal (União), é possível identificar que muitos enunciados prescritivos relativos ao ICMS pertencem ao plano normativo nacional, válidos para todo o território brasileiro, o que faz com que sustente que, em todos os setores relativos ao ICMS, há “[...] forte e decisiva influência de preceitos do sistema nacional”, a ponto de defender que a sua instituição (do ICMS) não é regulada pelo modal deôntico *permitido*, e sim pelo *obrigatório*, ou seja, os Poderes Legislativos dos Estados da federação estariam *obrigados a obrigar*, na medida em

---

<sup>21</sup> Assim prescrevem os artigos 14 e 15 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias: “art. 14. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos”. “art. 15. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco”. Caso os extintos Territórios do Amapá, de Roraima e de Fernando de Noronha não tivessem sido transformados em Estados, e, no caso do último, sido reincorporado ao Estado de Pernambuco, estaria a União autorizada, conforme as peculiaridades de cada Território, a cobrar os impostos estaduais e os impostos municipais, estes últimos, na hipótese de o Território não ser dividido em Municípios. Assim também quanto a eventuais novos territórios federais.



que deveriam, necessariamente, instituir o ICMS em conformidade com as prescrições das Leis Complementares e das Resoluções do Senado Federal relativas à matéria. Faz menção, ainda, à possível origem do problema. Possivelmente, decorre do fato de o ICMS inspirar-se em semelhante imposto não cumulativo, incidente sobre mercadorias e serviços, instituído em países unitários, e que, de forma descomprometida com as peculiaridades e dessemelhanças estruturais dos Estados, foi tomado pelo Legislador constitucional e entregue aos Estados-membros da Federação.

Com o escopo de manter a uniformidade inerente ao imposto em Estados unitários, o Legislador constituinte previu a elaboração de Leis Complementares, para que elas prescrevam normas gerais a serem seguidas por todos os Estados brasileiros. E essa argumentação justificar-se-ia como preventiva da instauração da famigerada guerra fiscal entre os Estados, o que, segundo ele, levaria ao paulatino desaparecimento do ICMS e a uma preocupante diminuição na arrecadação (CARVALHO, 2007, p. 237 e 241-247)<sup>22</sup>.

Roque Antônio Carrazza, de outro lado, elabora argumentação convincente, defendendo a facultatividade das competências tributárias, afirmando que as pessoas políticas “[...] são livres para delas se utilizarem ou não”, e gravitando o seu exercício em torno de decisão política, não sujeita a controle externo. Logo em seguida, Roque Antônio Carrazza, apoiado nas lições de Norberto Bobbio sobre as

---

<sup>22</sup> Tácio Lacerda Gama (2009, p. 280) segue o mesmo entendimento. Eis suas palavras, após citar Paulo De Barros Carvalho: "Essa observação não merece retoques se a competência para instituir o ICMS for entendida como competência incondicionada, outorgada a apenas um sijeito, no caso os Estados e o Distrito Federal. Sob tal perspectiva, o Estado que queira reduzir ou afastar a incidência do ICMS, sobre certas pessoas ou determinadas situações, deve ter autorização expressa do CONFAZ. Sem ela, ao Estado só resta uma opção: instituir e cobrar o tributo em sua integralidade. Por outro lado, se o CONFAZ, mediante deliberação dos Estados e do Distrito federal, dispuser sobre a possibilidade de ser concedida redução de alíquota ou concessão de isenções, os Estados poderão ratificar o convênio e alterar a forma de incidência do imposto. Se o CONFAZ pode deliberar sobre a forma de exercício da competência do ICMS, inclusive para regular as situações em que pode não ser criada a RMIT, surge uma pergunta: de quem é a competência para conceder isenções e benefícios fiscais, dos Estados ou do CONFAZ? Por expressa determinação constitucional, a competência para legislar sobre o ICMS, acerca da outorga de benefícios fiscais, é do CONFAZ, e não dos entes federativos. Trata-se de uma outorga de competência complexa, onde a faculdade para permitir ou não a instituição da norma tributária é dada ao CONFAZ e não aos Estados. Para esses, a competência é condicional, pois, na ausência de autorização do órgão competente, positivada num Convênio, só lhe resta instituir o tributo obrigatoriamente".



diversas regras de estrutura, concluiu que não há, na Constituição Federal, no que concerne ao exercício da competência tributária, norma que obrigue o seu exercício, e sim apenas as que o permitem. Lembremo-nos: a competência tributária prevista na Constituição é norma de estrutura dirigida ao legislador infraconstitucional. Com base na teorização de Norberto Bobbio, conclui Roque Antônio Carrazza (2007, p. 648-653) que as normas sobre competência tributária são – diferentemente do entendimento de Paulo de Barros Carvalho – normas que *permitem obrigar*, ou seja, permitem que o legislador institua o tributo integrante de sua esfera de competência.

Lamentavelmente, após todo o esforço argumentativo, Roque Antônio Carrazza identifica como “[...] única exceção [...]” à facultatividade da competência tributária aquela que se refere à instituição do ICMS, na medida em que os Estados somente poderiam deixar de exercer a competência tributária, não instituindo o ICMS, caso celebrassem os seus Poderes Executivos deliberações e fossem elas ratificadas pelos seus Poderes Legislativos, por meio de decretos legislativos (CARRAZZA, 2007, p. 653-654; CARRAZZA, 2005, p. 503-504). É bem verdade, lembra Roque Antônio Carrazza, que, em virtude do Princípio da Tripartição das Funções, não há como o Poder Judiciário determinar a um Estado da federação que não tenha instituído o ICMS que o faça. Poderão, os Estados da federação que se sintam prejudicados, bater às portas do Poder Judiciário e postular ressarcimento pelos prejuízos experimentados em decorrência daquela omissão legislativa, mas jamais poderão requerer que o Poder Judiciário determine a supressão da omissão legislativa, ou ainda, que ele produza a norma (CARRAZZA, 2007, p. 654).

José Roberto Vieira, convencido pelos sólidos argumentos desenvolvidos por Roque Antônio Carrazza, mantém-se firme na posição de entender a competência tributária, mesmo aquela que trata da instituição do ICMS, portadora da característica da facultatividade; posição na qual é acompanhado por Cristiane Mendonça (VIEIRA, 2005, p. 624; MENDONÇA, 2004, p. 282-283).

É possível afirmarmos que estão com a razão o professor da UFPR e a professora da UFES, na medida em que não parece emergir da Constituição Federal norma jurídica com o modal deôntico obrigatório (obrigado-obrigar) que determine a instituição do ICMS por parte dos Estados. Convicção essa que nos permite afirmar – com Roque Antônio Carrazza – que o artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 13



de novembro de 2001, é inconstitucional, por pretender que uma conduta que a Constituição *permite* se torne *obrigatória*, na medida em que determina que as pessoas políticas instituem todos os tributos previstos em sua faixa de competência; como também o é seu artigo 14, que, fulminando o Princípio Federativo, pretende estabelecer os moldes de exercício da competência tributária (CARRAZZA, 2007, p. 655-658)<sup>23</sup>.

Além disso, parece, apesar de confusa sua redação, que o artigo 8º do Código Tributário Nacional confirma a facultatividade da competência tributária<sup>24</sup>.

As temporalmente distantes lições de Geraldo Ataliba (1969, p. 233) – que, ao analisar a competência tributária, afirma que “[...] a única liberdade que a pessoa competente possui é a de não exercitá-la, abstendo-se de usá-la” – mostram-se cientificamente atuais. Não pode, o ente detentor da competência, como lembra José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 15), editar lei, negando-a.

Após a exposição dos numerosos entendimentos doutrinários acerca das características da competência tributária, concluímos, ainda, que a competência

---

<sup>23</sup> Prescreve o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2001: “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”. Segundo o artigo 2º, I, da citada Lei “...entende-se como ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município”; “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

<sup>24</sup> “Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.





tributária ostenta as características da irrenunciabilidade, incaducabilidade, indelegabilidade e facultatividade, não sendo privativa e, menos ainda, inalterável.

## REFERÊNCIAS

- ALESSI, Renato. La funzione tributaria in generale. *In*: ALESSI, Renato; STAMMATTI, Gaetano. **Istituzione di Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1965.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo. Madri: Derecho Financiero, 1964.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. **A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre serviços**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). *In*: TORRES, Heleno Taveira. **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. **Revista de direito tributário**, v. 2, 1977.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.



- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Cristiano. **Sistema, competência e princípios**. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra Matriz do ICM**, São Paulo, 1981, Tese (Livre Docência em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.
- GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- HENSEL, ALBERT *apud* FONROUGE, C. M. Giuliani, *Derecho Financiero*, v. I, p. 337. *Apud* VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: HELENO TAVEIRA TÔRRES, **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.
- MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Trad. Julio Banacloche. Madri: EDERSA, 1975.
- TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
- VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
- VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: HELENO TAVEIRA TÔRRES, **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999.