INTRODUÇÃO

O Estado federal embasado que está no Princípio Federativo encontra raízes históricas na própria Antigüidade Clássica, haja vista a estruturação do poder e a dinâmica das chamadas cidades-Estado. Sua evolução e desenvolvimento permeou diversas fases e inúmeros acontecimentos de natureza política, social, econômica e jurídica para finalmente desembocar no atual contesto marcado por uma nova realidade mundial em que observa-se o fenômeno ao qual se atribui a denominação de globalização. Evolução para alguns, mascaramento de um novo imperialismo para outros, a verdade é que a formação de blocos como a Comunidade Econômica Européia ou a aproximação de Estados americanos seja no Mercosul seja na Alca expressam uma dinâmica muito particular que tem afetado as próprias bases do Estado federal. Em que pese o desenvolvimento das formas de integração entre as Nações ser fato inquestionável o que implica inclusive no reconhecimento da validade das normas jurídicas daí decorrentes, consubstanciadas que estão em tratados e convenções internacionais o que de uma certa forma resulta em riscos para a preservação das autonomias locais e regionais características dos Estados federais, ainda assim há que se destacar o significado e a premência de tais autonomias diante do Princípio Federativo.

Por outro lado, aqueles Estados ditos unitários em que a concentração de poderes é acentuada inexistindo ao menos aparentemente uma descentralização sob a perspectiva político-financeira têm sido influenciados pela nova dinâmica mundial e pelas complexidades próprias do aparato público e da pressão pela maior e melhor atuação dos Governos em setores bastante sensíveis. Apesar da presença inquestionável da globalização e da aproximação entre os diferentes países com a criação inclusive de um conjunto próprio de normas jurídicos que constituem o escopo do chamado direito internacional, observa-se concomitantemente a desconcentração de poderes no âmbito interno de cada Estado. A dinâmica daí resultante – ao mesmo tempo causa e conseqüência – coloca em

xeque a própria atuação do Estado Social e nalguns casos já se fala até em reforma e re-construção deste, embora em países como o Brasil talvez até não se possa atestar a existência efetiva de um Estado Social, ao menos não nas mesmas bases daquilo que teve vigência na Europa Continental a partir da Segunda Guerra Mundial. Tal gama de acontecimentos tem inclusive levado os Estados unitários a ampliar a desconcentração de atribuições e prerrogativas mediante por exemplo, a criação de unidades relativamente autônomas como se dá em Portugal a título meramente exemplificativo.

Concentrando mais a atenção nos Estados Federais, não é possível tomar como parâmetro um único modelo de federação sob pena de fechar os olhos para as características e peculiaridades próprias entre os diversos países que decidiram em algum momento de sua história adotar tal forma de Estado. Desta feita, também parece relativamente arriscado aplicar e interpretar regras e princípios sobre o tema em dado Estado a partir de realidades presentes em outros países. Embora haja realmente alguns caracteres que assimilam uma federação às demais, as nuances próprias de cada qual não podem ser desconsideradas.

É nesta perspectiva que, tomando-se como parâmetro o modelo de Estado federal adotado pela Constituição brasileira de 1988 e fazendo algumas referências ao direito comparado, porém sem perder de vista as observações acima, o presente estudo tem por objeto a análise de três situações nas quais haveria usurpação de competências tributárias privativas dos Estados-Membros e dos Municípios por conta de atuação legislativa da União, mais especificamente nos casos de concessão de isenções heterônomas, reforma constitucional que limitasse o poder legiferante dos entes regionais a respeito de impostos compreendidos em sua competência e instituição de tributo federal com o *nomen iuris* de taxa ou contribuição interventiva, mas que em verdade tenha natureza jurídica de imposto. Para tanto, são procedidas análises prévias baseadas em revisões bibliográficas relativas a aspectos importantes para os fins da pesquisa.

Neste sentido, inicia-se com uma retrospectiva histórica da forma federal de Estado, com origens na Antigüidade Clássica e as Confederações, passando pelas experiências européia e norte-americana sem desconsiderar também a América Latina, analisando-se especificamente as características de um Estado federal tais como a descentralização de poder político, a autonomia de entes regionais, seu poder de auto-constituição, a vedação à sesseção e a incompatibilidade entre o federalismo e o centralismo. Não se tem em vista obviamente o objetivo de detalhar a evolução histórica do Estado federal, o que demandaria método próprio de pesquisa mais afeto à História que ao Direito. Trata-se simplesmente de notícia a respeito das raízes originais da descentralização política vivenciada em diferentes momentos e épocas para fins de enquadramento do tema na delimitação espacial e temporal pretendida, viabilizando a compreensão da temática e o embasamento teórico para a comprovação das hipóteses propostas.

Procede-se então a um exame a respeito das competências legislativas, em especial a tributária, seu caráter estruturante o que diferencia as regras de competência das regras de comportamento, seus elementos marcantes bem como sua posição diante da rigidez do Sistema Constitucional brasileiro.

Em seguida analisam-se os parâmetros para o exercício da competência tributária no âmbito do Estado Federal brasileiro. Observe-se que no capítulo relativo a tal temática são enunciadas algumas considerações aparentemente básicas para o direito constitucional tributário tais como os princípios constitucionais tributários e as diferenças entre as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria etc) o que justifica-se em razão de sua importância para a construção das hipóteses em que haveria usurpação às autonomias de Estados-membros e Municípios em matéria tributária, o que feriria diretamente o Princípio Federativo. É por tal razão que são enunciadas e explicadas ainda que brevemente as limitações impostas pelo Constituinte originário, a diferenciação da natureza jurídica dos diferentes tributos a partir do marco teórico constitucional bem

como a rigidez na repartição de competências tributárias e a impossibilidade de distorção das normas estruturantes de tal divisão.

Finalmente parte-se para uma investigação científica em relação aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal e as possíveis ofensas aos mesmos diante de usurpações à competência tributária privativa dos entes regionais e locais nas três situações referidas acima e analisadas detalhamente para afinal expor-se de modo fundamentado as conclusões da pesquisa, respondendo às indagações que justificaram-na, tudo sob a ótica do direito constitucional tributário.

Para o desenvolvimento do presente trabalho de pesquisa foi utilizado o **método indutivo**, tendo sido utilizada como técnica de pesquisa a **documentação indireta**, sob a forma exclusiva **bibliográfica** mediante consultas a livros, artigos científicos, monografias jurídicas e textos de lei.

CAPÍTULO 1 – O PRINCÍPIO FEDERATIVO COMO SUPORTE DE RIGIDEZ

1.1) Estado Federal: origem histórica, evolução e natureza jurídica:

Ao se proceder à uma análise científica de possíveis ofensas aos princípios federativo e da autonomia municipal diante de usurpações das competências tributárias constitucionalmente entregues aos Estados e aos Municípios brasileiros, quer parecer importante tratar inicialmente da natureza jurídica do Estado Federal, suas características, seus escopos e algumas diferenças entre as diversas Federações existentes no mundo contemporâneo, tomando-se como parâmetro referências doutrinárias a respeito da matéria, sem contudo, pretender esgotar o tema, tão rico e composto por diferentes aspectos cuja amplitude impede uma exposição livre de questionamentos.

Neste sentido, é oportuno observar que a federalização do Estado está relacionada a um objetivo de repartição de atribuições, o qual é marcado pela divisão de competências legislativas bem como de atribuições administrativas, o que leva a uma certa racionalização no exercício das competências políticas pelas diferentes ordens de poder formadoras da Federação. Neste sentido, a Federação pressupõe diferentes centros de poder, como são exemplos os Estados-membros no Brasil, as Províncias na Argentina, os Länder na Alemanha etc, além é claro das ordens de poder centrais, como é o caso da União na República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público interno com um rol de misteres e deveres próprios a ela constitucionalmente entregues.

O estudo da questão afeta às origens do Estado Federal demanda análise de breves digressões históricas, **não sendo pretensão contudo, do presente trabalho, um aprofundamento no tema o que por certo demandaria a utilização de método de pesquisa próprio da História mediante a análise e comprovação através de documentos, relatos e pesquisa extra-documental, o**

que fugiria dos escopos de um estudo jurídico sob a perspectiva dogmática. Por outro lado, e observadas as limitações decorrentes da impossibilidade de utilizar-se a metodologia própria da Ciência da História, não se dispensam os relatos a seguir, os quais têm como escopo a facilitação da compreensão dos caracteres e das finalidades do Estado Federal, embasado que está no Princípio Federativo e na descentralização política para criação de normas jurídicas e efetivação dos misteres públicos afetos aos governos regionais – e locais, no caso brasileiro.

Guardadas as observações anteriores, parece possível afirmar que a natureza jurídica do Estado Federal encontra raízes históricas na Antigüidade Clássica, particularmente na Grécia Antiga na qual são observadas relações com a noção jurídica de confederação, na medida em que as cidades-estado constituíam associações políticas permanentes com órgãos comuns e instituições orgânicas, de acordo com as estipulações do pacto federal. Dentre tais órgãos destacavam-se a Assembléia (real soberania popular) e o Conselho[1] de grande importância na medida em que aquela não podia continuar reunida permanente e ininterruptamente.

Talvez seja possível afirmar inclusive que o que teve vigência nas cidades-estado da Grécia Antiga foi mais próximo de uma Confederação do que de uma Federação propriamente dita. Neste sentido são os apontamentos de Madison[2] ao afirmar em *O Federalista* o seguinte:

> Entre as confederações da Antigüidade, a mais importante foi a das repúblicas gregas, associadas sob o conselho anfitiônico. Segundo os melhores relatos a respeito desta famosa instituição, há uma analogia muito interessante com a presente Confederação dos Estados Unidos. (...) Os anfictíones tinham a vantagem das superstições da época – um dos principais instrumentos, graças aos quais o governo então se mantinha; gozavam de uma manifesta autoridade para recorrer à coerção contra

---

[1] WOLKMER, Antonio Carlos (org). *Fundamentos de História do Direito.* Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 85-87: *"O papel do Conselho, devido a sua dedicação total à atividade pública, era o de auxiliar a Assembléia e aliviá-la das atividades que requeriam dedicação total, funcionando como parlamento moderno. Entre suas principais atividades, destacam-se a de preparar os projetos que seriam submetidos à Assembléia, controlar os tesoureiros, realizar a prestação das contas dos magistrados, receber embaixadores, investigar as acusações de alta traição, examinar os futuros conselheiros e os futuros magistrados."*

[2] MADISON, James. *O federalista.* Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora UnB, 1984, p.199-200;

> cidades refratárias e estavam obrigados por juramento a exercerem esta autoridade nas ocasiões necessárias.

Referido Conselho funcionava como uma espécie de órgão deliberativo da Confederação para algumas questões importantes, formado que era por representantes das cidades-estado, embora estas conservassem uma espécie de "soberania" sobre diversas outras matérias, afora as divergências e rivalidades que havia entre as mesmas, consoante também relatado por Madison[3]. O fato é que a democracia vigente na Grécia Antiga, em especial em Atenas baseou-se num sistema de divisão de atribuições e responsabilidades, havendo indícios de algo próximo a um pacto confederativo entre as diferentes cidades-estado, em que pesem os conflitos e as rivalidades que marcaram a história das mesmas.

Dentre as experiências confederativas na Antigüidade, é possível apontar também, no território atualmente ocupado pelo Estado italiano, a Confederação Etrusca, cujas cidades se adequaram a um modelo considerado autêntico à vista de seus caracteres particulares, conforme relata José Alfredo de Oliveira Baracho[4]. Tanto na Grécia quanto nas cidades etruscas aparecem características particularmente próximas dos Estados Federais surgidos na modernidade, a partir principalmente da Federação Norte-Americana. Esta similitude existe ainda que na Antigüidade clássica as raízes da estruturação política estivessem ligadas a um espírito municipal com governos locais titulares de atribuições mais ou menos reduzidas, tendo havido porém um governo central com decisões que atingiam a todos os membros; cada membro exercia também influência sobre a ordem de poder central.

Após a Antigüidade Clássica e antes da declaração de independência das colônias inglesas na América, há que se mencionar também o exemplo da Confederação Holandesa, enquanto capítulo importante da evolução histórica do Federalismo, tida como referência pelos próprios congressistas

---

[3] Ob. cit., p. 203-204;
[4] BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo.* Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.12;

americanos quando das discussões sobre a Confederação que surgiria imediatamente após a independência das colônias. Sobre isto, observe-se o que escreveu Madison[5]:

> Os Países Baixos são uma confederação de repúblicas, ou melhor, de aristocracias de uma estrutura notável e confirmam todas as lições resultantes do estudo daquelas que já revisamos. A união é composta de sete Estados soberanos e em igualdade de condições; cada Estado ou província é, por sua vez, uma composição de cidades independentes e com direitos iguais. Em todas as questões importantes deve haver unanimidade por parte tanto das províncias como das cidades.

No caso holandês, a soberania da União era representada pelos Estados-Gerais, órgão integrado por cerca de cinqüenta deputados escolhidos pelas sete províncias, sendo alguns com mandatos vitalícios e outros não, constatando-se aí um elemento importante: a participação das províncias na vontade da União. A competência do órgão confederativo holandês abrangia a legitimidade para firmar tratados e acordos internacionais, para declarar a guerra e a paz e também para exigir contribuições, *indicativo de competência tributária em âmbito confederativo*.

A par das origens históricas na Grécia Antiga, da confederação holandesa e do parâmetro norte-americano, verdadeiro marco do federalismo, não convém desprestigiar a análise do federalismo vigente na Alemanha, cujo marco institucional se deu em 1871 por influência de diversos fatores e que contou com o empenho de Otto Von Bismarck dentre outros. O federalismo alemão teve uma breve, porém traumática, interrupção durante o período compreendido entre 1933 e 1945, ocasião na qual teve vigência o Estado Unitário Nacional Socialista. A Federação Alemã que tem como capital federal Berlin e é constituída por vários Estados-membros, chamados de *Länder*, os quais conforme referenciado por Cláudia Maria Toledo da Silveira[6] são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, sendo responsáveis pelo exercício de competências legislativas, executivas e judiciais, observando-se pois a existência de Assembléias Legislativas próprias nos entes regionais, além de órgãos de Administração regionais próprios. A

---

[5] Ob. cit., p. 211-212;

[6] SILVEIRA, Cláudia Maria Toledo. *Pacto Federativo.* Organização de José Luiz Quadros de Magalhães. Belo Horizonte, 2000, p. 72-73;

par de sua autonomia política, os *Länder* têm representação no Poder Legislativo Central em face do bicameralismo vigente na Alemanha, que implica na existência de duas "Casas legislativas": *Bundestag* (Câmara dos Deputados) e *Bundesrat* (Senado). Nos termos do que relata a mesma Cláudia Maria Toledo da Silveira[7], a competência legislativa dos *Länder* é voltada para matérias relativas a questões de âmbito regional, tais como segurança interior, cultura, educação e controle dos cantões e comunas, espécies de comunidades regionais dotadas de alguma autonomia administrativa e regulamentar, ainda que sujeitas a controle dos governos estaduais. A seguir as palavras da referida professora a respeito da Federação alemã e sua importância diante da diversidade interna entre as regiões que a constituem: "O federalismo alemão, realmente, consegue efetivar o principal fim a que, na verdade, se propõe: combinar a unidade externa do país com sua diversidade interna, assegurando a liberdade da nação, mediante a distribuição de poder e responsabilidades entre os níveis da federação".

Ainda a título ilustrativo e em face da importância do direito comparado, vale a pena tecer breves considerações sobre a Federação na Bélgica e na Argentina. Entre os belgas, a formação cultural variada é uma das explicações da formação da Federação, posto que devido a tal diversidade cultural várias comunidades foram se formando e convivendo num mesmo território. Bruno Burgarelli Albergaria Kneipp[8] relata que são dois povos diferentes (valões e flamengos) num Estado monárquico constitucional, inicialmente unitário descentralizado (1831) e a partir de 1992 federado, sendo da competência do governo central apenas os assuntos relacionados à defesa, à Previdência Social, à política monetária e às relações exteriores, garantida portanto ampla autonomia política, administrativa, financeira e orçamentária às regiões de Flandres Valônia e Bruxelas. O Estado Federal Belga compreende o nível federal de governo (Casa dos

---

[7] Ob. cit., p. 81;

[8] KNEIPP, Bruno Burgarelli Albergaria. *Pacto Federativo.* Organizado por José Luiz Quadros de Magalhães. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 113-114;

Representantes, Senado e Rei), um nível comunitário (Conselhos Comunitários) e um nível regional autônomo dividido de acordo com a região e com a língua falada.

Já na Argentina, o sistema federal passou a ser adotado em 1853 encontrando raízes históricas e políticas que remontam ao Congresso de Tucumán de 1819 no qual se opuseram as correntes unitária e federal, conforme lembrado por Baracho[9], havendo atualmente competências específicas do Poder Central e competências específicas do Poder Regional representado pelas Províncias, dotadas de Executivo e Legislativo próprios, afora ainda as competências concorrentes, partilhadas que são entre a União e as Províncias. A competência residual é destas últimas, as quais possuem representação no Parlamento Federal, caracterizado pelo bi-cameralismo, tendo passado por inúmeras mudanças durante a conturbada história política do país no último século.

Considerando a breve exposição acima a respeito da evolução histórica do Estado Federal e referenciando Baracho[10], quer parecer defensável afirmar que o desenvolvimento da sistematização do conceito de federalismo, em especial após o surgimento dos Estados Unidos da América do Norte, levou ao reconhecimento de duas formas distintas de Estado federativo: a) Estado federal propriamente dito; b) Confederação de Estados.

Enquanto a Confederação de Estados significa a coexistência da soberania dos integrantes da Confederação com o pacto confederativo, o Estado federal propriamente dito significa um único Estado soberano integrado por Estados-membros ou Províncias autônomas sob as perspectivas orçamentária, financeira, administrativa e legislativa, sem que estejam autorizados porém a manter relações no âmbito internacional, na medida em que não possuem personalidade jurídica de direito público internacional.

---

[9] Ob. cit., p. 209-210;
[10] Ob. cit., p. 13-14;

Dalmo de Abreu Dallari[11] entende que o Estado Federal nasceu efetivamente com a Constituição dos Estados Unidos da América em 1787. Com o advento da proclamação da independência já não havia mais colônias, mas sim Estados livres e independentes. O artigo 2º do documento que declarou referida independência apontava que "Cada Estado reterá sua soberania, liberdade e independência, e cada poder, jurisdição e direitos, que não sejam delegados expressamente por esta confederação para os Estados Unidos, reunidos em Congresso".

Dallari[12] relata que se constatou que os laços estabelecidos pela confederação eram demasiadamente frágeis e que a união dela resultante era pouco eficaz, propugnando-se em seguida, após o embate de correntes divergentes a conversão da confederação em federação, constituindo-se pois, um Estado Federal. Além disso, os congressistas norte-americanos foram fortemente influenciados pelos artigos publicados em *O Federalista* da lavra de Hamilton, Madison e Jay. Dentre os apontamentos críticos sobre a Confederação Norte-Americana, convertida posteriormente em Federação de Estados-membros, destacam-se dois aspectos: a) ampla autonomia em favor das ex-colônias; b) a cessão por parte destas de sua soberania em nome dos Estados Unidos da América; c) a ausência de sanções em caso de descumprimento das normas emanadas da Confederação. Abaixo a transcrição de texto de Hamilton[13]

> O defeito mais evidente da subsistente Confederação é a total inexistência de sanções em suas leis. Os Estados Unidos, constituídos da maneira como o foram, não têm poderes para exigir obediência ou punir qualquer reação às suas resoluções, quer através da aplicação de multas pecuniárias, pela suspensão ou anulação de privilégios ou por qualquer outro meio constitucional. Não há uma delegação expressa de autoridade capaz de permitir o uso da força contra os membros delinqüentes. (...) Sem uma garantia, deve ser esquecida, a assistência da União, a fim de repelir os perigos internos que algumas vezes ameaçam a existência das constituições estaduais. A usurpação pode despontar em determinado Estado e atentar

---

[11] DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado.* São Paulo: Saraiva. 22ª ed, 2001, p.255-256;
[12] Ob. Cit., p. 256-257;
[13] HAMILTON, Alexander. *O Federalista.* Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora UnB, 1984, p.217-219;

> contra as liberdades do povo, enquanto o governo nacional é incapaz de agir legalmente, limitando-se a condenar tais violações com indignação e pesar.

A par dos problemas decorrentes das falhas da Confederação, chegou-se à conclusão de que a evolução e o aprimoramento da forma de Estado demandava a existência de uma Federação, posto ser necessário um eficiente e ativo governo nacional, embora respeitadas as autonomias das unidades federadas. Também sobre isto não calaram as vozes de Hamilton e Madison[14] ao defenderem que havia necessidade de conferir poderes especiais ao governo central representado pela União em relação ao alcance das seguintes finalidades: a) defesa comum dos Estados membros da União; b) preservação da paz pública, tanto contra as convulsões internas como contra as ameaças externas; c) regulamentação do comércio com outras nações. De outro lado, a fim de que o governo nacional (central) representado pela União pudesse cumprir tais misteres e assegurar a efetivação de tais objetivos fazia-se necessário garantir-lhe os instrumentos adequados. Este é o sentido da afirmação de Hamilton[15] ao pronunciar o seguinte: "Enfrentaríamos permanentemente o absurdo de confiar a um governo a direção de nossos mais importantes interesses nacionais, sem termos ousado investi-lo dos poderes indispensáveis a uma administração adequada e eficiente".

Do acima exposto, há base para aferir que a natureza jurídica do Estado Federal definida a partir da declaração de independência dos Estados Unidos da América do Norte e adaptada às peculiaridades de outras nações que adotaram tal forma estatal se opõe ao Estado Unitário, na medida em que neste há apenas uma ordem de poder centralizado, sem atribuição de autonomia a entes regionais ou locais, tendo quando muito alguma forma de desconcentração de atribuições administrativas, mas não de autonomia política e legislativa. Uma das características importantes então no Estado Federal é a descentralização política, mediante a criação de outras pessoas políticas, titulares de competências, inclusive legislativas,

---

[14] Ob. cit., p. 233-235;
[15] Ob. cit., p. 237;

que indicam e expressam sua efetiva autonomia, ao contrário do Estado Unitário no qual inexiste tal descentralização, limitado que está, no máximo, a uma simples desconcentração sem que existem outras pessoas jurídicas de direito público com autonomia legislativa.

Ao proceder-se à diferenciação entre descentralização e desconcentração e, por via de conseqüência entre Estado Federal e Estado Unitário, faz-se conveniente alguma elucubração sobre a idéia de descentralização em matéria de atribuições administrativas, financeiras e mesmo políticas. Em verdade, é oportuno um exame mesmo sobre a idéia de delegação, posto que há diferenças de relevo entre a delegação, a repartição, a descentralização e a própria desconcentração. Questões como estas são tratadas com propriedade pela dogmática, em especial pela doutrina do chamado *direito público*[16]. Chama-se a atenção contudo, para não se confundir o assunto com o federalismo propriamente dito, bem tratado por Norberto Bobbio[17], ainda que haja uma forte e peculiar relação entre os temas.

A conveniência dogmática e o caráter absolutamente aplicativo dos enunciados do direito administrativo propiciam porém a visualização da importância e da dinâmica afeta à divisão espacial e orgânica de poderes, competências e atribuições públicas. Neste sentido, os administrativistas costumam tratar da matéria ao discorrerem sobre as formas e meios de execução dos encargos públicos, como por exemplo os serviços públicos. Hely Lopes Meirelles[18] ensina que a execução de tais misteres pode se dar de três formas: **a) centralizada; b) descentralizada; c) desconcentrada**.

Tomando como referência a lição do professor citado, é possível mencionar que a atribuição **centralizada** é aquela que o Estado enquanto Poder Público executa por meio de seus próprios órgãos – entendidos estes como

---

[16] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro.* Atualização de Eurico de Andrade Azevedo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002;
[17] BOBBIO, Norberto. *Diccionario de Política – vol. 1.* Brasilia: UnB. 5ª ed, 2001, p. 475-478;
[18] Ob. cit., p. 327;

centros de competência, sem contudo, possuírem personalidade jurídica própria[19] – em seu próprio nome e sob sua inteira e exclusiva responsabilidade. Diz o professor Hely Lopes[20] que nestes casos o Estado é, "... ao mesmo tempo, titular e prestador do serviço, que permanece integrado na agora denominada Administração direta".

Já na **descentralização** o Poder Público transfere para outra entidade pública, geralmente criada legalmente, a titularidade em relação à competência a ele entregue pela Constituição, de modo tal que inicialmente é criada uma nova entidade dotada de personalidade jurídica própria e, posterior ou concomitantemente à sua criação, é-lhe entregue uma competência pública própria. A descentralização pode ser exemplificada no âmbito administrativo pelas autarquias, pelas fundações públicas, pelas empresas estatais; no âmbito político pelos Estados-membros e Municípios, observando-se todavia, que aí a criação de tais entidades se dá por vontade do próprio legislador constituinte e não por lei posterior, ainda que deva ser contemplado o exemplo brasileiro da norma que possibilita, mediante consulta popular, a edição de lei instituidora de municípios. O fato é que ao se descentralizar competências legislativas (matérias afetas ao interesse local dos Municípios, matéria residual em favor dos Estados-membros no que toca aos serviços e obras públicas, consoante o disposto no artigo 25, parágrafo 1º da Constituição de 1988) o Estado brasileiro houve por bem se afastar da forma unitária. É claro também, que consoante a doutrina do direito administrativo, a descentralização pode dar-se no âmbito da prestação indireta de serviços públicos sob as formas de ***outorga*** ou a ***delegação***, cuja diferenciação porém não importa para os fins da presente pesquisa.

Finalmente a **desconcentração,** presente tanto nos Estados Federais como nos Unitários caracteriza-se pela atribuição de competências e misteres públicos a outros órgãos internos do Estado, porém não dotados de personalidade jurídica própria, constituindo-se simplesmente em centros de

---

[19] São os Ministérios, as Secretarias de Governo, os órgãos de apoio integrantes da estrutura burocrática da máquina estatal, por exemplo;
[20] Ob. cit., p. 327;

competência e sem atribuições de natureza político-legislativa, pelo que impedidos de legislar, o que leva à conclusão segundo a qual não há que se falar em autonomia quer política quer administrativa, quer orçamentária ou financeira. Em verdade estes órgãos seriam centros de atribuições simplesmente administrativas, posto que o termo *competência* expressa mister legislativo consoante será melhor exposto mais adiante. O que importa dizer é que a caracterização do Estado Federal se dá justamente à vista da descentralização política mediante a atribuição constitucional de poder legiferante às instâncias parciais de poder político, tais os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios no caso brasileiro, o que efetivamente não se dá no Estado Unitário.

No entanto, há que se mencionar que atualmente talvez não seja tão segura a afirmação no sentido de que a descentralização é nota característica do Estado Federal, pois mesmo nalguns Estados considerados unitários há indícios de alguma descentralização, ainda que apenas formal nalgumas hipóteses. A propósito do assunto, José Luiz Quadros Magalhães[21] ao tratar da Espanha, país constituído sob a forma unitária, demonstra que ali existem governos provinciais e municipais, estes últimos conduzidos por um conselho eleito diretamente pelo voto dos habitantes locais, sendo as eleições periódicas – a cada quatro anos – observando-se que tal conselho é responsável pela supervisão do orçamento próprio da localidade bem como pela autorização para o aumento de impostos dirigidos aos contribuintes locais. O mesmo autor faz referências ainda à Itália e a Portugal, os quais também adotam a forma de governo unitária, não estando divididos em Estados-membros, Länder, Províncias ou Cantões como se dá nas Federações brasileira, alemã, portenha e suíça respectivamente. Apesar disso, os regimes políticos unitários da Itália e de Portugal não perderam de vista a necessidade de delegar a gestão pública a outros órgãos e entidades (estas últimas dotadas de personalidade jurídica própria), o que só vem a corroborar a tese segundo a qual a descentralização, embora nota

[21] MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, 278p.

característica das Federações, é fenômeno que vem aparecendo nalguns outros países não necessariamente constituídos sob a forma federal.

Sobre Portugal aliás, vale a pena proceder a uma breve exposição acerca de sua estruturação jurídico-política, a fim de se comprovar a tendência à descentralização antes referida, em que pese tratar-se de Estado Unitário e não Federativo. A peculiaridade no Estado lusitano é que nele há regiões em relação às quais é atribuído certo grau de autonomia, sobretudo os Arquipélagos de Açores e Madeira. São características decorrentes da própria Constituição do Estado Português. Sobre estar constituído sob um governo unitário, o significado é que em seu território e para sua população há somente um único suporte jurídico para a estabilidade, há somente uma organização política e jurídica – o Estado – ao qual são imputadas, exclusivamente, as competências estatais, sendo diretas as relações jurídicas entre o poder central e os cidadãos. Contudo, não se trata de Estado Unitário concentrado, posto haver uma descentralização territorial, na medida em que há duas regiões autônomas (Açores e Madeira) e outros dezoito distritos. É justamente com base em tal divisão territorial que algumas atribuições e prerrogativas são transferidas do governo central e "unitário", nem tão unitário assim, conforme a tendência descentralizadora demonstrada pelo professor José Luiz Quadros Magalhães[22].

A mencionada tendência à descentralização, à transferência de atribuições de um governo central e burocratizado para outras entidades dotadas de autonomia política (auto-governo, produção legislativa própria etc) como são os Estados-membros e os Municípios no regime federativo brasileiro, ou para entidades

---

[22] Ob. cit, p., : Conforme frisa o autor, "... *a autonomia de Açores e Madeira consiste em: a) poder político-administrativa: órgãos e governo próprios; b) autonomia normativa: competências legislativa e regulamentar próprias; c) autonomia econômica: garantia de recursos financeiros para a execução de suas competências. O autor observa também a existência do princípio da autonomia das autarquias locais como dimensão da organização do Estado unitária. Trata-se de entidades territoriais diferentes do Estado e dotadas de órgãos representativos democraticamente legitimados a realizar os interesses locais. O sistema de governo está estruturado em dois órgãos, quais sejam: a) Primeiro-Ministro, o qual é nomeado pelo Presidente da República; b) Presidente da República, o qual não tem iniciativa legislativa mas pode vetar leis oriundas da Assembléia; c) Assembléia da República: tem competência política, legislativa e de fiscalização. Há matérias de competência privativa da Assembléia; outras sobre as quais o Governo (gabinete) pode legislar mediante autorização do Parlamento: impostos e sistema fiscal, por exemplo."*

dotadas de autonomia apenas administrativa porém não política, como as regiões, os territórios, as autarquias e outros entes dotados ou não de personalidade jurídica – quando não há a presença de entidade com este último elemento, o que em verdade indica a desconcentração, e não descentralização, como já observado antes, deve-se à necessidade de otimizar a atuação do próprio Poder Público.

Isto leva à consideração em razão da qual a idéia de descentralização – e também a de federalismo – surgiu em face da complexidade das atividades e atribuições estatais, sobretudo à vista dos inúmeros campos de atuação do Poder Público, responsável pelo atendimento das mais diferentes necessidades coletivas, expressas em áreas como economia, infra-estrutura, planejamento, saúde, educação, cultura, política externa, regulamentação do comércio e da indústria, vigilância sanitária, ecologia e meio-ambiente para não citar outras. Da mesma forma que aliada à idéia de racionalização dos misteres estatais, a Federação surge como forma de Estado mais consentânea com o regime democrático, ao menos naqueles países com vastidão territorial considerável.

Ora, em que pesem os avanços tecnológicos e burocrático-administrativos, notadamente nas décadas mais recentes, a verdade é que a dificuldade para atender a todos estes misteres é considerável. A forma encontrada pelo Estado foi a transferência de suas competências – de seus poderes, deveres e prerrogativas – geralmente sob a forma de descentralização mediante a criação de outras entidades: num primeiro momento entidades políticas dotadas de autonomia legislativa, administrativa, financeira e orçamentária, as chamadas pessoas políticas: Estados-membros e Municípios; depois, mediante a criação de outras entidades também dotadas de personalidade jurídica própria com autonomia administrativa e financeira, em que pese não possuírem auto-governo no sentido jurídico-político, já que não dispõem estas de autonomia legislativa. Trata-se nesta segunda situação das autarquias, das fundações, das empresas públicas e das sociedades de economia mista.

À vista desta divisão de poderes, mas também de deveres, foi possível ao Estado expandir suas atividades e se aproximar da sociedade, infiltrando-se em áreas antes inexploradas. A descentralização foi assim, a forma encontrada pelo Poder Público para conduzir a dinâmica de seus fins. Coincidência ou não, tal movimento de transferência de competências políticas, administrativas e financeiras acompanhou a ampliação da rede de proteção social através da implementação e ampliação de políticas nas áreas de saúde pública, educação, infra-estrutura, assistência social, previdência, segurança, proteção e amparo etc. Desta forma, a atuação do Estado Social encontrou uma rede mais maleável para desenvolver-se com a presença do fenômeno da descentralização, seja ela política ou meramente administrativo-financeira.

O Brasil passou a adotar a forma de Estado federal a partir da Constituição de 1891 quando da proclamação da República. Segundo boa parte da doutrina, consoante averbado por Hugo de Brito Machado Segundo[23], foi a maneira salutar de superar as tendências separatistas em face da imensidão do território nacional e dos interesses divergentes em meio às peculiaridades locais entre as diferentes regiões do país. Embora a história republicana do país apresente períodos de marcada centralização política mediante o enfraquecimento das autonomias estaduais – tenha-se em vista o Estado Novo instaurado a partir de 1937 e o período de ditadura militar iniciado com o golpe de 1964 – a verdade é que foi com o advento do republicanismo que a Federação foi implementada e passou a desenvolver-se até o advento da Constituição de 1988, a qual imprimiu ao Princípio Federativo status de "cláusula imutável".

O fato é que a estrutura concentrada de poderes políticos no âmbito de um único Ente, por mais preparados e capacitados que sejam seus integrantes, por maiores que sejam os recursos disponíveis, encontra barreiras quase intransponíveis na complexidade das matérias, problemas e pendências a resolver. Por isto, ao organizar-se politicamente o Estado teve a necessidade de superar uma

[23] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo.* São Paulo: Dialética, 2005, p. 62;

fase inicial em que se concentravam os poderes num único governo, central e totalizador. Deu-se então a criação de entes descentralizados dotados de ampla autonomia, inclusive sob a perspectiva político-legislativa.

No caso brasileiro especificamente, José de Castro Nunes[24] entende que as raízes da Federação encontram-se no projeto de monarquia federativa e posteriormente no manifesto do Partido Republicano. Tratar-se-ia em verdade do "... objetivo constante, inevitável de toda a nossa evolução política de quatro séculos. É a preocupação dominante do país – retardada, dissimulada, sufocada – e, afinal, satisfeita".

Oportuno, embora pareça repetitivo, ressaltar que a forma federativa de Estado é determinada pelo direito interno, sendo o Estado federal um só perante o direito internacional. Conforme lembra Agerson Tabosa Pinto[25]: "... no Estado federal, há um só território e um só povo. O que faz sua estrutura composta são as duas ordens de competência, decorrentes do compartilhamento do poder político pela União e pelos Estados-membros".

Uma Federação de Estados pressupõe então três elementos indispensáveis na precisa lição de Baracho[26], o qual aponta três elementos absolutamente indispensáveis pressupostos pelo regime federal, quais sejam: **a)** uma repartição das competências estatais entre duas espécies de órgãos sobrepostos; **b)** a participação das coletividades integrantes nas decisões tomadas pelos órgãos comuns, o que se dá mediante uma Câmara que representa tais coletividades (no

---

[24] NUNES, José de Castro. *Do Estado Federado e sua organização municipal.* Brasília: Câmara dos Deputados, 1982, p.55-56;

[25] PINTO, Agerson Tabosa. *Teoria geral do Estado.* Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002, p. 81;

[26] BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo.* Rio de Janeiro: Forense, 1986: *"Toda união verdadeiramente federal supõe três elementos: a) uma repartição das competências estatais entre duas espécies de órgãos sobrepostos: uns situam-se em nível de Estados-membros e os outros à nível da Federação. Em decorrência dessa repartição, determinada pela Constituição, surgem variações entre os diversos Estados, devendo-se acentuar que a competência internacional permanece reservada ao governo federal; b) a participação das coletividades integrantes nas decisões tomadas pelos órgãos comuns efetivam-se por meio de uma Câmara que representa especialmente os Estados: Senado (Estados Unidos, Canadá, Austrália, Brasil); Conselho de Estados (Suíça, Índia); Bundesrat (Alemanha); c) igualdade entre as coletividades que participam dessa união: consagrada maioria dos Estados federais pela regra de que, em cada Estado-membro, qualquer que seja a sua população ou a extensão de seu território, terá um número igual de representantes na Câmara dos Estados."*

caso brasileiro, o Senado); **c)** igualdade entre as ditas coletividades que participam dessa união. Estes elementos e outros mais merecem análises à parte.

1.2) Igualdade Jurídica entre as Pessoas Políticas:

Parece ser senso comum o entendimento quanto à inexistência de hierarquia entre as diferentes pessoas políticas que compõem e integram um Estado Federal, como é o caso dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios no Brasil, se comparados entre si ou com a União. Todas são pessoas jurídicas de direito público interno, chamadas também de pessoas políticas na medida em que dotadas de autonomia legislativa, titulares que são de competências próprias conforme a repartição estatuída na Constituição Federal de 1988. Importante aqui relatar que da interpretação do texto constitucional, em especial seu artigo 1º, não se extrai qualquer margem para argumentação no sentido da superioridade hierárquica de uma das pessoas políticas referidas em detrimento das demais.

Dalmo de Abreu Dallari[27] enfatiza a igualdade jurídica entre as pessoas políticas que formam o Estado sob o ponto de vista da hierarquia afirmando o que segue: "No Estado Federal as atribuições da União e das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências. Não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada".

Clélio Chiesa[28] também não admite a existência de qualquer ordem hierárquica entre as pessoas políticas que compõem a Federação brasileira, posto todas extraírem suas competências diretamente da Constituição Federal. Abaixo suas palavras sobre a questão: "No Estado brasileiro, não há hierarquia entre as unidades jurídicas União, Estados-membros, Distrito Federal e Município; todas

---

[27] Ob. cit., p.258;
[28] CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado Brasileiro.* São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 26;

haurem suas competências diretamente da Constituição Federal. É a própria Carta Magna que delimita o campo de atuação de cada uma das unidades, assegurando, no âmbito de suas atribuições, não só a autonomia política mas também a autonomia administrativa e financeira".

Destaque-se daí que o fato do texto constitucional enumerar de modo expresso as competências da União e deixar as competências residuais a cargo dos Estados-membros, ou vice-versa, não implica em criar uma ordem de hierarquia, como bem defende o mesmo Dalmo Dallari[29]. Mesmo à vista de hipóteses nas quais sejam previstas matérias no âmbito de competência concorrente ou seja, matérias sobre as quais podem legislar tanto a União quanto os Estados-membros e havendo indicativo da Constituição quanto à prevalência da norma federal diante da estadual quando entre ambas houver aparente contradição, ainda assim, não é o mais correto afirmar a preponderância de uma das pessoas jurídicas de direito público interno sobre as demais. Sobre o assunto aliás, em se tratando da necessidade de lei federal de caráter nacional – válida inclusive nos âmbitos estadual e municipal – instituidora de normas gerais em direito tributário, normas gerais estas que se aplicam à União, aos Estados-membros e também aos Municípios possível entendimento contrário restaria enfraquecido. Isto decorre da norma instituída no artigo 146, III da Constituição de 1988 segundo a qual cabe à lei complementar (federal) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Eventual confusão poderia decorrer da competência concorrente (da União e dos Estados) para legislar sobre direito tributário. Entretanto inexiste dicotomia, posto que as normas gerais sobre direito tributário decorrem de leis complementares federais – Código Tributário Nacional, leis complementares regradoras do ICMS e do ISS etc – havendo apenas a

---

[29] Ob. cit., p. cit.: *"... No caso norte-americano os estados, que estavam organizando a federação, outorgaram certas competências à União e reservaram para si, conforme ficou expresso na Constituição, todos os poderes residuais, isto é, aquilo que não foi outorgado à União. Esta regra tem variado nas Constituições dos Estados e outorgam à União os poderes residuais, havendo casos, ainda, de atribuição de poderes expressos à União e às unidades federadas. Modernamente, tornou-se comum a atribuição de competências concorrentes, ou seja, outorga de competência à União e às unidades federadas para cuidarem do mesmo assunto, dando-se precedência, apenas nesse caso, à União. A regra, portanto, no Estado Federal é a distribuição de competências, sem hierarquia. Assim sendo, quando se tratar de assuntos de competência de uma unidade federada, esta é que pode legislar sobre o assunto, não a União, e vice-versa."*

possibilidade de que, à vista da ausência da lei federal os Estados-membros instituam em seus respectivos âmbitos territoriais as normas gerais aplicáveis, as quais deixam de ser aplicadas quando houver edição da norma federal *a posteriori*.

Contudo, seguindo a lição de Misabel Abreu Machado Derzi[30] ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, o que não se admite é a indevida interferência do legislador estadual na autonomia dos Municípios, ainda que sob a escusa – falsa, aliás – de que estes devem adequar-se à norma geral estadual em caso de inexistência da lei complementar federal de caráter nacional. Segundo expõe a Misabel Derzi:

> Decorre do modelo federal brasileiro a autonomia e a isonomia inerente aos Municípios em face dos outros entes estatais. O poder tributário municipal é disciplinado diretamente no Texto Constitucional, não sendo derivado, mas originário.Cabe apenas à lei complementar federal (e em nenhum caso à estadual) conforme dispõe o art. 146, regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, dirimir os conflitos de competência e estabelecer normas gerais sobre relevantes aspectos dos tributos em geral.

O discurso sobre o poder político no Estado moderno não pode contemplar afirmações afetas à existência de superioridade hierárquica da ordem central de poder sobre as ordens parciais (regionais e locais). O contrário levaria a entendimentos no mínimo criticáveis como por exemplo, a legitimidade e a constitucionalidade da usurpação de competências municipais e estaduais mediante a edição de leis federais aprovadas pelo Legislativo da União. Ao admitir-se a superioridade da União diante de Estados-membros e Municípios, seria então

---

[30] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 45-48: *"Se o art. 24 da Constituição de 1988 dispõe que a União (por meio de normas gerais), os Estados e o Distrito Federal (supletivamente) poderão legislar concorrentemente sobre Direito Tributário (sem incluir aí os Municípios), surge a indagação sobre a função, o papel e o alcance da competência exercida suplementarmente pelos Estados, a fim de atender a seu peculiar interesse. As leis supletivas estaduais obrigarão os Municípios? Poderão dispor sobre competência tributária, princípios e imunidades? Na ausência de lei complementar federal, poderão estabelecer princípios gerais sobre matéria tributária municipal? Não é possível interpretar isoladamente o art. 24 da Constituição, sem a necessária conjugação com os demais dispositivos dela constantes, em especial o art. 146. Decorre do modelo federal brasileiro a autonomia e a isonomia inerente aos Municípios em face dos outros entes estatais. (...) Nos limites das respectivas competências, as leis de cada pessoa de direito público interno decretarão a alíquota de cada tributo e pormenores que se afastem das 'normas gerais' da União (Constituição, art. 8º, XVII, 'c') ou dos Estados, se supletivas (Constituição, art. 8º, XVII, parágrafo único). Os Municípios não podem legislar sobre 'normas gerais' relativas a seus tributos, mas podem regular quanto seja de seu peculiar interesse, desde que não ofendam as 'normas gerais' da União e do Estado."*.

realmente possível a invasão sobre o campo de autonomia destas ordens regionais e locais de poder por aquela, o que distorceria a repartição de competências desenhada pelo Constituinte, tornando letra morta o próprio *Princípio Federativo*. Como exposto por Bobbio[31]:

> ... o princípio constitucional no qual se baseia o Estado federal é a pluralidade de centros de poder soberanos coordenados entre eles, de modo tal que ao Governo federal, que tem competência sobre o inteiro território da federação, seja conferida uma quantidade mínima de poderes, indispensável para garantir a unidade política e econômica, e aos Estados federais, que têm competência cada um sobre o próprio território, sejam assinalados os demais poderes.

De fato, o que há na Federação é uma coordenação entre as diferentes ordens de poder (central, regionais e locais) e não uma subordinação. O que diferencia a União dos Estados e dos Municípios e estes dois últimos mutuamente, é a repartição de competências legislativas e não-legislativas constante do Texto Constitucional, e não um patamar de poder mais ou menos elevado. Em que pesem diferenças em vários aspectos (territorial-geográfico, econômico etc), juridicamente todos os integrantes da Federação são iguais não sendo admissível a preponderância de um sobre os demais. Poder-se-ia mesmo afirmar que esta é uma das características do Estado Federal: a igualdade hierárquica entre a União, os Estados e os Municípios.

1.3) Coexistência das autonomias Federal, Estaduais e Municipais:

Ao lado da igualdade jurídica e da conseqüente inexistência de hierarquia entre as diferentes pessoas políticas que integram o Estado Federal em geral e a República Federativa do Brasil em particular, outro elemento fundamental da Federação é a coexistência das autonomias federal, estaduais e municipais, o que aliás, mantém relação direta com a igualdade entre os entes.

---

[31] Ob cit., p. 481;

Frisando-se então a coexistência de três ordens diferentes de governos autônomos, estará presente obviamente a autonomia federal, ou seja, a autonomia da própria União enquanto pessoa jurídica de direito público interno, titular de várias competências enunciadas no Texto Constitucional, tanto legislativas quanto não-legislativas, não sendo possível todavia perder de vista a dicotomia relativa à ela, União. De um lado, configura-se em ente interno autônomo com competências próprias, inclusive sob o ponto de vista tributário; de outro lado, representa o Estado brasileiro nas relações externas em que este toma parte, assumindo portanto personalidade jurídica de direito internacional, consoante bem exposto por Paulo Napoleão Nogueira da Silva[32], diferenciação esta que ganhará importância mais à frente quando adentrar-se na análise do tema afeto às isenções heterônomas, no quarto capítulo deste trabalho.

A par da autonomia entregue à União, expressa pelas competências conferidas constitucionalmente a ela, consoante ocorre no regime brasileiro à vista das disposições constantes da Constituição Federal de 1988, não se pode desconsiderar também as autonomias de Estados-membros, do Distrito Federal e de Municípios, o que será objeto de exame na seqüência.

1.3.1) Princípio da Autonomia dos Estados-membros:

A autonomia dos Estados-membros constitui condição indispensável, verdadeiro elemento integrante de um Estado Federal, a ponto de não ser possível falar em Federação diante da ausência de autonomia dos Governos Regionais. Consoante se mencionou acima, é a descentralização política do Governo enquanto instância de decisão, que diferencia o Estado Unitário do Estado Federal,

---

[32] SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso de Direito Constitucional.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.570: *"A natureza da União é de pessoa jurídica de direito público interno, dotada de capacidade política, ora se manifestando em nome próprio, ora em nome da federação; esta circunstância, aliás, aproxima o Estado federal do Estado unitário. Quando a União atua internamente, exerce a competência de entidade autônoma, implementando as atribuições que lhes são próprias nessa condição; quando representa a soberania da República Federativa do Brasil em face do exterior, atua como o próprio Estado brasileiro na sua integralidade."*

posto que neste surgem ordens de poder periféricas, as quais mantêm convivência autônoma e em conjunto com o Governo Central, respondendo por competências próprias, as quais podem ser específicas e expressas quer sob a enunciação taxativa quer sob enunciação exemplificativa de dispositivos constitucionais ou, ainda, mediante a titularidade de competências residuais, dependendo de como seja repartido o poder jurídico-político pelo legislador Constituinte.

No dizer de José Alfredo de Oliveira Baracho[33], toda a união verdadeiramente federal pressupõe três elementos fundamentais, assim enumerados: a) uma repartição de competências estatais entre duas espécies de órgãos sobrepostos; b) a participação das coletividades federadas nas decisões tomadas pelos órgãos comuns através de uma Câmara Legislativa constituída por representantes de tais coletividades integrantes da união federal; c) igualdade entre as referidas coletividades.

Isto leva ao indicativo de que os Estados-membros no exemplo brasileiro, assim como as Províncias na Argentina, os Länder na Alemanha ou os Cantões na Suíça, foram contemplados com parcelas de autonomia sob os pontos de vista jurídico e político, em especial porque podem – e devem, nalguns casos – legislar sobre as matérias a eles reservadas, devendo ainda desincumbir-se dos misteres materiais próprios, tais como a prestação de alguns serviços públicos, a realização de obras públicas e o exercício de poderes fiscalizatórios especificados no Texto Constitucional, ou seja, possuem autonomia efetiva enquanto entidades integrantes de uma forma de Estado Federal.

No exemplo da Federação brasileira, o poder de auto-constituição dos Estados-membros configura a nota característica mais importante de sua autonomia, o que decorre da redação do *caput* do artigo 18 da Constituição de 1988, tendo o artigo 25 sido expresso ao referir-se à organização própria dos Estados-membros conforme desenho a ser dado pelas respectivas Constituições, observados apenas os princípios vinculantes da Constituição Federal. Assim é que,

[33] Ob. cit., p.48-50;

nos termos do que dispôs o Constituinte de 1988, coube e cabe aos Estados-membros o livre exercício de seu poder constituinte, quer o decorrente ao votar e aprovar suas respectivas Constituições Estaduais, quer o derivado ao apresentar, discutir, votar e aprovar eventuais Emendas a tais Constituições. Assim, a par do dever de adequação à duração dos mandatos eletivos, remuneração de seus respectivos agentes políticos, normas eleitorais etc, os poderes afetos à auto-organização e à auto-constituição dos Estados-membros dão conta de sua autonomia política. A propósito do poder constituinte estadual aliás, Raul Machado Horta[34] afirma o seguinte:

> É na Constituição Federal que se localiza a fonte jurídica do Poder Constituinte do Estado-membro. A Constituição Federal configura a competência desse poder constituinte e prevê a época de seu aparecimento, em período sucessivo, para organizar o Estado-membro na estrutura federal definida pela Constituição da Federação. Concentrando a análise no federalismo constitucional brasileiro, verifica-se nele a permanência dos três elementos informadores da natureza do poder constituinte estadual: a origem jurídica, a delimitação da competência e a atividade sucessiva à do constituinte federal.

Como não chamar de autonomia a prerrogativa de que dispõem os Estados-membros de instituírem seus órgãos tais como Governadorias de Estados e Defensorias Públicas, estruturarem seus poderes mediante a organização do Ministério Público e do Poder Judiciário Estadual, a deferência de privatividade na iniciativa do processo legislativo a algum(ns) órgão(s) em se tratando de algumas matérias específicas, a atividade normativa estruturante de seus poderes Executivo e Legislativo etc? Tais prerrogativas constituem sim faceta importante da autonomia política, afora obviamente a atribuição da capacidade legislativa conferida pela própria Constituição Federal e que é exercida pelas respectivas Assembléias Legislativas.

Neste sentido, um exame atento do ordenamento constitucional-positivo brasileiro leva à conclusão lógica, porém fundamental, de que os Estados-membros brasileiros foram contemplados pelo Constituinte com considerável

---

[34] HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional.* Belo Horizonte: Del Rey. 2ª ed, 1999, p.65;

parcela de competências, algumas comuns, posto que estendidas também à União e aos Municípios, tais como aquelas enumeradas no artigo 23 da Constituição de 1988; algumas outras no âmbito da competência legislativa concorrente com a União, tais aquelas especificadas nos incisos do artigo 24 da mesma Constituição; e ainda outras específicas e exclusivas como a chamada "competência residual" do artigo 25, parágrafo 1º e a competência tributária privativa para fins de impostos, conforme previsão do artigo 155, ambos da Carta Maior de 1988.

Este em verdade, o sentido da atribuição de autonomia aos Estados-membros no regime federativo: **a prerrogativa indelegável, intransferível e imodificável pelo legislador infra-constitucional**, de atuar nos âmbitos legislativo, executivo e judicial[35] nos termos e nos limites autorizados pela Constituição, configurando verdadeiro e efetivo poder político, sendo-lhe garantido o gozo e o exercício de tais competências sem a interferência ou a limitação a eles eventualmente impostas pelo Governo Central, donde se concluir que a intervenção federal em Estado-membro é a exceção e não a regra, justamente à vista de sua autonomia política, em que pese o fato de não possuírem soberania nem tampouco estarem legitimados a manter relações internacionais no campo afeto às negociações, acordos e tratados entre as pessoas jurídicas de direito internacional.

Decorrência da autonomia política dos Estados-membros é a existência de governos próprios, justiças próprias e parlamentos próprios, todos instituídos e com funções previamente estabelecidas pela Carta Magna Federal e pelas Constituições Estaduais, o que resulta no fato de que embora o Estado-membro não tenha direito de declarar nula ou inexeqüível qualquer lei ou ato do Governo Federal, sendo seu dever irrecusável respeitar a efetividade da execução da legislação federal, é defeso ao Governo Central impor limites à atuação estadual

---

[35] HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional.* 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 73: *"O poder de auto-organização do constituinte estadual tem na organização dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado um domínio de atividade predileta. É certo que, como vimos, no tocante ao Poder Judiciário, as normas de pré-ordenação atingiram volume apreciável, e quanto ao Poder Legislativo a constituição de 1967, distanciando-se da experiência republicana anterior, impôs a transplantação obrigatória do processo legislativo e das regras de elaboração orçamentária e financeira, em pré-ordenação que acarretou maior volume de normas de reprodução."*

dentro do rol de competências atribuídas ao poder regional (Estados-membros) pela Constituição. Desta forma, parece claro que toda a ordem de limitações impostas aos Estados-membros, tais como a vedação de secessão, de pactos ou convenções de natureza política, de fazer a guerra entre si, de ofender às leis federais etc, não significa impor-lhes uma condição de inferioridade ou de sujeição plena e absoluta aos anseios e caprichos da Administração Federal. Reconhecer a autonomia dos Estados-membros significa atribuir-lhes a importância que lhes é devida, respeitar o livre exercício de suas competências, não interferir em suas atuações legislativa, executiva e judiciária, salvo nas hipóteses e sob as condições autorizadas pelo Constituinte originário, bem como velar pela manutenção de referida autonomia. Neste sentido são as observações de André Luiz Borges Netto[36].

Observe-se todavia, seguindo a posição de Raul Machado Horta[37], que a autonomia do Estado-membro embora muitas vezes se expresse mediante a repetição em âmbito estadual de normas já existentes no plano federal, não significa simplesmente imitar a norma federal e incorrer em inutilidade da atividade legiferante. Isto acaba por significar a influência de sugestão exercida pelo modelo federal, cujas normas são transplantadas para os Estados-membros. Como diz o citado autor[38]: "As normas de imitação exprimem a cópia de técnicas ou de institutos, por influência de sugestão exercida pelo modelo enunciado na Constituição Federal. As normas de reprodução decorrem do caráter compulsório da

---

[36] NETTO, André Luiz Borges. *Competências Legislativas dos Estados-membros.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 65-66: *"Os Estados-membros são as unidades autônomas integrantes da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, sendo pessoas jurídicas de direito público interno, o que significa dizer que podem fazer parte de relações jurídico-processuais, no pólo ativo ou no passivo, revelando-se, ainda, como autênticas pessoas políticas, de onde decorre sua capacidade para legislar, julgar e administrar, de acordo com as previsões normativas existentes. (...) Da autonomia constitucional dos Estados-membros, que é celebrada por diversos comandos constitucionais (podendo ser citados como exemplo os arts. 18 e 25 à 28), é que exsurge a existência de governos próprios, justiças próprias e parlamentos próprios, todos instituídos e com funções previamente estabelecidas pela Carta Magna Federal e pelas Constituições Estaduais. (...) Com relação às atribuições e atos da competência dos Estados federados, ou a certos direitos especiais, garantidos e reservados aos mesmos, é dever da União não só respeitá-los, mas também velar pela sua manutenção; o fato de as coletividades públicas, que formam a Federação, terem ou conservarem a denominação de Estados em nada altera a unidade do povo ou nação. São, por certo, entidades de um caráter político-administrativo todo especial, mas todas elas constituindo um só povo ou nação, personificada no Estado Federal."*

[37] Ob. cit., p. 71;

[38] Ob. cit., p. 71;

norma constitucional superior, enquanto a norma de imitação traduz a adesão voluntária do constituinte a uma determinada disposição constitucional".

A autonomia das ordens regionais de poder é tão importante que constitui-se em verdadeiro princípio constitucional, qual seja, o Princípio Federativo que será objeto de análise mais minuciosa no item 1.7 mais à frente. Faz-se conveniente nesta passagem ressaltar o significado do que se afirma: a atribuição de autonomia política aos Estados-membros, seja através do seu poder de auto-constituição, seja através da sua participação na formação da vontade do Governo Central através de uma Câmara formada por seus representantes, seja ainda através do respeito ao exercício de suas competências legislativas, executivas e judiciais próprias constitui-se em verdadeiro princípio constitucional, donde ser possível aferir o caráter permanente e indisponível de referida autonomia, a ponto de sujeitar-se ao controle de validade toda e qualquer ofensa – efetiva ou potencial – a tal princípio, entendendo-se aqui por princípio uma norma jurídica de densidade maior, conforme o referido por Alexy[39]: "Os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Os princípios são mandados de otimização. São cumpridos na forma 'mais ou menos'".

Nesta passagem ao tratar-se da autonomia dos Estados-membros como verdadeiro princípio constitucional expresso, convém lembrar da posição de alguns no sentido de que a autonomia, mais do que a própria idéia de descentralização, estaria a expressar de modo mais seguro a idéia e o sentido de Federação. Haveria por assim dizer uma certa insatisfação, um descontentamento de parte da doutrina com o termo "descentralização" em razão inclusive de sua origem etimológica: algo que deriva do centro. Ora, a autonomia ao contrário é um poder originário, ao menos para aqueles que criticam o uso da expressão "descentralização" como caráter principal do Estado Federal, como bem retrata

[39] ALEXY, ROBERT. *Teoría de los derechos fundamentales.* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86;

Cristiano Franco Martins[40]. É verdade que as críticas referidas resultam relativamente enfraquecidas quando se diferencia a descentralização meramente administrativa da descentralização política, a qual não significa simplesmente uma transferência de funções de um ente central para entes periféricos, senão também a transferência de poder político quer sob a forma do poder de auto-constituição quer sob a forma do poder de auto-legislação, o que inclusive já foi objeto de exame neste trabalho, isto tudo consoante bem especifica o mesmo Franco Martins[41]. Parece claro então que a descentralização política pressupõe também a descentralização administrativa, a qual por sua vez, pode dar-se sem a concomitante ou prévia transferência de poder político (legislativo e/ou de auto-constituição), observando-se então que no contexto contemporâneo todo e qualquer Estado apresenta descentralização administrativa, ao passo que a descentralização política se dá nos Estados federais ou naqueles Estados unitários que vêm assumindo recentemente formas próximas de uma Federação, sobre o que aliás, José Luiz Quadros de Magalhães[42] faz considerações oportunas, em especial quando se refere à França, ao Chile e a Portugal.

Sobre Portugal aliás, há que se observar que apesar da disposição constante do artigo 6º de sua Constituição estabelecer o princípio da unidade do Estado como peça fundamental de sua estrutura, não se pode defender a adoção pelos portugueses de um modelo unitário concentrado. Tal observação decorre da atual descentralização vigente no país: são duas regiões autônomas (Açores e Madeira) e dezoito distritos, tais como Braga, Coimbra, Évora, Lisboa,

---

[40] MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio Federativo e Mudança Constitucional.* Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p.58-59: *"Quando afirmamos que a descentralização política prevista na Constituição representa um princípio configurador do Estado federal, estamos tomando partido por uma forte corrente doutrinária que defende a idéia de que a federação é uma forma especial de Estado descentralizado. (...) É fácil perceber que a insatisfação com a idéia de descentralização decorre da própria origem etimológica do termo: algo que deriva do centro. Já a autonomia, segundo o mesmo autor, seria um poder originário. Quando se entende que a descentralização não é um conceito unívoco, mas, ao revés, uma idéia de múltiplas facetas, toda e qualquer resistência desaba."*

[41] Ob. cit., p. 59-60: *"Efetivamente, descentralização significa transferência de funções, de um ente central para entes periféricos. Podemos distinguir, no entanto, uma descentralização política e uma descentralização meramente administrativa. No primeiro caso, o que se transfere são funções de poder, isto é, capacidade de decisão política. No segundo caso, a transferência envolve apenas funções de natureza administrativa."*

[42] MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *Pacto federativo.* Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 181 e ss;

Porto etc, conforme exposto por Magalhães[43], o qual ainda relata que o regime atual português compreende várias espécies de autonomia, o que o aproximaria de um regime federativo, posto que há autonomia política (órgãos de governo próprio nas duas regiões autônomas), autonomia normativa (competência legislativa e regulamentar para adotar um ordenamento jurídico autônomo), autonomia administrativa (competências executivas e regulamentares próprias, distintas das competências da Administração Central), autonomia econômica (recursos financeiros próprios) e autonomia decisória consistente na liberdade para agir conforme as competências definidas para cada distrito, sem tutela ou controle do poder central.

Voltando a atenção para o Estado Federal Brasileiro, em especial no que se refere à autonomia política – e não meramente administrativa – dos Estados-membros, em especial a consideração da mesma como princípio marcante das federações em geral, e da República Federativa do Brasil em particular, é defensável afirmar que tal autonomia decorre não só da própria estrutura organizacional adotada pela Constituição de 1988, mas também de modo imediato das referências expressas constantes da Carta Maior, em especial seus artigos 1º, 18 e 25[44].

1.3.2) Princípio da Autonomia Municipal:

Antes de tratar do princípio da autonomia municipal é conveniente observar a distinção entre as entidades sem as quais não existiria a Federação, e aquelas outras que podem existir ou não no Estado Federal. O assunto

---

[43] Ob. cit., p. 266-267;

[44] *"Art. 1º – A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político."*;
"Art. 18 – A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição";
"Art. 25 – Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição".

ganha importância na medida em que se observa uma divisão na doutrina constitucionalista quanto ao fato do Município fazer parte ou não da Federação brasileira, integrá-la ou não. Desta feita, sem criticar ou desconstituir a tese contrária, toma-se aqui partido em favor do entendimento segundo o qual os Municípios integram sim o Estado Federal brasileiro, pelo que foi entregue aos mesmos, pela própria Constituição de 1988, uma gama considerável de competências legislativas e não-legislativas. Trata-se em verdade, de uma peculiaridade marcante da ordem constitucional brasileira, a qual reconhece como entes federados não apenas os Estados-membros, senão também os Municípios, os quais são inclusive dotados de Poder Legislativo próprio, embora é verdade, inexista uma câmara com representantes municipais no âmbito do Congresso Nacional. Também possuem a prerrogativa de auto-constituição mediante a edição das respectivas leis orgânicas, instituidoras de seus órgãos de poder e da divisão de suas competências, respeitados sempre os princípios e normas vinculantes da Constituição Federal. Este o teor do artigo 29, *caput* da Carta de 1988[45] à luz da realidade jurídico-política vigente.

Entretanto, o que parece importante nesta passagem e à vista das divergências e dúvidas que se levantam sobre a matéria, é o fato de uma Federação pressupor de modo absoluto e inconteste a existência de algumas entidades, as quais são vistas mesmo como *condictio sine qua non* para a efetivação de um Estado Federal. São justamente os Estados-membros, as Províncias, os Cantões, enfim, as ordens de governos regionais dotadas de competências próprias, com órgãos legislativos próprios e com representantes seus na chamada Câmara Alta do Poder Legislativo Central. Entretanto, pode haver entidades também integrantes da Federação, posto que dotadas de competências legislativas e não-legislativas próprias, muitas das quais privativas, na medida em que não passíveis de utilização pelos governos central e regionais. Ocorre que a existência efetiva de tais entes não

---

[45] *"Art. 29 – O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos ..."*

se constitui em requisito imperioso para que se possa afirmar estar diante de um Estado Federal. É o que se dá com os Municípios no exemplo brasileiro, cuja particularidade do regime constitucional aqui presente faz atribuir-lhes – ou ao menos ser possível defender-se que haja – efetiva autonomia sob a perspectiva legislativa.

Discorrendo sobre o assunto, Paulo Napoleão Nogueira da Silva[46] diferencia então as entidades em Federadas e Federativas, sendo aquelas as necessárias para a existência da Federação e estas as casualmente presentes, porém não necessariamente, existentes. A seguir suas palavras:

> No sistema brasileiro – tal como no norte-americano, relembre-se – a federação existe essencialmente em virtude da união de Estados. Assim, é esta que lhe dá existência. Juridicamente, essa união é representada por uma entidade que tem o nome, precisamente, de 'União Federal'. (...) De qualquer modo, porém, considera-se que sem unidades federadas – reunidas politicamente – não pode haver federação, e essas unidades são os Estados. As demais entidades – a própria União e os Municípios – sem as quais a federação prossegue sua existência, são unidades 'federativas', decorrentes da federação. De notar que em diversas outras federações, v.g., a Alemanha, inexiste formalmente um órgão autônomo central; em outras inexiste a autonomia municipal. Em conclusão, 'federadas' são as entidades cuja existência possibilita a da federação, enquanto que 'federativas' são aquelas cuja inexistência não obsta a federação.

A posição aqui adotada se contrapõe àquela defendida por exemplo, por José de Castro Nunes[47] quando nega a existência de autonomia política aos Municípios, entendendo serem os mesmos simples corpos administrativos, diferentemente da União e dos Estados-membros, os quais, estes sim, são dotados de órgãos judicantes e legislativos próprios, o que por si só caracterizaria o poder de comando inerente a tais entidades e ausente nos Municípios. Ocorre que há indícios que possibilitam o questionamento da tese contrária à consideração dos Municípios brasileiros como integrantes da Federação pátria. O mesmo Castro Nunes[48] discorre

---

[46] SILVA, Paulo Napoleão Nogueira. *Curso de direito constitucional.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.567-568;

[47] NUNES, José de Castro. *Do Estado Federado e sua organização municipal.* Brasília: Câmara dos Deputados, 1982, p. 119-120;

[48] Ob. cit., p. 121;

no sentido de que cabe aos Estados organizar os seus Municípios, criá-los, suprimi-los, conceituar-lhes a autonomia, defini-la na lei, traçando-lhes a órbita de ação etc. Analise-se, pois, com o cuidado devido o sentido de mencionada consideração.

Inicialmente, ressalte-se que a partir da ordem constitucional instaurada em 1988, a organização do Município passou a competir a ele próprio, como está expresso no próprio artigo 30 da Carta Magna[49], não mais sendo admissível falar-se em organização conduzida, dirigida, limitada e regrada pelo Estado-membro em cujo território esteja situado o Município. Quanto à sua criação, cabe uma constatação preliminar: o novo Município a ser criado sempre surgirá no(s) território(s) de outro(s) Município(s), pelo que andou bem o legislador constituinte ao entender necessária a consulta prévia à população envolvida, a fim de que a mesma se manifeste sobre sua anuência ou não à criação do novo ente. Tratando-se de pessoa política que será formada mediante o desmembramento, a anexação, a incorporação ou a fusão de outros Municípios, nada mais lógico do que uma lei estadual – neste caso sob a forma de lei complementar – estabelecer os parâmetros e requisitos para a criação do novo ente. Entretanto, entender que por conta da lei complementar estadual em referência, prevista no artigo 18, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988[50], o Município não integraria a Federação parece um "non sense" jurídico.

Talvez o que embase a tese de José de Castro Nunes[51] seja o fato dela ser anterior à ordem constitucional instaurada em 1988; talvez seja o fato de continuarem os Municípios mesmo após a promulgação da atual Constituição sem órgãos judiciários; talvez ainda seja por conta da necessidade de lei complementar estadual para regrar a criação de novos Municípios, ainda que deva

---

[49] *"Art. 30 – Compete aos Municípios: I – legislar sobre assuntos de interesse local; II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; ..."*

[50] *"Art. 18, parágrafo 4º – A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por lei complementar federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos estudos de viabilidade municipal, apresentados e publicados na forma da lei".*

[51] Ob. cit., p. cit.;

necessariamente ser ouvida a população local e em esta concordando, anuindo, querendo a sua criação, não possa o Estado-membro impedi-la. Todavia, a despeito de tal posicionamento bem como do entendimento que o corrobora, parece ser possível a interpretação em sentido contrário, talvez mais consentânea com o sistema constitucional vigente no Brasil.

Como bem expressa Paulo Bonavides[52] a Constituição de 1988 inovou ao integrar o Município na conformação federativa do Estado brasileiro, dotando-o de autonomia não só administrativa como também e principalmente política, reforçando-se sua esfera de atuação sob a ótica jurídica, o que peculiariza o Município brasileiro. A seguir as palavras do referido doutrinador:

> Poder-se-ia até dizer que a autonomia do Município recebeu um reforço de juridicidade acima de tudo quanto se conhece em outros sistemas federativos tocante à mesma matéria, não podendo pois, tal densidade normativa deixar de pesar bastante, toda vez que, em busca de solução para problemas concretos de inconstitucionalidade, se aplicarem os recursos hermenêuticos indispensáveis à avaliação daquela garantia, consoante o modelo e a substância das regras que fluem da Constituição. Faz-se mister assinalar desse modo o significado decisivo, inédito e inovador que assume o art. 18 da Constituição vigente. Esse artigo inseriu o Município na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, fazendo com que ele, ao lado do Distrito Federal, viesse a formar aquela terceira esfera de autonomia, cuja presença, nos termos em que se situou, altera radicalmente a tradição dual do federalismo brasileiro...

A correção da posição no sentido de defender a ampla autonomia dos Municípios no regime federal brasileiro, bem como sua integração à federação propriamente dita, ainda que como entidades federativas (não obrigatórias para a configuração de um Estado Federal) e não federadas, decorre da posição especial dos Municípios, muito diferente daquela por eles ocupada em outros países. Assim, sempre levando em consideração a menção feita por Paulo Bonavides[53]

---

[52] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional.* 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.344-345;

[53] Ob. cit., p. 349-350: *"A doutrina municipalista dos franceses da Revoluçã o sucumbiu no país de origem, depois de haver florescido novamente com a escola constitucionalista da Restauração. Publicistas do quilate de Berton, Duvergier, Paneym, Laujuinois, Keratry, Dupin e Barante, segundo Jellinek, não somente se opunham à tirania dos Bourbons sobre os municípios, como proclamavam a necessidade de um 'poder municipal" – 'pouvoir municipal' – o 'mais antigo de todos'. A centralização de poderes ou a vocação unitarista se tornou, todavia, em França, o traço institucional mais palpável da organização do Estado. A*

quanto ao *pouvoir municipal,* em relação ao qual já se escreve desde fins do século XVIII, tendo sido o tema novamente desenvolvido durante o liberalismo vigente no século XIX, donde a importância da doutrina francesa sobre este "poder municipal" parece haver base para defender-se a existência de efetiva autonomia política em favor dos Municípios.

O fato é que tal doutrina implica, desde a sua origem, na atribuição de uma certa autonomia administrativa aos Municípios – diferente daquela observada no Brasil, mais ampla e de caráter também político – em países como os Estados Unidos da América, aonde pode ocorrer dentro da estrutura dos Estados-membros a criação de governos locais, os quais podem ser condados, cidades ou municípios[54]. Tais localidades são representadas por um prefeito eleito chamado *mayor* e por um Conselho Municipal com atribuições próximas de um Legislativo. Em linhas gerais, estes governos locais detêm a faculdade de fixar impostos, promulgar e aplicar normas locais, administrar alguns programas estaduais e federais, sendo ainda responsáveis pela gestão dos serviços de abastecimento de água, planos de uso do solo e saúde pública, sem contudo adquirirem uma efetiva autonomia política.

Também na Alemanha, não é correto afirmar que existe um poder local politicamente autônomo, porquanto a doutrina[55] relata que as coletividades locais aí chamadas de *cantões ou comunas* caracterizam-se por três elementos fundamentais, quais sejam: a) autonomia administrativa, o que configura um princípio constitucional intangível da República Federativa Alemã; b) competências específicas atribuídas pela Constituição Federal e também pelas Constituições Estaduais, não podendo porém, ser dotados de novos órgãos definidos conforme sua vontade (dependem das normas federais e estaduais); c) representação popular obrigatória nos órgãos legislativos. Observe-se que as coletividades locais

---

tese municipalista se viu portanto compelida a asilar-se, como concepção de um quarto poder – o poder do município – entre os fautores das doutrinas liberais da Bélgica, Alemanha e Áustria."

[54] MAGALHÃES, José Luiz Quadros. Ob. cit., p. 39-40;

[55] MAGALHÃES, José Luiz Quadros. Ob. cit., p. 91-100;

alemãs têm origem histórica nas cidades livres da Idade Média que se formaram como refúgio e aonde as pessoas que escapavam das amarras do regime feudal podiam viver livremente. Daí a tradição no que se refere à autonomia administrativa das coletividades locais, porém, sem uma efetiva autonomia política.

Ainda a título de análise comparativa, na Itália também é atribuída autonomia administrativa ao Município, lá chamado de *comune*[56], embora haja restrições graves quanto à autonomia política. Assim é que a autonomia dos *comune* italianos se dá no âmbito dos princípios fixados pelas leis da República Italiana. Todavia, sua criação **e organização** são feitas pelo Governo Central seguindo um padrão uniforme para toda a República, salvo para as capitais das Províncias. Além das funções a eles atribuídas pelas leis do Governo Central, podem desempenhar também aquelas a eles delegadas pelas leis provinciais (regionais). Observe-se também a existência de um *secretário comunal*, o qual atua como verdadeiro delegado do poder da Província no Município, sendo que a administração local é realizada sob a supervisão e o controle direto do Governador da Província na qual está situado o Município (Comuna), havendo inclusive um controle preventivo sob a competência de uma Junta Provincial Administrativa quanto à legalidade e quanto ao mérito (conveniência e oportunidade) dos atos administrativos locais.

Ao contrário destes exemplos, o Município brasileiro dispõe de efetiva autonomia política, integrando sim a Ordem Federativa[57], em que pese, insista-se vez mais, não se tratar de elemento indispensável à efetivação de um Estado Federal. Há diversos argumentos em defesa da efetiva autonomia política dos Municípios e da tese segundo a qual os mesmos compõem a ordem federativa

---

[56] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro.* 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60;

[57] BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., p.345-346: *"... no Brasil, com a explicitação feita na Ca rta de 1988, a autonomia municipal alcança uma dignidade federativa jamais lograda no direito positivo das Constituições antecedentes. Traz o art. 29, por sua vez, um considerável acréscimo de institucionalização, em apoio à concretude do novo modelo federativo estabelecido pelo art. 18, visto que determina seja o município regido por lei orgânica, votada por 'quorum' qualificado de dois terços dos membros da Câmara Municipal – requisito formal que faz daquele estatuto um diploma dotado de grau de rigidez análogo ao que possuem as cartas constitucionais."*

vigente, ainda que, conforme defendido por Paulo Napoleão Nogueira da Silva[58], sua existência não constitua condição *sine qua non* para a Federação. Um argumento consistente decorre da própria redação do artigo 18 da Constituição Federal de 1988, conforme lembrado por Hely Lopes Meirelles[59], segundo o qual "... a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

Sem a pretensão de limitar o exame da autonomia do Município à interpretação literal de dispositivos constantes do Texto Constitucional, nem tampouco perder a oportunidade de enriquecer as conclusões que se seguem, a verdade é que o Constituinte parece ter manifestado sua opção quanto à atribuição de autonomia **política** e administrativa aos Municípios. Este entendimento é avalizado por Hely Lopes Meirelles[60].

Há um bons argumentos em defesa do ponto de vista segundo o qual o Município integra a Federação, dentre os quais é possível enumerar os seguintes: **a)** a existência do poder de auto-constituição; **b)** a existência de competências legislativas próprias; **c)** o caráter extraordinário da intervenção estadual nos Municípios, configurado pelo rol restrito e expresso de suas hipóteses de cabimento; **d)** a interpretação sistemática da ordem constitucional vigente, não sendo admissível prender-se a omissões enunciativas.

Sobre o **poder de auto-constituição** dos Municípios, há que se ressalvar evidentemente que a criação de uma nova entidade política local demanda prévia consulta à população interessada nos termos do que exige a Constituição Federal de 1988, devendo haver atividade legislativa do Estado-membro em cujo

---

[58] Ob. cit., p. cit.;

[59] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro.* 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89;

[60] Ob. cit., p. 44: *"A característica fundamental da atual Carta é a ampliação da auton omia municipal no tríplice aspecto político, administrativo e financeiro, conforme estabelecido nos arts. 29-31, 156, 158 e 159, outorgando-lhe, inclusive, o poder de elaborar sua lei orgânica (Carta Própria), anteriormente adotada apenas pelo Estado do Rio Grande do Sul, desde a Lei Júlio de Castilhos, de 12.1.1897. Extinguiu, também, a nomeação de prefeitos para qualquer Município, manteve a eleição direta para vereadores (art. 29) e vedou a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas municipais (art. 31, parágrafo 4º)."*

território esteja localizado o Município, cujo produto final seja lei complementar instituidora dos critérios e parâmetros para a criação da nova entidade. Ocorre que, criado o Município, sua organização jurídico-política se dá de modo autônomo mediante a aprovação de lei orgânica votada em dois turnos pela Câmara Municipal, nos termos do que dispõe o artigo 29 da Constituição de 1988. Será esta lei orgânica o veículo de auto-constituição do Município, responsável pela definição de seus órgãos, atribuição de competências entre os mesmos, regramento político e estruturação do poder no âmbito local, observados porém alguns parâmetros e princípios estabelecidos pela própria Constituição Federal, tais como a representação popular mediante a escolha dos agentes políticos via processo eleitoral, a duração fixa dos mandatos dos ocupantes do Executivo e do Legislativo, datas de posse dos mesmos, número de integrantes da Câmara de Vereadores, parâmetros para a fixação dos subsídios destes e dos membros do Executivo etc.

O que se deu a partir da Ordem Constitucional instaurada em 1988 foi a vedação de que os Estados-membros organizassem a Administração Municipal, posto que até então as leis orgânicas decorriam do Estado-membro. A partir da promulgação da atual Constituição é vedado aos Estados assim atuarem, pelo que fica assegurada a autonomia local no que se refere à organização do poder político municipal, o que tem uma implicação importante: a libertação do Município das amarras estaduais e a conquista de igualdade jurídico-constitucional em comparação aos Estados-membros e também à própria União.

Também partidário da tese segundo a qual os Municípios possuem ampla autonomia política, o que denotaria sua integração à Federação, Amílcar Falcão[61] entende que a questão relacionada a esta autonomia municipal só possa ser essencialmente objeto de cogitação, em sua plenitude, como peculiaridade do sistema federativo de organização estatal. Reuniria o Município no caso da federação brasileira os dois requisitos indispensáveis, segundo o autor, para se estar

---

[61] FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário.* Atualizado por Flávio Bauer Novelli. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 93;

diante de um ente efetivamente autônomo sob a perspectiva política: a) é uma entidade com personalidade jurídica própria, descentralizada e destacada institucionalmente; b) é titular de um poder normativo pleno e incontrastável, um poder de auto-determinação ou de produção de norma jurídica, independente e próprio.

A **existência de competências legislativas próprias** reforça a autonomia política municipal e sua integração à Ordem Federal, pois os Municípios receberam do Constituinte parcela razoável de poder para legislar sobre matérias particularmente interessantes. Afora a competência material comum prevista no artigo 23 da Carta de 1988[62] que enuncia poderes-deveres fiscalizatórios (meio-ambiente, bens de valor histórico e cultural, guarda da legalidade) e assistenciais (saúde, moradia, educação e assistência social), foi-lhe entregue a competência para legislar sobre qualquer matéria afeta a assuntos de interesse local, assim entendidos aqueles que dizem de perto sobre o interesse da população do Município, tais a urbanização do seu território, a pavimentação de vias públicas, a adequação do uso e ocupação do solo urbano, o trânsito de automóveis nas vias internas da cidade, as edificações e o funcionamento de estabelecimentos comerciais em seu território etc, tudo consoante o disposto no artigo 30 da *Lex Maxima.* Dentro do rol de competências legislativas próprias dos Municípios há que se considerar ainda a "potestade" tributária, relacionada à instituição de tributos, o que aparece já no artigo 145 da Constituição[63] quando se abre ao Poder local a competência comum – juntamente com a União e com os Estados-membros e Distrito Federal – para instituir taxas e contribuições de melhoria. É permitido também aos Municípios instituírem as chamadas "contribuições sociais" visando o financiamento de planos previdenciários dirigidos a seus servidores e a contribuição de iluminação pública, a teor do que estabelecem respectivamente os artigos 149, parágrafo 1º e 149-A do

---

[62] *"Art. 23 – É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ...";*

[63] *"Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de política ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas".*

Texto Constitucional de 1988[64], além é claro da competência privativa para a criação dos impostos incidentes sobre os fatos jurídico-tributários discriminados no artigo 156 da mesma Constituição[65], quais sejam, a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, salvo os de garantia, bem como a cessão de direitos e sua aquisição, e mais a prestação de serviços de qualquer natureza.

A excepcionalidade e as restritas hipóteses de cabimento da intervenção estadual nos Governos Municipais constitui-se em outro aspecto fundamentador da autonomia política dos Municípios e de sua integração na Ordem Federativa, já que a regra é a não-intervenção, em respeito à autonomia política de que dispõem os entes locais. Como bem defende Hely Lopes Meirelles[66]: "Com as cautelas estabelecidas pela Constituição e com a prudência dos governadores na utilização desse instrumento de controle das atividades comunais, a intervenção estadual não desfigura nosso regime municipal, nem descaracteriza as franquias dos governos locais, que devem ser autônomos, mas sujeitos a responsabilizações e sanções pelos desmandos administrativos que cometerem".

Se é verdade ser possível aos Estados-membros intervirem nos Municípios, também é verdade que tal prerrogativa está limitada e regrada pela Constituição Federal. Donde então fundamentar-se a necessidade de menção expressa do Texto Constitucional sobre a matéria? Por que apenas nas hipóteses restritas, previstas na Constituição, será possível aos Estados intervirem nos Municípios? – Não será justamente o fato da intervenção constituir hipótese de exceção, absolutamente extraordinária? – Parece que sim.

---

[64] *"Art. 149, parágrafo 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União".*
"Art. 149 -A – Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III".

[65] *"Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".*

[66] Ob. cit., p. 114;

Com efeito, apenas nos casos enumerados de modo taxativo pelo artigo 35 da Constituição de 1988 será admissível a intervenção estadual no âmbito dos governos municipais. São eles: a) quando o Município deixar de pagar, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos a sua dívida fundada, assim entendida aquela garantida por título próprio da entidade pública devedora, amortizável ou resgatável em prazo certo, geralmente longo, com a imputação de juros prefixados pelo próprio Município em ato legislativo prévio[67]; b) quando o Município não prestar contas ao Legislativo e ao Tribunal de Contas na forma legal; c) quando o Município não tiver aplicado o percentual mínimo exigido nos serviços de educação e saúde; d) quando o Tribunal de Justiça do Estado em que situado o Município der provimento à representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou decisão judicial.

Assim, apenas e tão somente nestas hipóteses restritas, as quais indicam atos e/ou omissões gravíssimos, tais como o descumprimento de decisão emanada do Judiciário, o não pagamento de dívida pública etc, é que caberá aos Estados-membros intervirem nos Municípios, mediante inclusive o afastamento do Chefe do Executivo local e a nomeação de interventor. Em não havendo comprovação efetiva de enquadramento numa das quatro hipóteses acima listadas, inexiste base constitucional para a intervenção, pelo que inconstitucional a violação da autonomia político-administrativa municipal.

Finalmente, como argumento em defesa da integração do Município na Federação brasileira, tem-se a interpretação sistemática da ordem constitucional vigente, ou o resultado de tal interpretação, não parecendo correto aqui prender-se à uma disposição ou a um requisito isolados. Desta forma, entender que o Município não integra a Federação pelo simples fato de não possuir representantes numa Câmara legislativa específica que integre a estrutura do Poder Legislativo Federal pode significar uma conclusão precipitada. Conforme já se

[67] Consoante impõe a Lei Complementar 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal.

mencionou antes, um Estado Federal é caracterizado por alguns elementos fundamentais, tais como a descentralização do poder político, dividindo-se o mesmo entre órgãos de governo centrais e órgãos de governos regionais, possuindo estes participação na formação da vontade geral. A propósito destes requisitos, mencionou-se antes que há outros elementos, os quais embora dispensáveis para a configuração do Estado Federal, podem nele estar presentes: é o caso de uma ordem local de poder, uma espécie de terceiro nível (sem nenhuma referência aqui à inferioridade hierárquica) de poder político. É o que se dá no Brasil à vista da forma como tratados os Municípios. Sua autonomia política e sua integração à Federação decorrem inclusive da interpretação sistemática que se faz de inúmeras disposições constitucionais, algumas explícitas (ao reconhecerem os Municípios como elementos integrantes da Federação), outras implícitas ao referenciarem competências legislativas e não-legislativas dos Municípios, e que levam à sua consideração como entidades integrantes do Estado Federal brasileiro. Assim, por exemplo, o artigo 1º da Constituição de 1988 quando afirma que "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados **e Municípios** e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos ..." (sem grifo no original). Da mesma forma o artigo 18 da *Lex Maxima* quando se refere à atribuição de autonomia política aos Municípios, determinando que a eles cabe a respectiva organização político-administrativa, respeitados os parâmetros constitucionais, ou o artigo 23 da Constituição ao atribuir-lhes competências administrativa, fiscalizatória e regulamentar, o artigo 30 ao atribuir-lhes competência legislativa para qualquer matéria afeta ao interesse local, o artigo 145 ao outorgar-lhes competência tributária comum para a instituição de taxas e contribuições ou ainda os artigos 149, 149-A e 156 ao outorgar-lhes outras parcelas de competência tributária e assim por diante. Disto se afere que é o próprio conjunto das disposições constitucionais dirigidas aos Municípios e ao tema federativo que podem ser enunciados como argumento em favor da integração efetiva do Poder Municipal à Ordem Federativa decorrente da Constituição de 1988.

1.3.3) Princípio da Autonomia do Distrito Federal:

O assunto referente à autonomia do Distrito Federal pressupõe antes a definição da natureza jurídica de referida entidade, bem como eventuais semelhanças e dessemelhanças em relação aos Estados-membros e aos Municípios. Assim, parece possível afirmar que o Distrito Federal não pode ser confundido nem com estes nem tampouco com aqueles. Com efeito, o Distrito Federal assim como a União, os Estados e os Municípios, constitui-se em pessoa jurídica de direito público, de natureza política, posto que compõe-se de órgãos e Poderes próprios, responsáveis pela atuação efetiva naquelas competências que lhes foram entregues. Como lembra a doutrina[68], o Distrito Federal veio a suceder o antigo *Município Neutro*, antiga sede do Governo Federal, constituindo-se atualmente em entidade dotada de personalidade jurídica própria e que integra a Federação, possuindo inclusive representantes na Câmara Alta, ou seja, senadores da República.

Conforme a lição de José Afonso da Silva[69] as particularidades do Distrito Federal não se restringem à presença da capital federal em seu território, senão também que ao mesmo é vedada a divisão de seu território em Municípios, por força inclusive de norma constitucional neste sentido, qual seja, o artigo 32 da Carta de 1988. O que é possível, e efetivamente existe, é a formação de cidades-satélite – conceito meramente geográfico e não político. A sede do Governo do Distrito Federal é a cidade de Brasília, a qual, porém, não se identifica a um Município. Insista-se: trata-se da cidade central do Distrito Federal, o qual por sua vez rege-se por lei orgânica própria, votada em dois turnos na Câmara Distrital, sede do Poder Legislativo respectivo, havendo vedação expressa à divisão do território distrital em Municípios. Ocorre que a propósito de não se confundir nem com o Estado-membro nem tampouco com o Município, embora também se constitua o

---

[68] DEZEN JR., Gabriel. *Direito constitucional.* Brasília: Vestcon, 2001, p. 306;
[69] SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo.* 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 470;

Distrito Federal em pessoa jurídica de direito público interno, o mesmo foi contemplado com a atribuição em seu favor de todas as competências, legislativas ou não, reservadas tanto a Estados quanto a Municípios. Isto decorre do disposto no parágrafo 1º do artigo 32 da Carta Maior[70].

Tal fato leva a uma conclusão importante: se o Distrito Federal possui todas as competências outorgadas pela Constituição de 1988 aos Estados-membros e aos Municípios e estes por sua vez, são autônomos sob os pontos de vista político, administrativo e orçamentário, constituindo-se em elementos da Federação, também o Distrito Federal possui tal autonomia enquanto titular das competências legislativas para atuar em matéria afeta ao interesse local de sua população, ou para prestar serviços, executar obras, fiscalizar e regulamentar as matérias da competência comum com a União, Estados e Municípios, bem como aquelas da competência concorrente com a União, além da prerrogativa de instituir mediante lei própria os tributos estaduais e municipais cujos fatos jurídico-tributários tenham origem em sua base territorial.

Luiz Alberto David Araújo[71] especifica que o Distrito Federal nasce com a mesma auto-organização do Município (lei orgânica), aproximando-se do Estado-membro na medida em que recebeu do Constituinte competências legislativas estaduais e municipais, embora sofra algumas restrições em relação à sua competência, posto estar sob a tutela orçamentária da União no que se refere ao financiamento de alguns de seus órgãos.

Entretanto há que se reconhecer a autonomia política do Distrito Federal em face da existência de órgãos próprios, devidamente estruturados e com a competência repartida, embora o Legislativo e o Judiciário distritais tenham sua despesa custeada pelo orçamento federal, enquadrando-se na mencionada tutela

---

[70] *"Art. 32, parágrafo 1º – Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios".*

[71] ARAUJO, Luiz Alberto David e NUNES JR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional.* 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 271;

orçamentária. Sobre tal peculiaridade aliás, o mesmo Luiz Alberto David Araújo[72] lembra que o Distrito Federal não possui polícias civil, militar e corpo de bombeiros, os quais são organizados diretamente pela União, sendo que é a lei federal a responsável pelas disposições afetas à utilização de tais serviços pelo Governo distrital. Da mesma forma a Defensoria Pública, o Judiciário e o Ministério Público distritais são organizados e mantidos pela União, o que não impede o reconhecimento da autonomia do Governo distrital, posto que a lei orgânica de regência do Distrito Federal expressa seu poder de auto-organização, aproximando-o dos Estados-membros, afora a prerrogativa de titularizar as competências afetas tanto aos Municípios quanto aos Estados. Disto decorre o reconhecimento segundo o qual ao lado da autonomia dos Estados-membros e dos Municípios também vige a autonomia distrital.

1.4) Descentralização - característica fundamental do federalismo:

Consoante já enunciado antes, a descentralização é nota característica do federalismo, consistindo em marco a partir do qual se pode efetivamente falar em Estado Federal. É bem verdade que mesmo aqueles Estados considerados unitários têm adotado formas de descentralização administrativas – diferente da simples desconcentração que não implica na criação de outros entes dotados de personalidade jurídica própria – e nalguns casos até uma "certa" descentralização política, tal é o caso da organização vigente na França, que conforme Eriberto Francisco Marin[73] após enunciação em sua Constituição de 1958 teria sido garantido às coletividades territoriais que se administrassem livremente pelos Conselhos eleitos. O referido autor afere a partir daí o caráter descentralizado do Estado francês, bem como sua abertura aos particularismos locais. Há que se

[72] Ob. cit., , p. 270;
[73] MARIN, Heriberto Francisco. *Pacto Federativo.* Organização de José Luiz Quadros de Magalhães. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 193

reportar também aqui a lei francesa de 31 de dezembro de 1982, a qual ao proceder à reforma da organização administrativa de Paris, Lyon e Marselha, atribuiu-lhes maior autonomia, inclusive política, posto que instituído o *Conselho de Distrito*, integrado por representantes eleitos pelos cidadãos domiciliados em tais cidades, responsabilizando-se tal Conselho pela fiscalização de atos administrativos e pela discussão transparente de projetos voltados às referidas cidades.

Ainda tratando da crescente descentralização mesmo em Estados unitários, não há como deixar de mencionar novamente neste trabalho o exemplo português, analisado por Jessé Cláudio Franco Alencar[74] e já referido antes, sobretudo à vista das regiões autônomas de Açores e Madeira.

A propósito da crescente descentralização administrativa em Estados unitários, e até em alguns casos de alguma descentralização política, a verdade é que trata-se de fenômeno típico dos regimes federais, pelo que a estruturação federativa de um Estado demanda a concomitante descentralização política, a qual por sua vez pressupõe ou confunde-se, ou se expressa mediante a autonomia política, cujo significado etimológico transcrito por Manoel Gonçalves Ferreira Filho[75] é o de governar a si próprio, querendo isto dizer a liberdade de determinação consentida a um sujeito, resultando num poder de dar a si mesmo a lei reguladora da própria conduta, ou mais especificamente, o poder de prover o atendimento dos próprios interesses e de gozar e dispor dos meios necessários para obter uma satisfação harmônica e coordenada dos referidos interesses. Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo[76] bem coloca a questão afeta ao financiamento dos gastos públicos diante da autonomia dos entes regionais e locais num Estado federado, conforme transcrito a seguir: "... Não basta que haja referência nominal na Constituição a essa autonomia: é preciso que haja condições materiais a que ela seja exercida, sob pena de não existir uma autêntica federação, mas uma federação

---

[74] ALENCAR, Jessé Claudio Franco. *Pacto Federativo.* Organizado por José Luiz Quadros de Magalhães. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 267;

[75] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do direito constitucional contemporâneo.* São Paulo: Saraiva, 2003, p.159;

[76] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo.* São Paulo: Dialética, 2005, p. 50;

nominal, ou formal, apenas no papel. Para que seja efetiva, o ente federado que se pretende autônomo há de possuir os recursos financeiros necessários ao exercício dessa autonomia".

Quando o Estado através de seu poder constituinte decide descentralizar o poder político a outras entidades mediante a outorga de competências legislativas, administrativas e judiciárias, ele está possibilitando uma auto-determinação destas mesmas entidades. Significa dizer que dentro daquela esfera de poder às mesmas outorgadas, não é permitida a interferência do Governo central, ainda que a competência privativa da entidade regional – e no exemplo do Brasil, também da entidade local – não tenham sido exercitadas por seu titular, no caso, pelo Estado-membro ou pelo Município. Resulta daí uma diferença importante entre a descentralização política e a simples delegação de atribuições. O que a Constituição de um Estado Federal faz é a efetiva descentralização de poder político, vale dizer, de competências, as quais por natureza, são indelegáveis. Assim, acaso não exercitadas pelo Estado-membro ou pelo Município não podem ser por estes delegadas à União, nem tampouco é admissível sua avocação pelo Governo central, sob pena de invasão indevida e inconstitucional. Isto em se tratando das competências exclusivas dos entes regionais e locais, posto que diante das "competências divididas", as quais podem ser comuns (afetas à todas as entidades, assim a central e as periféricas tanto regionais quanto locais) ou concorrentes (titularizadas pela União e pelos Estados-membros) o entendimento é outro. Sobre o assunto, Misabel Abreu Machado Derzi[77] ao proceder à atualização da obra de Aliomar Baleeiro afirma ser essencial à estruturação de um Estado Federal a repartição de competências de modo tal que cada ordem jurídica parcial (federal, estadual, municipal) só possa ter validade dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado. Referidas ordens jurídicas parciais nascem do Poder Legislativo

[77] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 40-41;

próprio do ente estatal descentralizado. Ao reportar-se a Hans Kelsen[78], enuncia então a chamada descentralização jurídica.

Referida descentralização política enquanto nota característica dos Estados ditos federais engloba também um elemento absolutamente importante qual seja, a chamada *lei da autonomia* ou *poder de auto-constituição*. Sobre o assunto, parecem oportunas as palavras de Paulo Bonavides[79] nos seguintes termos: "Através da lei da autonomia manifesta-se com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas. Podem estas livremente estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer a competência dos três poderes que habitualmente integram o Estado e exercer desembaraçadamente todos aqueles poderes que decorrem da natureza mesma do sistema federativo".

Chama-se apenas a atenção para os limites a que estão sujeitas as unidades federativas ao erigirem seus ordenamentos constitucionais autônomos (Constituições Estaduais) ou alterá-los, competências estas que exigem obediência às disposições da Constituição Federal, em especial no que toca a seus princípios sensíveis, tais a unidade federal, a impossibilidade de sesseção, a consonância com o procedimento legislativo ordinário definido pela Constituição Federal, a repartição de competências, inclusive tributárias, constantes da Carta Maior etc.

Nos Estados Unidos da América, parâmetro federativo utilizado como modelo pelo Brasil desde a Constituição de 1.891, a descentralização foi elemento presente desde a origem da Federação. Bernard Schwartz[80] ao falar da divisão de poderes entre a Nação e os Estados doutrina o seguinte:

> O sistema constitucional americano baseia-se, assim, numa divisão de poder entre o Governo nacional e os estados. A divisão fundamenta-se no princípio de que o Governo Federal é um governo de poderes enumerados, limitado à autoridade delegada a ele na Constituição, enquanto os estados

---

[78] KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado.*Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000: *"A ordem jurídica, válida somente para uma comunidade parcial, é criada por órgão eleito simplesmente pelos membros dessa comunidade parcial ... as leis válidas para o território de um Estado-membro unicamente podem ser expedidas pelo Legislativo local eleito pelos cidadãos desse Estado-membro."*

[79] BONAVIDES, Paulo. *Ciência política.* 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 181-185;

[80] SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual.* Tradução de Elcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 13;

> são governos de poderes residuais, conservando toda a autoridade não concedida ao Governo de Washington. Este princípio parece estar implícito até mesmo nos termos da Constituição de quando ela foi redigida inicialmente.

Em se tratando do Estado Federal descentralizado em geral, e da República Federativa do Brasil em particular, o importante é que a União de Estados-membros decorre de acordo estabelecido entre estas ordens parciais de poder em face do que o Poder Constituinte originário decidiu repartir as atribuições estatais mediante a divisão do poder político. Observe-se que os Estados-membros fizeram-se representar na formação daquele Poder Constituinte através de seus mandatários, os quais integram uma das Casas Legislativas Federais, cuja representação por sinal é paritária, consoante será especificado mais adiante. É bem verdade que existe uma diferença sutil, porém importante, entre a formação da Federação norte-americana e a formação da Federação brasileira. Enquanto lá o movimento foi centrípeto no sentido de que os Estados-autônomos abdicaram de sua soberania em benefício da União, aqui foi a União quem originariamente cedeu parcelas de seu poder aos Estados-membros quando pela vez primeira se instaurou o sitema republicano federal no país, a par de reminiscências históricas (capitanias hereditárias), descentralizando pois, o poder jurídico-político. Todavia, para fins de recorte metodológico, e considerando a teoria constitucional formadora do Estado, segundo a qual a cada nova Constituição surge um Estado novo, reafirma-se participação dos Estados-membros na formação descentralizada do sistema federal instaurado no Brasil em 1988 mediante a participação dos Senadores na votação e aprovação da atual Carta Política.

Neste sentido, ao enunciar as notas integrantes de um Estado Federal, Baracho[81] define as expressões da Federação enquanto técnica de descentralização do poder:

> O constitucionalismo, ao fixar a estrutura do Estado federal, considera-o como técnica de desconcentração do poder no plano territorial, decorrente

[81] Ob. cit., p. 55-56;

> de sua divisão funcional. Dentre os vários levantamentos que permitem apresentar, de maneira genérica, as características do federalismo, temos:
> 1 – A federação é uma técnica para dividir, sem romper, a soberania entre os Estados-membros;
> 2 – É uma união que expressa a vontade de um conjunto de soberanos;
> 3 – Forma de participação de províncias autônomas, na formação da vontade geral;
> 4 – O Estado central é o único soberano, dentro do qual atuam sessões com autoridades próprias;
> 5 – Os membros são círculos normativos de validez espacial diferente, com unidade na Constituição, da qual são delegados;
> 6 – Sistema de relações de autoridade entre governos locais e federais, que não são modificáveis senão com o consentimento dos grupos;
> 7 – Trata-se de concepção do ideal de auto-governo, que consagra autonomia constitucional e legislativa às partes, assim como intervenção nos assuntos comuns.

O já mencionado André Luiz Borges Netto[82] ainda se expressa sobre as autonomias parciais e a conseqüente descentralização de poderes-deveres, ao referir que as competências administrativas e legislativas que possuem as entidades federadas é um sinal revelador da autonomia que ostentam no regime federativo, a qual se traduz também na capacidade de auto-governo (escolha de seus governantes e dos membros do Poder Legislativo local) e de auto-administração (administração própria dos negócios internos).

Todavia, há que se ressaltar que os Estados-membros e os Municípios, embora disponham de autonomia, não possuem a soberania perante a Ordem Internacional, o que é elemento do Estado Federal, assim a República Federativa do Brasil, em que pesem as críticas relativas ao conceito de soberania decorrentes do atual contexto político e econômico internacional, afetado pela globalização crescente, pela fluidez do capital financeiro especulativo, pela atuação de gigantescas corporações multinacionais e pela ofensiva bélica com o concomitante enfraquecimento das Nações Unidas.

---

[82] Ob. cit., p. 48-49;

1.5) Participação da vontade dos Estados-membros na formação da vontade nacional:

Já se mencionou acima que uma das características do Estado Federal é a participação das unidades federadas na formação da vontade geral, o que leva à conclusão de que os Estados-membros enquanto entes federados possuem como prerrogativa básica tomarem parte na elaboração das normas jurídicas federais. Isto se deve justamente ao sentido de Estado federal, ou seja, aquele que resulta da união indissolúvel de ordens parciais de poder, expressos pelos governos regionais, chamados aqui no Brasil de Estados-membros.

É mediante a chamada *lei da participação* que os Estados-membros de uma Federação tomam parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervindo com voz ativa nas deliberações de conjunto e contribuindo para formar as peças do aparelho institucional do Estado federal, conforme lição de Paulo Bonavides[83].

Se é possível aferir e enumerar diferenças entre os Estados que integram a Federação, diferenças estas de natureza geográfica, territorial, populacional, econômica etc, sob o ponto de vista jurídico-político todos são iguais, inexistindo, ao menos teoricamente, a supremacia de uns sobre os demais. É verdade que há Estados-membros mais extensos territorialmente que outros; há Estados-membros mais ricos e Estados-membros mais pobres, há alguns mais populosos e outros contemplados com menor população a par dos movimentos migratórios internos; há alguns mais desenvolvidos, mas industrializados e com menores problemas de desemprego e de distribuição de renda que outros. Todavia, todos eles têm participação efetiva e isonômica sob o aspecto jurídico na formação e funcionamento do sistema federativo. Em meio à uma análise mais crítica, ainda que desprovida de ideologismos, seria possível aferir uma certa influência política maior de alguns Estados em comparação aos demais. Entretanto, para os fins de formação

[83] BONAVIDES, Paulo. *Ciência política.* 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 181;

jurídica da Federação não há como negar a isonomia entre os Estados-membros, o que leva inclusive a uma representação paritária de todos eles perante a União, cujo Poder Legislativo é constituído por duas Casas: a Câmara dos Deputados, formada por representantes do povo e o Senado Federal, formado pelos representantes dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Sem restringir impropriamente a participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional, não descuidando todavia da importância das palavras de Paulo Bonavides acima referidas, parece oportuno investigar quais são as formas pelas quais se torna possível a participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional. Uma pergunta daí decorrente parece ser em relação a quais seriam seus instrumentos de atuação? – Basicamente o exercício desta participação pode dar-se de forma direta ou indireta nas seguintes hipóteses: **a)** no processo de reforma constitucional em que o ente federado têm participação efetiva; **b)** no processo de discussão, votação e aprovação das leis infra-constitucionais federais; **c)** no controle de constitucionalidade das leis federais mediante iniciativa do Senado em propor ação direta perante a Jurisdição Constitucional Concentrada; **d)** no controle de constitucionalidade mediante resolução suspensiva da execução de lei federal declarada inválida no âmbito do controle difuso de constitucionalidade; **e)** autorizando operações externas de natureza financeira de interesse da União, dos Estados e Municípios; **f)** participando no processo de homologação de tratados, acordos ou atos internacionais celebrados pela Chefia de Estado.

O **processo de reforma constitucional** é a primeira expressão da participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional, posto que a alteração do Texto Constitucional mediante atuação do legislador constituinte derivado demanda prévia aprovação da Casa Legislativa representativa dos Estados, qual seja o Senado Federal, o qual aliás, deve manifestar-se duas vezes em dois turnos diferentes de votação com quorum qualificado de três quintos de votos dos senadores, o que faz pressupor portanto, a concordância da grande maioria dos Estados em face da alteração das disposições constitucionais, donde se conclui ser

importante a participação das unidades federadas através de seus representantes a fim de que seja possível a efetivação das reformas constitucionais. Isto implica em que a vontade nacional de alterar as normas integrantes da Constituição, ou mesmo o acréscimo ou a supressão de dispositivo constitucional, demanda anuência e efetiva participação dos Estados-membros, sem o que a pretensão de reforma constitucional não se efetiva. A propósito de todas as justificativas e anseios em modificar-se o Texto Constitucional, inexistirá possibilidade jurídica para tanto se não houver a disposição dos representantes dos Estados e do Distrito Federal em tal mister, haja vista o quorum qualificado exigido pelo Constituinte originário, o que implica em efetiva participação dos entes regionais na formação da vontade nacional de mudança sob a perspectiva constitucional.

A par da aprovação das Emendas à Constituição, a participação das ordens parciais de poder na formação da vontade nacional se dá também e principalmente **no processo de discussão, votação e aprovação das leis infra-constitucionais federais,** sejam elas ordinárias ou complementares. Realmente, trata-se do modo mais usual, mais rotineiro de participação da vontade das unidades federadas na formação da vontade nacional, expressa esta pelas normas jurídicas federais constantes das leis ordinárias e complementares que regem as relações jurídicas em âmbito nacional. Aliás, sob o prisma da lógica da legitimação, nada mais coerente do que as unidades que formam a Federação participarem efetivamente do processo de aprovação das leis a serem aplicadas em todas elas.

Aproximando o exame da matéria tributária, pense-se por exemplo, na lei complementar estabelecedora das normas gerais aplicáveis ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação – o ICMS – cuja competência é estadual, mas que demanda uma normatização geral com o estabelecimento de parâmetros a serem aplicados em todo o território da Federação. Quer parecer coerente a participação direta dos Estados-membros na aprovação das normas gerais instituidoras de tais parâmetros sobre o mencionado imposto, competentes que são para instituírem em seus respectivos

âmbitos territoriais o imposto referido mediante leis ordinárias próprias de cada unidade estadual. Mas não é apenas em relação ao procedimento de discussão e aprovação das normas gerais afetas aos impostos de competência estadual que as unidades federadas tomam parte, senão que no processo legislativo federal como um todo, posto que todos os projetos de leis, sejam eles iniciados pelo Executivo, pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal ou mesmo pela iniciativa popular, passam pelo crivo dos representantes das unidades federadas, os senadores. Aliás, o Senado assume em regra a posição de "Casa revisora", já que no procedimento legislativo a discussão e votação dos projetos iniciam-se, via de regra, na Câmara dos Deputados e aí aprovadas seguem para votação no Senado, podendo este inclusive alterar o resultado da votação da outra Casa e, em assim ocorrendo, sujeitar tais alterações à nova manifestação da Câmara. Somente quando a apresentação do projeto de lei emana de um Senador é que a votação ocorre antes no Senado, funcionando então a Câmara dos Deputados como "Casa revisora". Assim, todas as leis federais, sejam elas instituidoras de normas primárias ou secundárias[84] – normas de comportamento ou normas de estrutura – devem decorrer de aprovação não apenas dos representantes do povo (deputados) senão também da aprovação dos representantes dos Estados-membros (senadores), o que confere efetiva participação das unidades federadas na formação da vontade nacional, entendida esta como aquela expressa pelas leis que pautarão a atuação do Governo central, da União no caso brasileiro.

Os Estados-membros ainda tomam parte na formação da vontade nacional através do **controle de constitucionalidade das leis federais,** o que pode se dar de duas maneiras diferentes: **a)** iniciativa do Senado em propor ação direta perante a Jurisdição Constitucional concentrada; **b)** resolução do Senado

[84] Entendendo-se aqui por normas primárias aquelas estabelecidas sob a forma de regras e que visam através de um modal deôntico regular o comportamento dos sujeitos de direito, obrigando, permitindo ou proibindo condutas e por normas secundárias aquelas decorrentes de regras e de princípios e que visam definir a maneira (procedimento e competência) como as normas primárias devem ser produzidas.

suspensiva da execução de lei federal declarada inválida no âmbito do controle difuso de constitucionalidade.

Com efeito, a mesa diretiva do Senado está legitimada constitucionalmente a propor ação no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade a fim de que o Supremo Tribunal Federal decida em instância originária e definitiva sobre a validade formal e/ou material de uma norma em tese, seja ela emanada de uma lei, de uma medida provisória ou de outro instrumento normativo federal, pelo que ao instaurar-se a chamada Jurisdição Constitucional concentrada terão agido os Estados através de seus representantes, integrantes da mesa diretiva do Senado, de modo indireto, na formação da vontade nacional expressa pela declaração com efeito *erga omnes* sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo federal, possibilitando efetiva segurança jurídica, em que pesem as críticas que pairam sobre a expansão do controle concentrado de constitucionalidade. Não é pretensão deste trabalho discutir ou analisar em minúcias a chamada Jurisdição Constitucional, nem tampouco proceder ao levantamento de argumentos a ela favoráveis ou contrários. O fato é que ao se possibilitar que representantes dos Estados circunstancial e momentaneamente integrantes da direção da Casa Senatorial possam ajuizar uma ação direta de inconstitucionalidade, é possível defender-se a participação das unidades federadas na formação vontade nacional, cuja definitividade decorrerá da decisão ao final tomada pelo órgão responsável pela guarda da Constituição, qual seja, o Supremo Tribunal Federal, em especial no atual contexto em que se reconhece o caráter normativo e vinculante da Constituição, inclusive diante de atos normativos editados pelos órgãos de Governo, sejam eles integrantes do Poder Executivo, sejam eles integrantes do Poder Legislativo. Afinal, se a Constituição é norma diretiva fundamental, dirige os poderes públicos e condiciona os particulares de tal maneira que assegura a realização dos valores constitucionais expressos pelos direitos sociais, pelos direitos à educação, à subsistência, à moradia e ao trabalho, sendo

inválidas todas as normas infra-constitucionais contrárias. Esta é a lição de Lênio Luiz Streck[85].

Imagine-se agora o controle difuso de constitucionalidade, aquele no qual qualquer juiz ou Tribunal está legitimado a exercer o controle de validade formal e/ou material de normas em face das regras e princípios estabelecidos pela Constituição Federal, embora aos juízes monocráticos não seja autorizado declarar a inconstitucionalidade da norma questionada, senão que deixar de aplicá-la diante de sua invalidade. Tal forma de controle de constitucionalidade dos atos normativos decorrente de discussões instauradas no âmbito da jurisdição comum podem chegar também ao Supremo Tribunal Federal através do chamado "recurso extraordinário", consoante permissivo do artigo 102, III da Carta de 1988.

Assim, a Suprema Corte ao julgar um recurso extraordinário estará exercendo Jurisdição Constitucional, ainda que no âmbito do controle difuso mediante uma competência recursal e não originária, do que decorre um efeito restrito da decisão ali tomada, posto que vinculante apenas para as partes envolvidas no litígio: recorrente e recorrido, ao contrário da decisão tomada pelo mesmo Supremo Tribunal Federal numa ação direta (controle concentrado), cujo efeito é *erga omnes*. Ocorre que, excepcionalmente, é possível atribuir este mesmo efeito universalizante na Jurisdição Constitucional difusa via decisão em sede de recurso

---

[85] STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição Constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96-104: "*O constitucionalismo consolidado pela tradição jurídica finca raízes no mundo contemporâneo a partir da noção de Constituição como estatuidora de limitações explícitas ao governo nacional e aos estados individualmente, institucionalizando a separação dos poderes de tal maneira que um controla o outro, e o Judiciário aparece como salvaguarda para eventuais rupturas, em particular através do 'judicial review'. (...) O poder constituído, por natureza derivado, deve respeitar o poder constituinte,* ***por*** *definição originário. "Esse reconhecimento do papel da justiça constitucional torna indispensável reconhecer a necessidade da intervenção de um poder (no caso, o Judiciário ou os Tribunais Constitucionais não pertencentes – 'stricto sensu'– ao Judiciário), mediante o instrumento de controle de constitucionalidade. Nesse sentido, é preciso analisar e compreender o papel destinado à Justiça Constitucional no confronto com e entre os poderes do Estado, seus limites através da jurisdição constitucional, bem como as condições de possibilidade do exercício da assim denominada 'liberdade de conformação do legislador'. Desde logo, parece razoável afirmar que a liberdade do legislador é mais restrita quando trata de direitos de liberdade. Já quando se trata de liberdades econômicas, de mercado, ou de prestações sociais (políticas públicas), o leque de opções legislativas (e do Poder Executivo) é nitidamente maior, o que não significa que os atos legislativos e de governo não tenham que estar indissoluvelmente conformados com o texto da Constituição e sua materialidade."*

extraordinário, uniformizando e racionalizando a interpretação e a aplicação de uma norma expressa em lei mediante a participação da vontade das unidades federadas (Estados-membros) na formação desta vontade nacional decorrente da interpretação dada ao caso pelo Supremo Tribunal Federal. Referida participação das unidades federadas se expressa novamente pela atuação do Senado da República, cujos ocupantes – senadores – que representam os Estados-membros podem suspender a execução da lei federal declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no controle difuso. Referida suspensão decorre de competência outorgada ao Senado pelo artigo 52, X da Constituição de 1988[86]. Assim, em o STF julgando a lei inconstitucional e comunicando de tal decisão o Senado, pode este mediante resolução aprovada por seus membros suspender a execução da lei referida.

É bem verdade que toda a forma de expressão da Jurisdição Constitucional, seja a difusa ou a concentrada, deve levar em consideração os cuidados e princípios aplicáveis à interpretação constitucional consoante lembrado por Lênio Luiz Streck[87]. O que conta porém, é a possibilidade dos Estados-membros através do Senado participarem na formação da vontade nacional decorrente da interpretação que se faz quanto à validade ou não das normas federais, e de sua efetiva aplicação.

Também consiste em instrumento de participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional, ainda que pela via indireta, **o deferimento de autorização para que a União, os próprios Estados, o Distrito Federal e os Municípios realizam operações externas de natureza financeira** sob a forma de empréstimos ou demais operações de crédito, tais como a emissão de títulos públicos. Referida autorização deve partir do Senado da República mediante

---

[86] *"Art. 52 – Compete privativamente ao Senado Federal: ... X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal."*

[87] Ob. cit., p. 435: "*Algumas características do controle difuso de constitucionalidade, presentes até hoje: a) presunção de constitucionalidade das leis; b) sempre que possível, adotar-se-á a exegese que torne a lei compatível com a CF; c) o juiz deve abster-se de se manifestar sobre a inconstitucionalidade toda vez que, sem isso, possa julgar a causa e restaurar o direito violado; d) não se declaram inconstitucionais os motivos da lei; e) a inconstitucionalidade é imprescritível , podendo ser declarada em qualquer tempo."*

a aprovação de resolução neste sentido, consoante competência outorgada pelo já referido artigo 52 da Constituição de 1988. A matéria ganhou maior importância com a ampliação das discussões afetas à transparência e à eficiência da gestão financeira da Administração Pública, o que decorreu em especial da aprovação da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. De toda a forma, há uma razão de lógica jurídico-política para que o Senado – e por via de conseqüência os Estados-membros, aprovem operações de empréstimo internacional da União, de um Estado-membro qualquer, do Distrito Federal ou mesmo do Município. Como a soberania é característica que marca a República Federativa do Brasil – o Estado brasileiro – mas não os entes formadores do mesmo, os quais são dotados de autonomia consoante visto acima, mas não de soberania, em sendo contraídas dívidas externas expressas pela obrigação de resgatar títulos públicos, quitar mútuos financeiros etc, o garante da operação, o avalista é o próprio Estado brasileiro, pelo que nada mais coerente do que este mesmo Estado representado pela República Federativa do Brasil (União, cujo caráter dúplice contempla a representação da República no âmbito externo) aprove a contratação de tais operações, donde a justificativa lógica para que o Senado (representação dos Estados-membros da União) tenha que aprovar quaisquer operações desta natureza antes de sua efetivação.

Finalmente, as unidades federadas participam da formação da vontade nacional quando se trata da **homologação de tratados, acordos ou atos internacionais celebrados pelo Estado brasileiro.** Se por um lado é competência do Chefe de Estado firmar compromissos internacionais com os demais Estados soberanos, consoante disposição expressa do artigo 84 da Constituição de 1988, por outro a celebração de tais ajustes gera conseqüências para o Brasil no direito das gentes, sem ainda ser eficaz no âmbito interno. A mesma Carta Constitucional atribui ao Congresso Nacional a última palavra sobre a aplicabilidade dos tratados e convenções internacionais no âmbito interno a teor do artigo 84, VIII da Constituição de 1988 que trata da obrigatoriedade do *referendum* do Congresso Nacional. Sem pretender aqui tomar partido na divisão doutrinária entre monismo e

dualismo com relação à aplicação das normas de tratados diante do ordenamento interno, o que é retratado por Betina Treiger Grupenmacher[88], o fato é que como o Constituinte condicionou a eficácia das normas decorrentes dos tratados à prévia aprovação do Legislativo Federal, estipulou com isto a necessária participação da vontade das unidades federadas na formação da vontade nacional, posto que o Legislativo Federal é integrado por duas "Casas", sendo uma delas – o Senado – formado pelos representantes dos Estados-membros. O racioncínio aqui é o mesmo aplicado à aprovação das leis federais ordinárias e complementares.

1.6) Incompatibilidade entre federalismo e centralismo:

Se houvesse a pretensão de fazer uma contraposição entre formas e sistemas de administração e de gestão estatais, entre objetivos e metas estabelecidos para o Estado e para seus órgãos de governo, entre meios e instrumentos de atuação públicos, seria possível enunciar um número bastante variado de todos eles. De outro lado, em face de fenômenos sociais, políticos e econômicos, a complexidade do Estado que nunca foi pequena, tem aumentado e se multiplicado ao longo dos anos, especialmente na chamada pós-modernidade assim entendida a fase atual de crítica ao Estado Social em muitos países, especialmente aqueles chamados desenvolvidos. A verdade é que muitos ressaltam o fracasso do Estado Moderno, porquanto não atendidos muitos dos anseios da sociedade, em especial nos países periféricos. A globalização é fenômeno presente. Com ela a interpenetração de mercados, o aumento da influência de grupos econômicos

---

[88] GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.* São Paulo: Dialética, 1999, p.70 e ss: *"A* ***teoria monista*** *sustenta a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional com duas vertentes (monismo com primazia do direito interno e monismo com primazia do direito internacional). O monismo com primazia do direito internacional leva à flexibilização do conceito tradicional de soberania. Já a* ***teoria dualista*** *reconhece no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas, afirmando a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e regras do tratado internacional. As duas ordens jamais podem conflitar, posto que sequer mantêm relação."*

multinacionais, a fluidez do capital financeiro internacional, o aumento constante da carga tributária como forma de tentar angariar mais recursos para o Estado têm levado a uma verdadeira situação de colapso da Administração Pública. A influência do dado econômico sobre a gestão estatal é referenciada por Nicos Poulantzas[89].

Isto tudo tem contribuído para o aumento da complexidade da Administração Pública. Face a isto as formas centralizadas e centralizantes de poder têm sofrido um enfraquecimento vigoroso à vista mesmo da impossibilidade de atenderem às demandas sociais e políticas. O mundo assiste a um crescente e ininterrupto processo de descentralização sob os mais diferentes aspectos: político, administrativo, econômico, financeiro e jurídico. Não é à toa que em países como o Brasil assiste-se há algumas décadas ao surgimento de um número cada vez maior de entidades responsáveis por competências e atribuições até então centralizadas no âmbito do Governo, assim entendido como aquele conjunto de órgãos concentrados e responsáveis por todas as funções estatais – ou ao menos, até então tidas como estatais. Foi assim com a criação de autarquias, de fundações públicas, de empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) muitas das quais privatizadas posteriormente, e mais recentemente de agências nacionais e organizações para-estatais e mesmo não-governamentais (ONG's e OSCIP's). Neste sentido, referidas entidades foram ganhando ao longo do tempo não apenas atribuições administrativas (executivas e fiscalizatórias) senão também que autonomia financeira e econômica mediante orçamentos próprios, ainda que nalguns casos verdadeiramente subordinadas ao Governo, e não apenas sujeitas à supervisão ministerial.

---

[89] POULANTZAS, Nicos. *O Estado, o poder, o socialismo.* Tradução de Rita Lima. São Paulo: Paz e Terra. 4ª ed, 2000, p. 18-34: *"As relações de produção e as ligações que as compõem (propriedade econômica/posse) traduzem-se sob a forma de poderes de classe que são organicamente articulados às relações políticas e ideológicas que os consagram e legitimam." (...) Por outro lado, não há como desconsiderar a influência do aspecto econômico. Porque é precisamente considerando o processo econômico e as relações de produção como rede de poderes, que se pode compreender que as relações de produção, como poderes, estão ligadas constitutivamente às relações políticas e ideológicas que as consagram e legitimam e que estão presentes nas relações econômicas."*

A par do desenvolvimento deste fenômeno descentralizante no que tange aos elementos administrativo, financeiro e orçamentário, esta mesma complexidade social, política e econômica têm levado os Estados soberanos espalhados mundo afora, a descentralizar também o poder político, assim entendido como aquele legitimador da elaboração de normas jurídicas cogentes ou, se se preferir, de leis propriamente ditas. A partir do surgimento dos Estados Unidos da América se passou a falar em Estado Federal. É bem verdade que a influência ianque é importante e não pode ser negada, em especial para o Brasil, conforme já analisado antes neste trabalho. Todavia, também é verdade que mesmo antes dos norte-americanos o mundo já havia presenciado experiências descentralizantes sob o aspecto político. Assim na Grécia e em Roma Antigas, nos Países Baixos etc. Também posteriormente ao aparecimento da Federação Norte-Americana, inúmeros outros países formaram e estruturaram Estados federais, tais como a Alemanha, a Suíça, a Argentina e a Bélgica. Outros ainda como Portugal, França e Itália, em que pese a pecha de Estados Unitários, têm aberto um verdadeiro processo descentralizante sob a ótica política, chegando mesmo a reconhecer e sistematizar regiões autônomas, devido às vantagens daí decorrentes.

Em face disso, não se pode falar num único modelo de federação, embora seja verdade que há algumas características geralmente presentes em todas as federações, consoante observado acima. Neste sentido, parecem bem situadas as palavras de Pontes de Miranda[90]: "O direito positivo de cada Estado é que reparte os poderes centrais e os locais. A ele é que compete adotar uma dentre as muitas estruturas possíveis, e dar estabilidade (a estabilidade específica do processo jurídico, acrescida da estabilidade, hoje técnica, de Constituição, que se sobrepõe às leis) a proposições inspiradas nas circunstâncias históricas, políticas, econômicas, de cada povo".

---

[90] MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1 de 1969.* 2ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1970, p. 273;

No mesmo sentido as ponderações de Francisco Fernández Segado[91]: "... gracias a su complicada construcción y a su estrecha vinculación con las cambiantes situaciones históricas, una formación estatal cuya esencia y peculiaridad debe siempre captarse en el caso concreto. Su imagen debe ser construida más bien desde una consideración histórico-pragmática, antes que desde una teoría abstracta."

Considerado o fato de existirem diferentes tipos de federação, as quais variam conforme o desenho jurídico-constitucional a elas atribuído bem como em face do contexto político, histórico e cultural no qual inseridas, há que se observar também que a propósito da crescente descentralização do Estado enquanto organização jurídico-política, inclusive no caso dos Estados ditos unitários, ao se tratar de Estados Federais não há como harmonizar a federalização com as implicações daí decorrentes (autonomização de governos regionais, descentralização de poder etc) com o centralismo político.

A questão é bem colocada sob a perspectiva das receitas próprias das entidades políticas federadas diante da autonomia que se pretenda tenham estas à vista da Federação constituída. Observe-se que outorgam-se deveres-poderes aos Estados-membros e, no caso brasileiro também aos Municípios, exigindo-se destes e daqueles o cumprimento de tais misteres. Todavia, há que se preservar também as competentes fontes de recursos para que eles possam efetivar o exercício das mencionadas competências sem se sujeitarem aos ditames e ingerências do Governo central. Situação contrária implicaria em agressão à autonomia dos entes federados. A matéria é bem posta por Hugo de Brito Machado Segundo[92]: "De nada adianta conferir autonomia formal aos entes periféricos, caso estes dependam da boa-vontade do poder central em lhes repassar recursos financeiros. Estes últimos serão repassados conforme o governante do ente

---

[91] FERNÁNDEZ, Francisco Segado. *El federalismo em América Latina.* In Revista Latino-americana de estudos constitucionais, n. 1, coord. Paulo Bonavides. Belo Horizonto: Del Rey, jan./jul. 2003, p. 448;
[92] Ob. cit., p. 51;

periférico siga as diretrizes impostas pelo governo central, desaparecendo a autonomia do ente federativo correspondente".

É justamente por isso que normalmente se indica como um dos aspectos inerentes a um Estado federal a presença nele de um conjunto de regras estruturantes de uma divisão de competências tributárias entre o Governo central e os Governos regionais. Tal aspecto é reconhecido não só pela doutrina brasileira mas também pela estrangeira[93]. A respeito da doutrina fora do Brasil, aliás, o tema também é tratado por Victor Uckmar[94] conforme transcrito a seguir:

> Como foi acentuado no início, as diversas formas de organização do Estado, sob o aspecto da centralização e da descentralização, comportam o problema da distribuição dos poderes entre a autoridade central e aquelas locais. Tal problema, no que respeita à matéria tributária, é particularmente complexo nos Estados federais e nos Estados unitários fortemente centralizados, e não existe nos Estados totalmente centralizados, nem nas confederações internacionais.

Movimentos contrários ao fenômeno descentralizante parecem andar na contra-mão da história, além dos questionamentos sob o ponto de vista de sua validade nestes Estados federais, como o brasileiro, consoante será observado mais adiante. Resumindo: a federalização de um Estado pressupõe a descentralização, inclusive e principalmente do poder político e de todas as conseqüências daí decorrentes.

1.7) Princípio Federativo como cláusula pétrea na CF/88:

Em breve exame dos enunciados constitucionais vigentes é fácil aferir a importância atribuída pelo Constituinte ao chamado Princípio Federativo.

---

[93] FERNANDES SEGADO, Francisco. *El federalismo en América Latina, in Revista Latino-americana de estudos constitucionais,* n. I, coord. Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, jan./jul. 2003, p. 450;

[94] UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário.* Traduação de Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

Nos termos do que ensina Canotilho[95], princípios que explicitam os valores políticos fundamentais do Estado, tais como aqueles atributivos da forma assumida pelo Estado e do sistema de Governo respectivo são tidos como princípios constitucionalmente conformadores. Tal é o caso do Princípio Federativo. Se tomada como parâmetro a classificação das normas constitucionais segundo José Afonso da Silva[96], sua aplicabilidade é imediata e sua eficácia plena, não se admitindo mudança ou flexibilização de tal princípio sob pena de alterar-se a própria forma assumida pelo Estado brasileiro consoante o definido originariamente pelo Constituinte.

A importância do tema é tamanha que ao normatizar a atuação do Poder Constituinte Derivado, a Constituição de 1988 especificou dentre os limites materiais para seu processo de reforma via Emendas o referido princípio, pelo que a par das limitações circunstanciais e formais, não é admissível alteração do Texto Constitucional que implique em ofensa ao Princípio Federativo e às demais *cláusulas pétreas*. Todavia, sob o ponto de vista jus-científico surge a necessidade de analisar o sentido e o significado do mesmo. O que se pretende com a elevação dele à condição de limite material ao poder de reforma do Texto Constitucional? Quais as conseqüências e implicações disto diante do tema tributário? As respostas a estas indagações, ao menos aquelas sugeridas a seguir, mantêm relação direta com o tema-problema-tese que originaram este trabalho de pesquisa.

A construção de respostas aceitáveis para os questionamentos acima demanda uma referência aos caracteres presentes num Estado Federal como o brasileiro, bem como um exame, ainda que não exaustivo acerca do significado dos princípios num sistema jurídico como o brasileiro.

No que diz de perto com os princípios, vale à pena retomar as discussões suscitadas no âmbito da doutrina a respeito das normas jurídicas, as quais decorrem ou de princípios ou de regras, sempre lembrando a doutrina

---

[95] CANOTILHO, JJ Gomes. *Direito constitucional.* 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999;
[96] SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo.* 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

contemporânea expressa por Dworkin[97] e Alexy[98], e repetida no Brasil dentre outros por Cláudio Pereira de Souza Neto[99]. Neste sentido, enquanto as normas decorrentes de regras devem ser aplicadas na forma "tudo ou nada", co nstituindo-se em determinações quanto ao agir do indivíduo ou do próprio Poder Público em face de modais deônticos (permitido, obrigatório ou proibido) que surgem como conseqüência de uma hipótese condicionada definida na regra, os princípios constituem-se em verdadeiros mandados de otimização, porquanto indicam um fundamento a nortear a decisão do intérprete quando da ocorrência do caso concreto. São aplicados então de modo gradual "mais ou menos". Os princípios portanto não determinam de modo absoluto qual é a decisão a ser tomada pelo aplicador, mas somente indicam os fundamentos, os quais por sua vez, devem ser conjugados com outros fundamentos oriundos de outros princípios, para então resolver-se o caso concreto.

Eventual conflito entre regras resolve-se mediante um juízo de validade o que impõe a aplicação de apenas uma em detrimento da outra em face de sua invalidade; já eventual conflito entre princípios é apenas aparente, na medida em que sua solução demanda um juízo de ponderação, aplicando-se um e não outro, o que não significa dizer em absoluto que o princípio não aplicado é destituído de validade. É válido sim. Ocorre que no caso concreto mediante a ponderação entre os valores que estão por detrás de um e de outro, em dadas situações o intérprete e aplicador se vê diante da necessidade de privilegiar um em detrimento do outro, embora reconheça a existência, a juridicidade e a validade de ambos.

Os princípios não determinam de modo absoluto a decisão do intérprete e aplicador, mas somente contêm fundamentos, os quais devem ser

---

[97] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério.* Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002;

[98] ALEXY, ROBERT. *Teoría de los derechos fundamentales.* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001;

[99] NETO, Cláudio Pereira de Souza. *Jurisdição Constitucional, democracia e racionalidade prática.* Rio de Janeiro: Renovar, 2002;

conjugados com outros fundamentos oriundos de outros princípios integrantes do ordenamento jurídico, sem que uns excluam outros.

Neste passo parece oportuno também referenciar a posição de Humberto Ávila[100] para quem inexiste diferença relevante entre princípios e normas no que toca à estrutura, posição portanto, distinta da doutrina dominante: "A consideração de circunstâncias concretas e individuais não diz respeito à estrutura das normas, mas à sua aplicação; tanto os princípios como as regras podem envolver a consideração a aspectos específicos, abstratamente desconsiderados". Assim, para o citado autor[101] não é correto afirmar que o juízo de ponderação tem aplicação apenas em relação aos princípios, porquanto também a aplicação de regras exige o sopesamento de razões e as particularidades do caso concreto a fim de que o aplicador se decida por uma em detrimento de outra. A dimensão axiológica por sua vez, não é privativa dos princípios, mas elemento integrante de qualquer norma jurídica, conforme resulta dos métodos de aplicação que ampliam ou restringem o sentido das regras em face dos valores por elas protegidos. Diz Humberto Ávila[102] que: "... é o aplicador, diante do caso a ser examinado, que atribui uma dimensão de peso a determinados elementos, em detrimento de outros."

Mais adiante, o mesmo autor[103] estabelece as diferenças entre regras e princípios segundo sua concepção, nos seguintes termos:

> As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.
> "Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

---

[100] ÄVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30;
[101] Ob. cit., p. 51;
[102] ÄVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30;
[103] Ob. cit., p. 70;

Considerado então o Princípio Federativo como um mandado de otimização ou como norma imediatamente finalística com pretensão de complementariedade, mas em todos os casos sem a definição de uma conduta imediata por parte do Estado ou de seus agentes, inclusive aqueles que integram o Poder Legislativo da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios, parece que tal princípio deve ser conjugado com outros também consagrados pelo Constituinte de 1988, tais como o Princípio Republicano, o Princípio da Discricionaridade e Ampla Autonomia do Legislador, o Princípio do Bem-estar e outros, todos interpretados e aplicados em adequação aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade.

Especificamente a respeito do Princípio Federativo e novamente sem a pretensão de repetição cansativa, faz-se aqui referência às considerações formuladas nos itens precedentes, quando foi enunciada a relação entre tais elementos: a) a existência de ordens parciais de poder político às voltas de um poder central; b) a igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros; c) a atribuição de ampla autonomia jurídica, política, administrativa e orçamentária aos entes federados; d) a vedação ao direito de secessão dos Estados-membros e a concomitante indissolubilidade da Federação; e) a necessária atribuição de competências aos diferentes entes federados, algumas compartilhadas de modo comum ou concorrente e outras deferidas privativamente só aos entes periféricos, como é o caso das competências tributárias para impostos e das administrativas e legislativas residuais, decorrentes do artigo 25, parágrafo 1º da Constituição de 1988.

O resultado disso é que o Princípio Federativo se expressa através de cada uma dessas características do Estado Federal, consistindo verdadeiro "pano de fundo "de uma Federação, pelo que seria mesmo possível depreender algo de lógico na elevação do mencionado princípio à condição de norma imune inclusive à ação do Poder Constituinte Derivado. Isto significa dizer que toda forma

de expressão legiferante da República, seja aquela expressa pelas leis federais, pelas estaduais, pelas distritais ou pelas municipais, deve levar em consideração o Princípio Federativo e as implicações daí decorrentes.

Entendidos os princípios em geral como mandados de otimização que impõem fins a serem efetivados pelo Estado, e elevada a forma federativa de Estado à condição de cláusula pétrea pelo Constituinte de 1988, quer parecer que todas as demais normas presentes no ordenamento deverão guardar adequação com a base principiológica consagrada na Constituição Federal, inclusive no que diz respeito ao livre uso das competências privativas de Estados-membros e de Municípios e a impossibilidade de intervenção da União sobre tais parcelas de competência sob pena de agressão não apenas à cláusula pétrea consagrada no artigo 60, parágrafo 4º, I da Constituição de 1988[104] mas também ao Princípio Federativo. Vale dizer que nem à União é possível invadir as esferas de competências próprias de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, nem a estes é permitido adentrar em campo afeto à competência da União ou de um dos outros entes, sob pena de flagrante e inescusável inconstitucionalidade por invasão nas competências privativas dos demais entes conforme enunciação explicativa de Geraldo Ataliba[105], até porque, frise-se, a propósito dos Princípio Federativo e da Autonomia Municipal, inexiste diferença hierárquica entre as entidades que compõem o Estado Federal brasileiro. Sobre o assunto são ilustrativas as palavras de Roque Antônio Carrazza[106]:

> Por maiores motivos, não poderão ser expedidas leis ou normas infralegais (e.g., regulamentos) que, de alguma forma, anulem as exigências do princípio federativo. A interpretação é também inidônea para reduzir as dimensões deste alicerce de nosso ordenamento jurídico. Não é por outra

---

[104] *"Art. 60, parágraf o 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; ..."*

[105] ATALIBA, Geraldo: *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 111: *"Com efeito, quando o legislador ord inário da União, dos Estados ou dos Municípios vai exercitar sua competência, deve, preliminarmente, interpretar os mandamentos permissivos da Carta Magna, para determinar rigorosamente as lindes de sua esfera de ação. O professor Gomes de Sousa sintetizou e sistematizou, com muita felicidade, o entendimento fixado pela nossa doutrina a respeito dos conceitos dos diversos impostos, quando da elaboração de seu valioso anteprojeto de código tributário nacional."*

[106] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 136-137;

> razão que as leis do Congresso Nacional (sejam as federais, sejam as nacionais, como, por exemplo, as leis complementares que veiculam 'normas gerais em matéria de legislação tributária') deverão sempre levar em conta a existência dos Estados e de suas competências (mesmo as tributárias), que só podem ser exercitadas por seus Poderes Supremos (Legislativo, Executivo e Judiciário), na forma de suas respectivas Constituições e leis.

A idéia de autonomia política, atribuída pela Constituição de 1988 aos Estados-membros, aos Municípios e ao Distrito Federal significa a atribuição de auto-governo a tais entes ou seja, a prerrogativa de auto-gerirem seus interesses. Reportando-se à evolução histórica da noção de auto-governo, Norberto Bobbio[107] ensina que na Inglaterra o auto-governo representava a fórmula organizativa em que se inspiravam as relações entre o aparelho central do Estado e os poderes locais. Assim, a noção contemporânea de auto-governo se inspirou no sistema segundo o qual uma série de entidades e órgãos locais respondiam pelo exercício de funções estatais com um considerável grau de independência em relação ao Governo central, estando a regência de tais órgãos e entidades a cabo de sujeitos diretamente indicados pelas bases interessadas.

Há que se referir aqui as preocupações contemporâneas afetas à manutenção da ordem federativa e as menções relativas à *crise contemporânea do federalismo*. Talvez esta não seja a melhor abordagem, posto que conforme ensinado por Paulo Bonavides[108], a crise não é tanto do federalismo senão de uma forma conceitual de federalismo construída pela doutrina e seguida em maior ou menor grau por algumas Federações: "... Afigura-se-nos todavia que não é tanto o federalismo como fenômeno político associativo que está em crise senão uma forma doutrinária do federalismo, aquela a que se prende desde as origens e que gerou determinada moldura jurídica aparentemente intocável, ainda agora subsistente e no interior da qual porém se vão processando inevitáveis transformações do sistema,

---

[107] BOBBIO, Norberto. *Dicionário de Política. Vol. I.* Tradução de Carmen C. Varrialele e Gaetano Lo Mônoco. 5ª ed. Brasília: UnB, 2001, pp. 81-82;
[108] BONAVIDES, Paulo. *Ciência política.* 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 187;

ditadas pela mudança dos tempos e por imperativo de necessidades políticas e sociais".

Se por um lado parece coerente e racional a argumentação de Bonavides, por outro não se pode confundir as tais necessidades políticas e sociais por ele referidas com necessidades ou conveniências politiqueiras eventualmente presentes na realidade jurídico-política de Estados federais como o brasileiro em que, a despeito da autonomia de Estados-membros e Municípios, em especial no que se refere a suas competências privativas conforme expresso originariamente pela Constituição Federal, se proceda a inovações infra-constitucionais e até mesmo via Poder Constituinte derivado que usurpem tais competências e levem ao enfraquecimento senão a total subversão da forma federativa vigente.

Dentre os requisitos para a efetivação de verdadeira autonomia está a questão afeta ao financiamento dos gastos da entidade federada. Nestes termos, parecem oportunas as palavras de Victor Uckmar[109]: 'O problema da distribuição dos poderes em matéria tributária é particularmente delicado, porque não subsiste efetiva autonomia se não existe o poder de arrecadar as exigências necessárias para enfrentar as necessidades financeiras da entidade; a limitação ao poder de impor tributos comporta, ineludivelmente, uma limitação à autonomia da entidade".

No Brasil atual, observa-se que se por um lado a Constituição outorgou aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios ampla autonomia política expressa pela reserva de competências legislativas específicas, por outro, concedeu-lhes ainda o poder de auto-constituição mediante a atribuição da prerrogativa de aprovarem suas próprias Constituições e Leis Orgânicas, desde que obedecidos os princípios e valores albergados pela Constituição Federal. Parece então razoável entender que não poderia a Constituição Federal permitir a supressão futura de referidos poderes mediante a supressão e/ou flexibilização, ainda que tácita, do Princípio Federativo, permitindo por exemplo, a invasão indevida em

[109] Ob. cit., p. 107;

competências legislativas, administrativas e até judiciárias. É defensável portanto, interpretar o Princípio Federativo enquanto "cláusula pétrea" como norma dirigida ao legislador infra-constitucional de todas as entidades que compõe o pacto federal (Congresso Nacional, Assembléias Estaduais, Câmaras de Vereadores e Câmaras Distritais) e também ao Constituinte derivado, no sentido de impedi-los de desconstituir, ofender, macular, ameaçar ou simplesmente flexibilizar a divisão de competências estruturada na Constituição Federal e a correspondente atribuição de poder político (autonomia) feita em benefício de cada um dos entes federados. Sobre a questão voltar-se-á mais adiante, ao se adentrar nas questões de fundo deste trabalho.

CAPÍTULO 2 – OUTORGA DE COMPETÊNCIAS COMO INSTRUMENTO PARA EFETIVAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA AUTONOMIA MUNICIPAL

2.1) A rigidez do Sistema Constitucional Brasileiro:

O ordenamento jurídico brasileiro inaugurado pela Constituição Federal de 1988 está baseado num sistema marcado pela rigidez no que se refere à repartição de competências, entendidas estas como poderes-deveres estatais, pelo que as diferentes ordens de poder político existentes – federal, estadual, distrital e municipal – possuem atribuições e prerrogativas próprias, decorrentes da divisão feita pelo Constituinte e que não está a mercê do legislador infra-constitucional de qualquer uma das mencionadas esferas, ainda que mesmo que revestido sob o manto de *Poder Constituinte Derivado ou Decorrente*. Referida repartição de competências desenhada pela Constituição Federal abrange tanto aquelas de natureza administrativa, fiscalizatória, regulamentar como também as legislativas, dentre as quais destacam-se as competências tributárias e que interessam mais de perto ao objeto deste trabalho. O tema mantém íntima relação com a assim denominada discriminação constitucional das rendas tributárias, expressão mais genérica conforme magistério de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho[110]. Aliás, a propósito da prerrogativa para a instituição de tributos especificamente – expressão da competência tributária – observa-se uma transformação na ordem de poder mesmo nos Estados federais, com a crescente preponderância do poder central em detrimento dos poderes regionais representados pelos Estados-membros e pelos Municípios.

---

[110] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A discriminação constitucional das rendas tributárias.* Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 25. São Paulo: Dialética, 1997: *"A discriminação constitucional de rendas, é uma expressão genérica que abrange a partilha entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios do poder de tributar, ou seja, a competência para instituir tributos e legislar sobre eles, e a distribuição da receita tributária, que é a divisão entre os entes da Federação do produto da arrecadação do tributo por um deles instituído."*

Sobre o tema, se pronuncia José Casalta Nabais[111] ao ressaltar que a titularidade da competência tributária sofreu uma grande transformação com a passagem do Estado liberal para o Estado social. Se nos Estados federais havia antes uma clara repartição de competências entre o poder central e os governos regionais, com o surgimento do Estado social, interventivo e limitador das esferas de liberdade do particular, cada vez mais reduzidas, surge a necessidade de fortalecimento deste mesmo governo central. A Federação passa a ser uma espécie de centro dominador sobre os Estados-membros. Segundo o autor[112], isto decorre do Princípio da Unidade da Ordem Econômica, em razão do que os impostos passaram a caber em sua quase totalidade ao Governo central, reduzindo-se de modo considerável a distribuição vertical do poder. É possível compreender o fenômeno, porquanto se atribui maior poder ao governo central enquanto guardião do bem estar e responsável pela realização e implementação de políticas voltadas ao seu alcance, surgindo a partir daí maiores pressões da sociedade contra este mesmo Governo central. Isto se dá nas mais diferentes áreas: seguridade social, educação, saúde, segurança, poder fiscalizatório, regulamentação de serviços de interesse público etc. Para fazer frente a estas demandas o Governo central precisa se valer de novas dotações orçamentárias, as quais, em regra, decorrerão de novos tributos a serem instituídos e arrecadados, concentrando-se cada vez mais a competência tributária na União.

Todavia, tal fenômeno pode ter implicações graves acaso não haja permissão originária da própria Constituição para este agigantamento tributário do Governo central – entendido aqui como Poder central, formado não só pelos órgãos executivos, senão também pelos órgãos legislativos tais como a Câmara dos Deputados e o Senado no exemplo brasileiro. Disto resulta uma clara possibilidade de invasão indevida e, muitas vezes disfarçada, na competência afeta aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que significa ofensa aos Princípios

---

[111] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998, p. 269-319;
[112] Ob. cit., p. 280;

Federativo e da Autonomia Municipal, e ao próprio Estado Federal, consoante tentar-se-á expor mais adiante.

A rigidez constitucional sob a ótica jurídica é ressaltada por Geraldo Ataliba[113] para quem o que não for expressamente permitido é vedado terminantemente. Entende referido autor que os princípios constitucionais tributários são normas de hierarquia superior, assumindo portanto particular importância e devendo sempre ser levados em consideração diante de normas outras oriundas da atuação ordinária do legislador.

Desta forma, se considerar-se como princípio constitucional a garantia em favor de Estados-membros e Municípios afeta ao livre uso de suas respectivas competências sem a intervenção indevida da União, como aliás objetiva-se nestas breves considerações, seria possível então atribuir à divisão de competências tributárias hierarquia superior às leis que vierem a expressar o exercício da competência – entendida esta como poder político – merecendo atenção especial e resguardo absoluto, inclusive mediante o controle de constitucionalidade dos atos normativos que o ofenderem.

Roque Antonio Carrazza ao tratar dos limites jurídicos da competência tributária desenvolve interessante pensamento sobre a rigidez do Sistema Constitucional brasileiro, em especial no que se refere às competências tributárias, limites intransponíveis no dizer do mencionado professor[114].

---

[113] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 30-31: *'Sob o aspecto jurídico, continua mantida a rigidez porque, ainda nesta hipótese, está o legislador sujeito a expressa e completa ordenação, a qual não lhe deixa liberdade jurídica de ação que ultrapasse os limites da simples discrição legislativa. (...) É que os princípios constitucionais tributários, por isso que constitucionais, se erigem em 'normas de grau superior à lei e, por isso mesmo, assumem particular importância nos países de Constituição rígida e de controle da constitucionalidade por parte dos órgãos jurisdicionais, podendo os interessados resistir aos atos e até mesmo às leis que os não observem rigorosamente, invocando a proteção da Justiça. Sim, porque, se ao Legislativo incumbe instituir os tributos, mediante lei, nem por isso qualquer lei tributária é válida. Porque, o que a Constituição brasileira defere, como competência, ao Legislativo – ao contrário de todas as outras constituições do mundo – não é a faculdade de instituir qualquer tributo, mediante qualquer disciplina. Se, nos demais sistemas constitucionais – e o contraste é flagrante, manifesto, ao simples confronto das leis fundamentais dos diversos países – a outorga constitucional é genérica e amplamente permissiva, no nosso caso, pelo contrário, é específica e estritamente permissiva."*

[114] Ob. cit., p. 441; *'Indaga -se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos induvidoso que sim. Um primeiro limite ele encontra na observância das*

A propósito do tema afeto à rigidez do Sistema Tributário Brasileiro, são indispensáveis as observações de Humberto Ávila[115] no seguinte sentido:

> Como já mencionado, o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido. Essas há muito conhecidas, rigidez e exaustividade, decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. (...) De outro, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária. Como normas constitucionais, elas só podem ser modificadas mediante um procedimento específico.

Mais adiante, o mesmo Humberto Ávila afirma que a rigidez específica das normas de direito tributário é instituída tanto direta quanto indiretamente: seja sob a forma de garantias constitucionais em favor do contribuinte, os chamados princípios constitucionais tributários, seja mediante uma relação direta aos princípios constitucionais gerais, tais como o Princípio Federativo, o Princípio Democrático e o Princípio da Separação dos Poderes.[116]

Clélio Chiesa também entende que a rígida discriminação da competência tributária constitui instrumento fundamental para que não se admita a interferência de uma ordem jurídica em outra, posto decorrer daí grave inconstitucionalidade cuja conseqüência pragmática seria a inviabilização da obtenção de recursos pelas unidades federadas, recursos estes necessários para a consecução dos encargos a elas atribuídas também pelo Constituinte[117].

A questão afeta à concentração da competência tributária no âmbito central de governo em detrimento dos governos regionais não se constitui em "privilégio" brasileiro, porquanto noutros Estados federados também é possível

---

normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais."

[115] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004, p. 109;

[116] Ob. cit., p. cit.;

[117] Ob. cit., p. 28: *"O constituinte de 1988, visando a assegurar essa tão almejada autonomia, estruturou o sistema tributário de tal forma que outorgou a cada uma das unidades integrantes do Estado brasileiro competência legislativa para criar seus próprios tributos, pretendendo, com isso, assegurar-lhes autonomia financeira para evitar a subjugação de uma unidade por outra."*

observar fenômenos semelhantes. José Casalta Nabais[118] lembra do exemplo da Alemanha que serve como paradigma, porquanto há uma atribuição de competência expressa às comunidades locais (comunas) para legislarem sobre impostos locais de consumo e luxo, de competência concorrente aos Länder, excluídos os direitos aduaneiros e os impostos regulados por lei federal, o que é indicativo da supremacia da União em relação às competências tributárias. No caso alemão aliás, em face de exigências de ordem econômica se deu uma enumeração quase que exaustiva da competência da União sobrando matérias restritas para serem tributadas por lei dos Länder.

A par desta concentração de competências na União em detrimento das unidades federadas, há que se observar que estas detêm competência tributária originária, ainda que limitada a poucos tributos, diferentemente do que se dá em Estados unitários nos quais até existem regiões com relativa autonomia, conforme retratado no primeiro capítulo; porém tais regiões possuem em verdade competência tributária derivada, posto que dependente de autorização e limitação do poder central. No caso da Federação brasileira ressalte-se, é a própria Constituição Federal quem divide as competências, inclusive as tributárias, entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sendo todas estas entidades contempladas com competências originárias, as quais, devido ao caráter de rigidez da repartição efetivada pela Constituição, não podem ser invadidas por elas (pessoas políticas umas sobre as outras).

2.2) Regras de competência como regras de estrutura:

A competência legislativa no sentido técnico-jurídico pode ser vista como uma aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Este é o conceito de Paulo de Barros

[118] Ob. cit., p. cit.;

Carvalho[119], segundo o qual a competência legislativa se expressa por uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o chamado procedimento legislativo. A título de sugestão propõe-se então um conceito simples embora não inteiramente inovador a respeito da competência, assim entendida como um poder atribuído às pessoas jurídicas de direito público dotadas de Poder Legislativo para que produzam normas jurídicas em textos legais. E a competência tributária seria então o poder de editar normas jurídicas sobre tributos, ou seja, de legislar sobre a matéria tributária, não apenas criando impostos, taxas e contribuições senão também que isentando, estabelecendo parâmetros importantes para a dinâmica das relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes e até instituindo normas gerais sobre direito tributário. Isto leva à consideração segundo a qual não possuem competência tributária as autarquias, as fundações e os entes com personalidade jurídica privada, os quais no máximo podem ser contemplados com a chamada "capaci dade tributária ativa", prerrogativa afeta à atribuição de arrecadar os valores correspondentes aos tributos criados em lei.

Ocorre que ao mesmo tempo em que se constitui em poder do Estado de atuar legislativamente, a competência pode ser vista também como um dever de ação, à vista do escopo estatal, qual seja, a realização do interesse público e a garantia do bem-estar dos cidadãos. A busca destes mistéres demanda a prática de atos, a prestação de serviços públicos, a realização de obras etc. De outro lado, num Estado de Direito os órgãos estatais só podem atuar dentro dos estritos limites legais, haja vista a preponderância do Princípio da Legalidade, verdadeiro elemento característico dos chamados Estados de Direito, pelo que através das competências não se conferem apenas bônus senão também que ônus; ela é ao mesmo tempo poder e dever dos órgãos públicos, conceituados estes pela doutrina administrativista, em especial por Hely Lopes Meirelles[120], como centros de competência, responsáveis pelo desenvolvimento e execução dos misteres legais a eles entregues.

---

[119] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 16ª ed, 2004, p. 213;
[120] MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit.;

Um estudo sobre a competência enquanto poder-dever estatal demanda a análise, ainda que sucinta das chamadas regras jurídicas, a fim de que seja possível enquadrar numa das categorias propostas as chamadas regras de competência, em especial da competência tributária, ainda que caiba aqui breve consideração no sentido de não ser conveniente considerar uma ou outra classificação como mais ou menos correta, senão que apenas mais ou menos útil, o que por sinal é o caso deste tópico, em relação ao qual entendeu-se conveniente apresentar a diferenciação das regras jurídicas em duas categorias distintas: regras de conduta e regras de estrutura.

2.2.1) Regras de conduta:

A fim de delimitar o campo de análise sobre o assunto, convém referir que o parâmetro deste estudo é a norma jurídica assim entendida como determinação impositiva expressa através de regras e princípios: estes de densidade maior e grau de hierarquia superior, verdadeiros responsáveis pela sistematização do ordenamento jurídico e que não se chocam nem tampouco apresentam dicotomias entre si, posto que diante do caso concreto a solução quanto às dúvidas para a aplicação de um ou de outro princípio que aparentemente estejam em conflito dar-se-á mediante um juízo de ponderação, conforme explicado por Robert Alexy[121]; já as regras jurídicas possuem densidade menor que os princípios, posto que a solução de eventuais conflitos entre as mesmas dar-se-á mediante um juízo de validade e não de simples ponderação, o que levará à consideração de apenas uma das normas em conflito como válida, desconsiderando-se a outra, tida então como inválida (revogada ou inconstitucional). O fato é que tais regras jurídicas podem ser classificadas segundo o escopo ao qual se dirijam. Assim, quando se está diante de uma regra voltada diretamente para a normatização quanto ao comportamento dos indivíduos tem-se uma regra de conduta; de outro lado, quando a regra não se dirige

[121] Ob. cit., p. cit.;

diretamente ao comportamento dos indivíduos, mas sim trata da composição e formação de outras regras, tem-se a chamada regra de estrutura.

Limitando o estudo ao direito tributário, poder-se-ia enumerar um amplo leque de regras de conduta, determinando, regrando e normatizando o atuar dos sujeitos de direito envolvidos nas relações jurídico-tributárias, em especial a ação dos contribuintes e dos demais sujeitos passivos responsáveis pelo cumprimento de obrigações tributárias (substituto, incorporador, solidário etc). São regras de conduta aquelas que impõem o dever de recolher um dado valor a título de taxa, imposto, contribuição ou empréstimo compulsório, aquelas que determinam o cumprimento de um dever instrumental, tal como a escrituração de um livro fiscal ou a apresentação de uma declaração ao Fisco, aquelas que vedam a utilização de créditos tributários etc. Nas palavras de Márcio Severo Marques[122], as regras de conduta: "... são as normas dirigidas à conduta humana, à disciplina do comportamento dos indivíduos em sociedade, nas suas relações recíprocas."

Isto significa dizer que as regras de comportamento, embora obviamente constituam-se em formas de expressão da competência tributária, posto que veiculadas em leis – produto final da competência tributária – não tratam do tema competência tributária propriamente dita, já que não dispõem sobre o processo de produção de outras regras jurídicas, nem tampouco sobre limitações relativas ao conteúdo de outras regras. Não se constituem em normas de "sobredireito", assim entendidas aquelas que se ocupam de determinações a respeito de outras normas jurídicas. Não é o que se dá com as normas de comportamento.

2.2.2) Regras de estrutura:

Diversamente do que se dá nas regras de conduta, nas regras de estrutura o objeto não é dirigido diretamente ao comportamento do cidadão,

---

[122] MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos.* São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 76;

impondo-lhe deveres, conferindo-lhe o direito de se abster ou permitindo-lhe agir ou não agir. O conteúdo das regras de estrutura consiste em outras regras, ou seja, elas objetivam regrar o procedimento ou o conteúdo das regras de comportamento, ou ainda os limites dentro dos quais estas podem ser veiculadas; constituem-se em verdadeiras "regras sobre regras" ou normas de "sobredireito" posto que estruturam a própria atuação do legislador. Nas palavras do mesmo Márcio Severo Marques[123], o fundamento para a existência das regras de conduta decorre do fato de que o sistema de direito positivo regula também a própria produção das normas jurídicas que o compõem. Estas regras de estrutura qualificam-se como normas imperativas de segunda instância, consoante já afirmado por Norberto Bobbio[124].

Assim, considerando que boa parte das regras constantes da Constituição Federal de 1988 estarão relacionadas a estes objetivos, não se dirigindo de modo a normatizar o comportamento das pessoas, todas aquelas regras presentes no Texto Constitucional que não vinculem diretamente o comportamento dos cidadãos e dos agentes públicos serão efetivamente regras de estrutura, tais como: a) as regras que definem a estrutura da Administração Pública; b) as regras que dividem organicamente o poder entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário; c) as regras que atribuem as garantias institucionais aos magistrados e membros do Ministério Público; d) as regras que repartem as competências tributárias entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

As regras sobre competência tributária, sejam aquelas relativas às competências comuns[125] (taxas e contribuições de melhoria), ou aqueloutras afetas às competências exclusivas (empréstimos compulsórios) ou ainda relacionadas com as competências privativas (impostos) podem ser tidas como

---

[123] Ob. cit., p. 76;

[124] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico.* 6ª ed. Brasília: UnB, 1991, 184 p.;

[125] A competência para a instituição de taxas e contribuições de melhoria é comum porquanto o artigo 145, II e III da Constituição Federal de 1988 outorgam competência a todos os entes políticos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios para instituírem referidos tributos. Isto não se dá com os empréstimos compulsórios cuja competência é exclusiva da União, conforme o artigo 148 também da Constituição Federal de 1988. Finalmente em relação aos impostos, embora a Carta de 1988 tenha atribuiído no artigo 145, I a competência para todos os entes políticos instituírem tal espécie tributária, nos artigos 153, 155 e 156 divide privativamente os campos de materialidade em que cada ente poderá atuar ao pretender criar impostos.

regras estruturantes. Todas elas dirigidas diretamente à sistematização e divisão de poder para legislar, constituem-se em regras que versam sobre outras regras jurídicas, sendo pois, dirigidas ao legislador infra-constitucional e não aos contribuintes. Ora, se os destinatários das regras de competência não são os cidadãos contribuintes, obviamente não é o comportamento destes, ao menos de modo direto, que é visado pelas normas delas decorrentes. As regras de estrutura acabam servindo como parâmetros de atuação do legislador infra-constitucional, impondo-lhes um campo relativamente restrito, o qual ultrapassado, acarretará vício formal de invalidade (inconstitucionalidade) do produto legislado, das leis editadas.

2.3) Características das competências legislativas:

Ao se proceder a um estudo pormenorizado sobre as competências tributárias visando a aferição de eventuais questionamentos quanto à indevida invasão na esfera de autonomia própria de Estados e Municípios, faz-se conveniente, senão necessária, uma prévia análise acerca das características das competências legislativas, gênero do qual são espécies as competências tributárias. É sobre isto que tratam os itens a seguir, os quais procuram conferir algum detalhamento a cada uma destas características, enumeradas e re-enumeradas pela doutrina representada por Roque Antonio Carrazza[126], Paulo de Barros Carvalho[127], Clélio Chiesa[128] e Regina Helena Costa[129] dentre outros. De maneira generalista, tais características podem ser resumidas às seguintes: a) privatividade; b) indelegabilidade; c) irrenunciabilidade; d) incaducabilidade; e) inalterabilidade; f) facultatividade.

---

[126] Ob. cit., p. 573;
[127] Ob. cit., p. 217;
[128] Ob. cit., p. 30;
[129] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001

Desde já ressalte-se uma crítica mais severa a algumas destas características levadas a efeito por Paulo de Barros Carvalho[130], para quem, de fato, apenas três seriam as características sempre presentes na competência tributária: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade. Isto dever-se-ia ao fato de que, segundo referido autor, os demais caracteres cedem lugar à manifestações negativas contra sua efetiva existência. Sobre a privatividade por exemplo, não haveria como sustentá-la diante da disposição do artigo 154, II da Constituição de 1988 que possibilita à União legislar sobre impostos não compreendidos em sua competência originária, em situação de excepcionalidade decorrente de conflito armado, é verdade. A par desta insurgência bem fundamentada, cabe a título enunciativo, proceder a uma breve exposição sobre cada um dos caracteres referenciados pela doutrina.

2.3.1) Privatividade:

Sem pretender nesta passagem levantar questionamentos quanto ao caráter absoluto ou relativo da privatividade das competências tributárias, nem tampouco quanto à diferença ou equivalência semântica entre privatividade e exclusividade, o que já foi objeto de discussão pela doutrina[131], ao se afirmar que as competências tributárias são privativas infere-se daí que há campos específicos para a atuação legiferante de cada uma das pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). A privatividade está diretamente relacionada à repartição de competências efetivada pelo Constituinte por meio das regras de estrutura respectivas. Isto se dá claramente em relação aos impostos à vista da atribuição de competência privativa à União, aos Estados e aos Municípios para instituírem-nos, respectivamente, sobre as materialidades enunciadas nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição de 1988. Afora isto, há que se observar ainda a

[130] Ob. cit., p. 218;
[131] Ob. cit., p. 109;

norma do artigo 154 do Texto Maior que outorga competência residual à União para instituir novos impostos conforme os parâmetros do inciso I ou um imposto que esteja ou não compreendido em sua competência privativa na situação extraordinária de guerra ou conflito armado, conforme já exposto.

Também em relação às taxas e às contribuições de melhoria, é defensável falar-se em privatividade de competência já que, embora haja uma primeira outorga de competência comum no artigo 145, II e III da Constituição a todos os entes da Federação, os serviços, as obras e os poderes fiscalizatórios passíveis de fundamentarem a criação desses dois tributos serão aqueles prestados, edificados ou exercidos pela pessoa competente, a partir do que torna-se indispensável analisar a divisão privativa de competência material para prestar o serviço, executar a obra ou exercer o poder de polícia. Somente a pessoa competente para tanto poderá legislar para instituir o respectivo tributo, desde que obviamente tenha posto em prática a efetivação da competência material referida. Pense-se por exemplo, no caso de um serviço de interesse tipicamente local, tal como a coleta de lixo da população urbana. Em se tratando de um serviço afeto à competência municipal por força do artigo 30, I da Constituição de 1988, a taxa respectiva somente pode ser veiculada por lei municipal, pelo que mesmo diante das taxas e das contribuições de melhoria, parece correto falar-se em privatividade de competências.

Ainda nas contribuições sociais é possível defender a privatividade da competência tributária, vez que em regra, somente à União é permitido legislar sobre a matéria, a teor do que dispõem os artigos 149 e 195 da Lei Maior de 1988. Em se tratando de contribuição de iluminação pública, a competência é privativa dos Municípios e do Distrito Federal, o qual aliás, sempre titularizará as competências tanto de Estados-membros quanto de Municípios. É somente no caso das contribuições previdenciárias para o financiamento dos sistemas próprios de seguridade dos servidores públicos que haverá possibilidade de Estados e Municípios também legislarem sobre a matéria. Ainda assim a

competência é privativa, posto que sobre a remuneração paga aos respectivos servidores (federais, estaduais e municipais), somente as leis federal, estaduais e municipais respectivamente, é que terão incidência[132].

A título de tentar adequar esta característica à crítica levantada por Paulo de Barros Carvalho[133], pode-se dizer que a privatividade é nota marcante das competências legislativas de um modo geral, e das competências tributárias em especial, com a única ressalva para a hipótese extraordinária da criação de imposto federal compreendido ou não no rol de competências originárias da União, consoante a letra do artigo 154, II da Carta de 1988.

2.3.2) Indelegabilidade:

A indelegabilidade é a impossibilidade de transferência das competências de um ente político para outro. Isto se deve à própria rigidez do Sistema Constitucional brasileiro, em especial quanto ao sub-sistema tributário, o qual discrimina as diferentes parcelas de competências entre as pessoas políticas a fim de conciliar a existência de tais pessoas e a forma federativa de Estado. Como já exposto anteriormente, o que a Constituição faz é uma divisão da autorização para legislar sobre matéria tributária, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas de "poder" – na verdade, uma autorização – para instituir alguns tributos, criar isenções em relação aos mesmos ou dispor sobre normas especiais afetas à sistemática de arrecadação. Ocorre que ao repartir as competências entre as diferentes entidades integrantes da ordem federal, a Constituição acaba por estabelecer limites intransponíveis a cada uma delas, pelo que veda-se a interferência de uma sobre o campo autorizativo das demais, sob pena de inconstitucionalidade formal por ofensa à própria idéia de Federação, a qual

---

[132] Isto decorre da interpretação que se faz do disposto no parágrafo 1º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988: *"Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores de cargos efetivos da União".*

[133] Ob. cit., p. 218;

pressupõe a atribuição de autonomia aos entes federados e o respeito à tais autonomias, sejam elas as federais, as estaduais ou as municipais.

Mesmo inexistindo obrigatoriedade em relação ao uso da competência, pelo que seu titular não estaria vinculado ao dever de necessariamente exercê-la, conforme aqueles que defendem a idéia de competência como um poder, este exercício facultativo não implica em autorizar sua transferência para outrem. Observe-se que se a outorga constitucional da competência é feita de modo indelegável, não há sequer como seu titular transferi-la, ainda que mediante autorização legal expressa. A razão parece bastante razoável: se o constituinte tomou o cuidado de proceder à repartição de "poder" visando a assim estruturar o Estado Federal, não seria admissível que o legislador infra-constitucional, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal, deturpasse as regras de competência com matriz constitucional, verdadeiras normas de estrutura, posto que dirigidas não ao comportamento do contribuinte, mas sim ao legislador, impedindo-o de proceder à alterações na referida repartição de poder. Sobre o assunto já se manifestou Roque Antônio Carrazza[134]: "As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercitá-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe".

Observe-se ainda que, conforme é lembrado por Carraza[135], também no âmbito da mesma pessoa política, em se tratando da divisão orgânica de poder, aquelas competências afetas, por exemplo, ao Poder Legislativo não podem ser delegadas ao Poder Executivo ou a terceiro, sob pena de invalidade formal. Sobre a matéria, há inúmeras ponderações da doutrina, em especial Clèmerson Merlin Clève[136] e Clélio Chiesa[137], inclusive no que se refere à matéria tributária em

---

[134] Ob. cit., p. 578;
[135] Ob. cit., p. cit.;
[136] CLÉVE, Clemerson Merlin. *Medidas provisórias*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999;
[137] CHIESA, Clélio. *Medidas provisórias: o regime jurídico constitucional*. Curitiba: Juruá, 1996;

relação às leis delegadas e às medidas provisórias, especialmente antes do advento da Emenda Constitucional 32/02.

Embora não seja o objetivo do presente trabalho, convém rememorar o antigo artigo 21, parágrafo 5º da Constituição anterior, responsável por muita confusão entre a doutrina à luz da infeliz e inapropriada terminologia utilizada ao dispor que a União poderia transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e ao Município. Em verdade, a interpretação mais correta, conforme inclusive defende Roque Carrazza[138], levava à conclusão de que se tratava da prerrogativa quanto à delegação da capacidade tributária ativa, ou seja, da simples arrecadação correspondente ao valor do tributo previamente instituído. Se Estado Federal já existia mesmo antes da Constituição de 1988, inclusive na vigência das Constituições de 1967 e de 1969, ainda que com todas as críticas quanto ao respeito (ou falta de respeito) à sua efetivação, e pressupondo o Estado Federal a repartição de competências entre os diferentes entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e o respeito às autonomias dos mesmos, parece correto entender que qualquer transferência de competências de uma entidade para outra, ainda que baseada em autorização legislativa específica, estaria se opondo à repartição original de poder, inclusive tributário, definida pelo Poder Constituinte originário justamente em face da indelegabilidade das competências próprias dos Estados-membros e Municípios.

2.3.3) Irrenunciabilidade:

A irrenunciabilidade das competências legislativas em geral e da competência tributária em especial, significa a vedação imposta às pessoas políticas de abrirem mão das parcelas de poder às mesmas atribuídas pela Constituição, sob pena de em assim ocorrer estarem abrindo mão de sua própria autonomia política, o que é inadmissível num Estado Federal, posto tal autonomia

[138] Ob. cit., p. 579;

constituir-se em elemento inafastável da Federação quer sob o aspecto político, quer sob os aspectos administrativo, financeiro e orçamentário, consoante desenvolvido no primeiro capítulo do trabalho. Como ensina Hugo de Brito Machado[139], através da atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos, entregando-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio *poder* de tributar.

O exercício da competência tributária somente se dá mediante a atuação legislativa, assim entendida como a atividade que resulta produção de leis afeta a um órgão do Estado ocupante da função legislativa, seja ele o Congresso Nacional, a Assembléia Legislativa, a Câmara Distrital ou a Câmara de Vereadores. O exercício da competência tributária pode resultar na criação de um tributo, no aumento do valor de um tributo já existente, na instituição de uma isenção ou de um benefício fiscal, na alteração da sistemática de apuração do tributo, na mudança da data de pagamento do valor correspondente ao crédito tributário ou ainda, nos termos do que dispõe o artigo 146 da Constituição de 1988, no estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Todas estas disposições porém, devem ser veiculadas necessariamente em lei, sob pena de invalidade formal de seu instrumento normativo.

Ocorre que não se admite que o ente político titular da competência, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal, seja compelido a exercer a parcela de poder ao mesmo conferida, em que pese a disposição em sentido contrário presente no texto da Lei Complementar 101/00, a chamada *Lei de Responsabilidade Fiscal*, conforme análise desenvolvida mais adiante. Não se apresenta possível a imposição da atuação do ente estatal para que legisle sobre matéria tributária a fim de instituir um tributo cuja criação está **autorizada** constitucionalmente, nem tampouco a imputação ao Poder Público do dever de isentar da tributação, mediante lei, determinada situação. O titular da competência fará uso dela ou não conforme uma certa margem de discricionariedade, necessária a

---

[139] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 30;

fim de preservar o interesse público e atingir os escopos estatais visados. Portanto, pode deixar de exercitar parcela da competência tributária com a qual foi brindado pelo Constituinte.

O que não se admite é que renuncie à competência ao mesmo outorgada. Isto definitivamente parece não ser aceitável na medida em que estaria abrindo mão da possibilidade futura de vir a atuar, seja para criar ou aumentar o tributo, seja para isentar, seja ainda para proceder a alterações na sistemática de um tributo qualquer. Insista-se novamente neste ponto: a renúncia da competência legislativa, seja ela tributária ou não, configura renúncia à própria autonomia político-legislativa, o que entra em colisão direta com o Princípio Federativo, elemento fundamental no Estado Federal brasileiro e representativo de cláusula pétrea, expressa no Texto Constitucional.

Não se está aqui a defender inconstitucionalidades por omissão, o que não teria cabimento. Segundo a lição de Luís Roberto Barroso[140] a Constituição consiste num conjunto de normas jurídicas ordenadas sistematicamente. Como a imperatividade de uma norma pode ser vulnerada quer quando se faz aquilo que ela proíbe, quer quando se deixa de fazer o que ela determina, a Constituição é suscetível de descumprimento tanto por ação como por omissão.

O ordenamento jurídico brasileiro prevê mecanismos próprios para remediar a inconstitucionalidade, paralisando ou suprimindo os efeitos do ato ou da omissão viciosos. Omitindo-se o Estado, deixando de realizar e garantir os direitos do cidadão, sua conduta – em verdade, sua falta de conduta – pode ser reprimida. De toda forma, os entes políticos podem até deixar de agir, podem até não exercer as competências aos mesmos entregues pela Constituição; o que lhes é absolutamente vedado é renunciar a tais competências, vinculando-se para o futuro e

---

[140] BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas.* 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 160;

impedindo a si próprio (a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município) de vir a exercer referida competência.

A renúncia da competência tributária teria o efeito de desvirtuar e distorcer a própria repartição de poder estruturada pela Constituição. Seria como se o ente político mediante lei infra-constitucional tornasse nula e sem efeitos a enunciação e atribuição de poder conferidas pelo Constituinte, o que parece não ser passível de aceitação. Trata-se de limitação decorrente do caráter indisponível da competência legislativa como um todo e da competência tributária em particular e que, em princípio, não tem suscitado maiores divergências entre os doutrinadores.

2.3.4) Incaducabilidade:

Se o ente político não pode renunciar à competência que lhe foi atribuída constitucionalmente, sob pena de distorcer a própria estruturação e divisão do poder político decorrentes da Constituição Federal, quer parecer natural interpretar que sua não-utilização não implica em perda ou em caducabilidade, permanecendo sob a titularidade daquele a quem o Constituinte a entregou.

Embora não seja uma decorrência direta e necessária de sua indisponibilidade e de sua irrenunciabilidade, a incaducabilidade da competência tributária está relacionada a estas outras duas características, posto que seu não-exercício durante período de tempo prolongado não implica no impedimento de que a pessoa política, em assim desejando seus órgãos de poder constituídos, venha a criar mediante lei os tributos que estejam dentro do rol de suas competências constitucionais. Não decai por falta de aplicação ou exercício nos termos do que afirma Roque Antonio Carrazza[141]. Ora, se legislar é inovar no mundo jurídico, criando e alterando normas, exercitando-se, portanto, competência ainda não utilizada, posto tratar-se de nova norma, não parece razoável falar-se em prazo decadencial para que as leis sejam confeccionadas no seio dos poderes do Estado.

[141] Ob. cit., p. 587;

Aliás, impedir o Legislativo de inovar a ordem jurídica implica em contrapor-se ao próprio Estado Democrático de Direito, o que não se sustentaria diante de uma crítica mais ferrenha.

Tratando das peculiaridades afetas à competência tributária, Vicente Kleber de Melo Oliveira, diferencia a competência da simples capacidade ativa para arrecadar os créditos tributários, esta sim passível de delegação, conforme abaixo transcrito:

> Isto significa dizer que uma pessoa jurídica de direito público interno poderá delegar a outra pessoa jurídica também de direito público a função de arrecadar e fiscalizar determinado tributo, sem no entanto, perder a competência tributária para instituí-lo. Exemplo mais prático a ser citado neste caso diz respeito ao fato de que existiriam por muito tempo, convênios entre a União Federal e os Estados-membros no sentido de estes últimos fiscalizarem e arrecadarem o antigo Imposto Único sobre Minerais do País (IUM).

De fato, apesar do cuidado devido ao utilizar-se expressões como "sempre", "nunca", " todos", "nenhum", parece defensável afirmar que a competência tributária será sempre incaducável, mesmo quando não exercitada pela pessoa política que a titulariza.

2.3.5) Inalterabilidade:

A competência tributária, chamada por Bernardo Ribeiro de Moraes[142] de poder tributário significa uma autorização constitucional para legislar sobre impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e tudo o que guarde relação com o direito tributário. Ocorre que se trata em verdade de uma autorização

---

[142] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário.* 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 272: *"Conforme já assinalado, o poder fiscal pode ser repartido entre as diversas pessoas de direito público, as quais ficam com competência tributária. Trata-se de uma parcela de poder fiscal atribuída à pessoa jurídica de direito público, que lhe dá a possibilidade de criar o tributo. Como o tributo pode ser criado somente por lei, a competência tributária apresenta-se como uma competência legislativa da pessoa política, para expedir normas jurídicas tributárias. Esta competência tributária compreende uma competência legislativa plena. Diante do princípio da legalidade tributária, que admite a criação de tributos somente através da lei, - vemos que a competência tributária acha-se ligada à criação do tributo. O poder tributante fica, pois, com a faculdade de legislar sobre o tributo, devendo, fazê-lo, definir o fato gerador da respectiva obrigação, a base de cálculo do tributo e o contribuinte no mínimo."*

limitada pela própria Constituição à vista do que há críticas quanto à sua definição como "poder". Melhor talvez fosse expressar tal prerrogativa como poder limitado, não só em razão dos princípios relativos ao tema tais como a estrita legalidade, a anterioridade, a isonomia, a capacidade contributiva, o não-confisco etc, mas também em função da própria repartição desenhada pelo Constituinte, em especial em relação aos impostos.

Justamente a partir deste aspecto da repartição da competência tributária é que surge o maior interesse no desvendamento da inalterabilidade, objeto da presente análise. Importante definir a natureza jurídica de tal repartição: se constitucional ou legal. Em Estados unitários, nos quais podem existir entidades ou regiões com relativa autonomia, como já exposto no primeiro capítulo, o assunto é afeto à legislação, posto existir uma única ordem de poder político, representada pelo Governo Central, ao qual são ligados outros entes por laços de subordinação hierárquica. Já em Estados federais como o brasileiro, segundo a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes[143] a divisão das competências acaba decorrendo da própria Constituição, pelo que a repartição da competência tributária assume natureza típica de normas constitucionais. Tal discriminação somente pode ser ditada por um poder superior às entidades (autônomas) que se congregam, poder este ilimitado. Trata-se do Poder Constituinte.

Lembra ainda o autor[144] que aquilo que o mesmo chama de *discriminação das rendas* pode tomar como parâmetro diversos critérios: a) distribuição do produto da arrecadação; b) distribuição da prerrogativa de arrecadar tributos (capacidade tributária ativa); c) separação das competências tributárias. É esta última a que interessa para fins de inalterabilidade, objeto do presene exame. Assim, se foi o próprio Poder Constituinte Originário quem dividiu o "poder" tributário entre as diferentes pessoas políticas que integram o Estado federal brasileiro, não caberia ao legislador infra-constitucional alterar tal repartição

[143] Ob. cit., p. 274;
[144] Ob. cit. P. 276;

estruturada pela Constituição sob pena de desconfigurar a própria Federação, fortalecendo uma(s) entidade(s) em detrimento de outra(s). O efeito seria uma lesão ao próprio Princípio Federativo, cuja preservação é fundamental como já exposto antes. Como diz Bernardo Ribeiro de Moraes[145]: "... a separação das competências tributárias em que as diversas espécies tributárias são distribuídas para cada unidade político-administrativa, que fica com a competência para legislar sobre os respectivos tributos. Tal discriminação pode ser rígida, hipótese em que a Constituição ou a lei – conforme o tipo de Estado – delimitam em termos expressos e claros as competências, não admitindo outras, além das discriminadas".

Márcio Severo Marques[146] também defende entendimento segundo o qual a organização política de um Estado Federal pressupõe a repartição de funções do governo e a discriminação de competências entre os diversos órgãos e as distintas pessoas políticas de direito público interno aptas a exercê-las, sendo a própria Constituição a responsável por apontar a existência de uma ordenação de funções entre os diferentes integrantes do pacto federativo:

> ... É a própria Constituição que aponta para a existência de uma ordenação de funções, dado que vários preceitos constitucionais, ao definirem as competências de alguns órgãos, fazem expressa menção das funções desses órgãos. (...) E no campo do direito tributário trazem reflexos evidentes: (i) em relação ao federalismo, às pessoas políticas de direito público interno foi conferida autonomia político-administrativa, legislativa e financeira, esta parcialmente, por meio da outorga de competências impositivas (tributárias) privativas aos entes federados.

Como possibilitar então a alteração destas regras de divisão de competência por atuação do legislador infra-constitucional? – Entendimento contrário poderia levar ao rompimento do equilíbrio na Federação e a própria lesão do princípio federativo. Aliás, mesmo em sede de Poder Constituinte Derivado quer parecer haver limitação no que tange à alteração da distribuição de competências, o que leva à consideração de ser sim, a inalterabilidade nota característica da competência tributária.

---

[145] Ob. cit., p. 276;
[146] Ob. cit., p. 92-93;

2.3.6) Facultatividade:

Finalmente, a facultatividade de exercício é normalmente lembrada como característica das competências tributárias, cuja decorrência é o entendimento segundo o qual, embora o ente político não possa delegar a outro eventual parcela de poder (competência) tributário recebido diretamente da Constituição, pode – ao menos em tese – deixar de utilizar tal poder, em que pesem eventuais críticas que daí decorram, tais como aquelas embasadas na consideração da competência não só como poder, mas também como dever. Tratar-se-ia então de prerrogativa indisponível, indelegável, irrenunciável, porém de uso facultativo.

Dizer que o uso das competências – inclusive as tributárias – é facultativo é o mesmo que afirmar que a pessoa política pode usá-la ou não de acordo com a oportunidade e a conveniência, salvo naquelas hipóteses em que se está diante de determinação vinculante da Constituição (legislação que viabilize o exercício de direitos fundamentais, por exemplo). Nada mais justo e legítimo do que o Estado-membro ou o Município pretenderem implementar políticas econômicas ou sociais, cuja efetivação se viabilize mediante o uso do instrumento tributário. Trata-se em verdade, do meio mais propício em muitas situações para o fomento de ações e programas de desenvolvimento, posto haver outros objetivos diferentes dos meramente arrecadatórios inerentes aos tributos. Assim, o uso da competência para a instituição do tributo pode não se efetivar ou, eventualmente, ser exercitado num primeiro momento e, depois, ser alterado mediante a instituição de uma norma de isenção. Sobre o conceito de isenção tomado como parâmetro aqui, bem como seus reflexos sobre a regra-matriz de incidência, veja-se a lição de Paulo de Barros Carvalho[147].

De fato, em muitas ocasiões o contexto econômico pode levar o Estado-membro, o Distrito Federal ou mesmo o Município a conceder benefícios

[147] Ob. cit., p. cit.;

fiscais das mais diferentes naturezas, sem que haja no caso qualquer escopo arrecadatório. Isenções, reduções de bases de cálculo e de alíquotas, diferimentos, créditos presumidos, parcelamentos etc, podem constituir alternativa viável para a geração de empregos, para a atração de novos investimentos empresariais ou mesmo para o controle indireto de situações passíveis de ocorrerem nos âmbitos econômico, financeiro, social e político. Se os modos utilizados e a forma escolhida estiverem perfeitamente adequados ao sistema jurídico posto – cujos princípios estruturadores constam de princípios e regras constitucionais, como o da estrita legalidade, por exemplo – bem como ajustados ao planejamento anterior do ente federativo, quer parecer inexistir óbice a ser questionado.

Com o cuidado de manifestar aqui respeito às opiniões contrárias, as críticas comumente feitas à concessão de tais benefícios querem parecer oriundas de uma leitura um tanto quanto míope do contexto jurídico, político e econômico. É verdade que existe inclusive disposição expressa no sentido de limitar e até vedar a adoção de tais medidas legislativas – concessão de isenção, não utilização da competência tributária para instituir impostos etc – por parte de Estados-membros e Municípios, consoante o disposto no artigo 14 da Lei Complementar 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Poder-se-ia defender que a concessão de isenções e a omissão quanto à instituição de tributos da competência do ente põem em risco o Pacto Federativo gerando uma verdadeira "guerra fiscal" entre os Estados -membros e entre os Municípios, o que tem efeitos negativos para o Estado como um todo. Outro argumento favorável seria a gama de prejuízos causadas às finanças públicas pelo excesso de benefícios concedidos, pelo que tratar-se-ia de uma sangria cujo fim faz-se necessário. Ocorre que talvez esta não seja a melhor exegese, à vista da facultatividade quanto ao uso que peculiariza as competências tributárias.

Em que pesem as preocupações com o bom funcionamento do sistema federativo, o que é louvável, não é possível decorrer daí uma interpretação superficial a respeito do mesmo. Um dos fundamentos da forma federativa eleita

desde o início da República é a necessidade de repartir poderes e otimizar a gestão política, jurídica, administrativa e financeira do Estado. Dividir competências – poderes e deveres – significa atribuir a tomada de decisões importantes sobre matérias indicadas no texto constitucional aos entes federados. Se referidos entes foram dotados destas parcelas de poder, quer parecer que devem avaliar previamente a necessidade, a viabilidade e mesmo a conveniência dos caminhos a serem seguidos, porém, sendo responsáveis pelas decisões respectivas, consubstanciadas estas sob a forma de leis e demais atos normativos. Ocorre que as necessidades do dia-a-dia, as peculiaridades regionais, as demandas da população local e as vicissitudes políticas podem conduzir Estados e Municípios a abdicar de uma parcela da arrecadação, o que nalgumas hipóteses, implica na não-instituição do tributo, via não-utilização de parcela da competência tributária; noutras hipóteses implica no exercício da competência para legislar criando isenção ou algum benefício fiscal.

Guardadas as devidas adaptações, trata-se de uma decisão política que representa "um passo atrás hoje para que seja possível dar dois passos à frente amanhã". Não parece haver risco iminente ao Pacto Federativo pelo simples fato de Estados-membros e Municípios instituírem isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou ainda, não fazerem uso de todas as competências tributárias de que são dotados, deixando de instituir algum(ns) tributo(s). A própria desigualdade econômica entre os diferentes Estados-membros e entre os distintos Municípios pode legitimar tal postura, o que implica na possibilidade de questionamentos contra o dispositivo limitador da Lei Complementar 101/00 que torna obrigatório o exercício da competência tributária, o qual em verdade, é caracterizado pela facultatividade.

Não bastassem os fundamentos até aqui expostos, há que se considerar a propósito do assunto a chamada discricionariedade legislativa em matéria tributária. O constituinte armou os entes federados de competências próprias para a instituição e normatização de tributos, assim os impostos, as taxas, as

contribuições de melhoria e as contribuições sociais. Da mesma forma, garantiu o livre uso da prerrogativa de legislar ou não sobre temas afetos a seus interesses, conforme definido na estrutura de divisão espacial do poder. Ao fazê-lo pretendeu garantir a utilização destas prerrogativas com um mínimo de discricionariedade, guardados alguns parâmetros é verdade, o que só reforça a tese segundo a qual as competências tributárias são de uso facultativo e não obrigatório como impõe, indevidamente, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.4) A distribuição de competências legislativas como técnica de limitação do poder:

Examinadas as características que peculiarizam as competências legislativas em geral e a competência tributária em particular, é oportuno proceder à breve exposição a respeito da limitação do poder decorrente do sistema de repartição estruturado pelo Constituinte de 1988. De fato, como já repetido inúmeras vezes ao longo deste texto, a Constituição distribuiu a prerrogativa de legislar sobre direito tributário entre as pessoas políticas de modo tal a harmonizar sua coexistência no Estado Federal, bem como viabilizar o financiamento dos encargos às mesmas atribuídas também pela Carta Maior.

Se no Estado Federal convivem diferentes ordens espaciais de poder político, cabe à Constituição deste Estado estruturar os órgãos dirigentes e proceder à divisão do poder jurídico-político, limitando a atuação de cada ente, preservando assim o equilíbrio e a harmonia entre os mesmos. É justamente o que fez a Constituição Federal de 1988 ao atribuir parcelas da competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Consoante lição de Bernardo Ribeiro de Moraes[148] isto se deu mediante a atribuição de competências privativas, comuns e residuais. Em tema tributário, as privativas referem-se basicamente aos impostos, havendo a competência residual da União; as comuns

[148] Ob. cit., p. 273;

referem-se às taxas e contribuições de melhoria, ressalvada a competência residual material dos Estados em face do disposto no artigo 25, parágrafo 1º da Constituição de 1988; para as contribuições interventivas e corporativas a competência é privativa da União; para as contribuições previdenciárias é comum, posto que repartida entre todas as entidades; nas contribuições de iluminação pública apenas Municípios e Distrito Federal a titularizam; finalmente quanto ao empréstimo compulsório, a competência é exclusiva da União.

A propósito desta repartição de competências tributárias, é possível o surgimento de conflitos de competência entre dois entes políticos, cuja solução demanda a utilização de norma-parâmetro necessariamente constante de lei complementar federal de caráter nacional, a teor do disposto no artigo 146, I da Carta Magna de 1988[149]. Mas o fato é que ao dividir a competência tributária, o Constituinte acabou por limitar a atuação de cada ente, limitando pois, seu poder de legislar sobre tributos, sendo vedada a invasão de um no campo competencial de outro, regra esta levada às últimas conseqüências pela Constituição e que encontra uma única exceção, desde que se configure situação absolutamente extraordinária, qual seja, guerra externa já em andamento ou em vias de ocorrer, ocasião na qual a União estará autorizada constitucionalmente – artigo 154, II da Carta de 1988 – a instituir *impostos compreendidos ou não em sua competência.* Afora esta hipótese restrita, não se permite a interferência e atuação de uma pessoa política no rol de competências de outra, o que ganha foro de barreira intransponível, sob pena de invalidade formal da norma que não mantenha adequação a tal limitação.

É justamente tal decorrência que impõe a caracterização da repartição de competências tributárias como técnica constitucional de limitação do poder das pessoas políticas, afora todas as outras técnicas também previstas constitucionalmente e que objetivam impor outras formas de limites ao exercício do

---

[149] *"Art. 146 – Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;"*

poder jurídico-político (legalidade, não-confisco, anterioridade etc). Sobre o assunto se posiciona Roque Antonio Carrazza[150]:

> Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos induvidoso que sim. Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais. (...) A Constituição, por assim dizer, delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios e, a última, ao Distrito Federal.

Se assim é verdade, quer parecer indubitável que a repartição de competência tributária entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios atua de modo imperativo como instrumento de limitação do poder de cada um dos entes políticos, impedindo indevidas invasões no rol de atuação do(s) outro(s) tais como a bi-tributação. O desrespeito à divisão de competências estruturada pelo Constituinte implica em atentado aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal e Estadual, o que parece não estar legitimido mesmo à luz de eventual flexibilização de tais princípios pela eventual atuação do legislador Constituinte derivado, conforme será retratado mais adiante.

---

[150] Ob. cit., p. cit.;

CAPÍTULO 3 – TRIBUTOS E PARÂMETROS PARA SUA INSTITUIÇÃO E ARRECADAÇÃO

3.1) Relação jurídica tributária como relação de direitos e não de poder:

A instituição de um tributo em decorrência do exercício da competência tributária por um dos entes políticos leva ao surgimento de relações jurídicas entre os contribuintes e o Fisco beneficiário da receita arrecadada com o tributo criado, desde que haja subsunção dos fatos jurídicos às respectivas hipóteses de incidência descritas nas lei instituidoras das exações tributárias[151]. Instituir um tributo significa definir em lei todos os seus elementos fundamentais, chamados por Gelado Ataliba[152] de aspectos da sua regra-matriz de incidência ao que Paulo de Barros Carvalho[153] denomina de elementos ou critérios da regra-matriz de incidência tributária[154]. A lei então definirá qual é a hipótese de incidência do tributo que por sua vez consiste num conjunto de condições descritas legalmente, a partir do que em havendo a ocorrência de fatos jurídicos decorrentes da atuação dos sujeitos passivos – contribuintes ou terceiros – que se subsumam aos exatos termos e condições hipoteticamente descritos pela lei tributária ensejarão o direito do Fisco de arrecadar o valor correspondente ao crédito tributário. Surgirá assim a chamada relação

---

[151] Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho em seu *Curso de direito tributário* já referenciado neste estudo, a lei institui o tributo definindo sua hipótese de incidência, surgindo o dever do contribuinte de recolher o valor correspondente ao tributo (obrigação tributária principal) e concomitantemente o direito do sujeito ativo de arrecadar tal valor (crédito tributário) no exato instante em que o fato jurídico (ato praticado pelo sujeito passivo ou situação de fato na qual o mesmo se encontre) se subsume à previsão hipotética definida na lei.

[152] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999;

[153] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp 251 e ss;

[154] A respeito do assunto, observe-se que o presente estudo adota como parâmetro para as considerações que se seguem a teoria da norma tributária desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho na obra acima referenciada, a despeito do reconhecimento da coerência e dos avanços da teoria desenvolvida antes por Geraldo Ataliba em sua obra *Hipótese de incidência tributária*, também já referenciada acima. Assim, enquanto este atribui aos elementos da regra-matriz de incidência a denominação de "aspectos", aquele os chama de "elementos" ou "critérios"; enquanto Geraldo Ataliba entende que ao dividir -se a chamada regra-matriz de incidência em duas partes – hipótese e conseqüente – a primeira delas compreenderia os aspectos material, temporal, espacial e subjetivo ou pessoal, restando à conseqüente apenas o aspecto quantitativo, Paulo de Barros Carvalho entende que a hipótese será constituída pelos critérios material, temporal e espacial, compondo os dois outros (subjetivo e quantitativo) os termos do conseqüente da regra-matriz de incidência.

jurídico-tributária, a qual consiste em verdade, numa relação de direitos e deveres entre dois sujeitos – ativo e passivo, credor e devedor – e não numa simples relação de poder, à vista de todas as limitações constitucionais e legais impostas para seu surgimento e desenvolvimento, assim os princípios constitucionais tributários e as regras afetas à repartição das competências tributárias.

Trata-se de relação jurídica decorrente não do "poder de império" do Estado, de uma imposição resultante de uma subordinação pré-estabelecida do contribuinte aos interesses do Poder Público, de uma coação imposta unilateralmente sem qualquer parâmetro pré-estabelecido. Em verdade a chamada relação jurídico-tributária decorre da subsunção de fatos jurídicos à situação(ões) hipotética(s) descrita(s) legalmente, pelo que previamente ao surgimento de tal relação jurídica já havia sido criada por meio de lei a possibilidade de que a mesma surgisse. Aliás, ao definir tal possibilidade o legislador deve procurar orientar sua atividade de modo tal que o produto legislado guarde adequação com as garantias instituídas em favor do contribuinte, preservando-se a segurança jurídica deste.

Se por um lado existe o direito legítimo do Estado de criar e arrecadar tributos a fim de financiar seus gastos, há o concomitante direito do contribuinte em ver respeitadas as garantias mínimas instituídas em seu favor pela Constituição, evitando, por exemplo, que o Fisco atue com voracidade tamanha que traga como conseqüência a lesão aos direitos de propriedade e do mínimo existencial do cidadão-contribuinte, especialmente quando o alvo visado pelo legislador seja a capacidade contributiva dos sujeitos tributados, cujos indícios legitimam a tributação através de espécies próprias, tais como os impostos. Daí a importância de se aferir os parâmetros para a instituição e arrecadação das espécies tributárias, em especial no Estado federal brasileiro contemporâneo, consoante a delimitação do tema da presente pesquisa.

3.1.1) Necessidade de obtenção de receitas públicas:

Neste capítulo em que se trata especificamente do tributo e dos parâmetros para sua criação e arrecadação, convém discorrer, ainda que brevemente, sobre os fundamentos para a obtenção de receitas públicas. Como é notório, ao Estado foram alçadas diversas atribuições sob a forma de deveres, seja para prestar serviços públicos, seja para municiar a sociedade de uma infra-estrutura minimamente funcional (hospitais, escolas, vias de tráfego, repartições públicas etc), o que demanda a obtenção de receitas próprias, cujo escopo constitui-se no financiamento dos gastos decorrentes destes encargos. As demandas do Estado por recursos que venham a custear seus gastos sofreram considerável aumento com o crescente intervencionismo estatal, conforme bem exposto por José Souto Maior Borges[155]. Muito já se escreveu sobre as origens e as fontes de receitas estatais; muito também já se afirmou a respeito das classificações, sua comodidade prática e os questionamentos quanto à sua utilidade científica. A par destas críticas, é possível enunciar duas fontes a partir das quais o Estado obterá as receitas de que necessita: a) os cofres e o patrimônio do próprio Estado, ocasião na qual estar-se-á diante das chamadas receitas públicas originárias; b) o patrimônio e as rendas dos particulares, as chamadas receitas públicas derivadas. Tal classificação vem sendo utilizada ou ao menos mencionada por muitos autores, dentre os quais Rosa Jr[156], Carlos Pinto Coelho Motta[157] e Paulo de Barros Carvalho[158].

Isto leva à conclusão segundo a qual os tributos constituem-se em típicas receitas públicas, porquanto pertencentes basicamente ao Estado e às suas entidades. Trata-se de receitas derivadas – conforme expressado pela doutrina pátria,

---

[155] BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro.* São Paulo: Max Limonad, 1998: *"A ampliação do intervencionismo do Estado na vida econômica e social acarreta uma redução no âmbito de atuação da atividade particular.Por esse motivo, ensina Gabino Fraga que o problema de determinar quais são as atribuições correspondentes a um determinado Estado se encontra intimamente vinculado com o das relações que numa sociedade política guardem este e os particulares."*

[156] ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário.* 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000;

[157] MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Responsabilidade Fiscal.* 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001;

[158] Ob. cit.;

particularmente Ricardo Lobo Torres[159] e Regis Fernandes de Oliveira[160] - que não têm por objetivo punir a prática de atos ilegais dos particulares, haja vista que todas as hipóteses de incidência dos tributos consistem em descrições legais de situações (fatos jurídicos tributários) plenamente lícitas, as quais concretizadas na prática pelos contribuintes, imputarão a estes a obrigação de recolher os respectivos tributos. Aliás, o próprio conceito de tributo constante do artigo 3º do Código Tributário Nacional[161], a par de todas as críticas relativas à atribuição de conceitos pelo legislador, expressa como sua característica fundamental o efeito não sancionatório do tributo. Disto se conclui que a principal fonte de financiamento dos gastos do Estado decorre da chamada relação jurídico-tributária, assim entendido o vínculo jurídico que une o direito do Fisco credor de receber o montante correspondente ao crédito tributário ao dever do sujeito passivo obrigado (contribuinte ou terceiro indicado em lei) de entregar o montante especificado no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

Assim como todas as demais receitas do Estado, a arrecadação dos tributos justifica-se pela necessidade de financiamento dos gastos e dos investimentos públicos. Considerando que o próprio patrimônio estatal é limitado, não restando possível às administrações municipais, estaduais, distrital e federal disporem sempre de bens públicos, nem tampouco constituírem a todo momento empresas estatais ou prestarem serviços visando a obtenção de receita – no caso, receitas originárias patrimoniais, industriais e de serviços respectivamente conforme Rosa Jr[162], surge a necessidade premente de obter tais recursos mediante ofensivas ao patrimônio dos particulares. A par das limitações quanto ao próprio patrimônio do Estado, o qual muitas vezes não possibilita a percepção contínua e prolongada de recursos (receitas originárias), o Poder Público possui encargos, atribuições e

---

[159] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.*5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998;

[160] OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro.* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

[161] *"Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."*

[162] Ob. cit.;

deveres permanentes e que, portanto, não cessam. É bem verdade que o surgimento do Estado Social aumentou consideravelmente tais encargos, como ressaltado por Milton Santos[163] e por Juan Ramón Capella[164]. A propósito das demandas da sociedade dirigidas aos órgãos públicos de comando, no caso brasileiro, particularmente, existe ainda uma função verdadeiramente assistencial por parte do Estado, exemplificada por programas de distribuição de renda, concessão de benefícios assistencialistas etc.

Tudo isto leva a uma necessidade premente de encontrar cada vez mais fontes de receitas o que, todavia, encontra limitações e parâmetros decorrentes de normas expressas na própria Constituição, como bem lembra José Souto Maior Borges[165].

As principais fontes de receita pública acabam sendo os próprios tributos, sob as mais diferentes espécies – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições – como será detalhado mais à frente. Assim, a necessidade de obtenção de receitas públicas, particularmente de tributos, encontra seu fundamento na crescente demanda social por políticas públicas e pela ampliação da rede de infra-estrutura, aliada ainda aos compromissos afetos ao endividamento público, cujos patamares atuais são muito, muito elevados, como jamais visto antes.

3.1.2) Limites impostos ao Estado - direitos dos contribuintes:

A fim de preservar um mínimo de segurança jurídica em favor do contribuinte, a própria Constituição ao legitimar as competências tributárias e

---

[163] SANTOS, Milton. *Por uma nova globalização: do pensamento único à consciência universal.* Rio de Janeiro: Record, 2000;

[164] RAMÓN CAPELLA, Juan. *Os cidadãos servos.* Tradução de Lédio Rosa de Andrade e de Têmis Correia Soares. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1998;

[165] Ob. cit., p. 17: *"Princípios constitucionais expressos e implícitos regulam e delimitam a capacidade financeira das unidades políticas e fixam a competência dos poderes na formação e aplicação das normas jurídico-financeiras em geral e, especialmente, nas normas tributárias. Assim, é constitucionalmente cometido ao Legislativo o estabelecimento das normas fiscais, cabendo a sua regulamentação e execução à Administração Pública e a declaração do direito ao Poder Jurisdicional."*

arrecadatórias – em verdade, o poder limitado de instituir tributos e a prerrogativa de arrecadá-los – impôs também uma série de limites ao Estado, os quais funcionam como verdadeiras barreiras à ânsia fiscal do Poder Público, garantindo até certo ponto algum equilíbrio e evitando ou ao menos coibindo eventuais abusos decorrentes do exercício da competência tributária por parte do Fisco em detrimento dos contribuintes.

As principais limitações constitucionais ao poder de tributar se expressam através dos chamados "princípios constitucionais", alguns inclusive com densidade maior, posto que aplicáveis não só no âmbito tributário, sendo reconhecidos como verdadeiros princípios gerais do ordenamento jurídico brasileiro, tais como o princípio afeto ao direito de propriedade, direito individual fundamental do cidadão, garantido já no artigo 5º da Carta de 1988 e que, embora não absoluto porquanto sujeito a limitações como o cumprimento da função social da propriedade e à própria possibilidade de que seja tributada pelo Estado; outros são enunciados de modo geral pelo mesmo artigo 5º e repetidos de modo específico dentro do Sistema Constitucional Tributário, o que ocorre, por exemplo, com o princípio da legalidade, cuja enunciação para fins tributários se dá de modo especial no artigo 150, I, o que levou alguns[166] a denominarem-no de "Princípio da Estrita Legalidade Tributária"; finalmente há ainda aqueles princípios que vigem apenas no que tange ao âmbito da tributação, como é o caso da anterioridade da lei que institui ou aumenta o valor de um tributo, e que enquanto dirigida diretamente ao comportamento dos órgãos legislativos constitui-se também em verdadeira regra, consoante as observações de Humberto Ávila[167].

Todavia, as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado não se restringem aos chamados princípios constitucionais tributários, senão também abrangem as imunidades tributárias e a própria repartição de competências estruturada pelo Constituinte de forma a impedir indevidas invasões de uma pessoa

---

[166] CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 219;
[167] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004;

política nas esferas privativas das demais, justificativa aliás do tema central da pesquisa aqui desenvolvida.

Sobre as imunidades tributárias, há alguns elementos que parecem constituir um porto seguro em relação aos quais inexistem questionamentos ou divergências científicas ou doutrinárias. Tal é o caso da sua base constitucional, pelo que há uma certa unanimidade diante do fato de que apenas à Constituição cabe enunciar os casos e as situações de imunidade tributária, ainda que caiba eventualmente à lei complementar detalhar os requisitos para o gozo das chamadas imunidades condicionadas, como expressa Ricardo Lobo Torres[168]. Também o fato das imunidades tributárias não se referirem apenas aos impostos, à vista de enunciados presentes no próprio Texto Constitucional em vigor – em especial as normas constantes dos seus artigos 5º, XXXIV[169] e 196, parágrafo 7º[170].

Ocorre que outras questões relacionadas ao tema das imunidades acabam por gerar divergências relativamente complexas. De fato há dúvidas e questionamentos com relação à própria definição de imunidade, ao seu enquadramento como delimitação das competências tributárias enunciadas pela Constituição ou como limitação ao exercício de mencionadas competências, ou ainda normas de não-incidência, ou finalmente como normas protetivas de direitos fundamentais. Observe-se que sobre a questão, o mesmo Ricardo Lobo Torres[171] descreve a tese defendida por muitos de enquadrar as imunidades como direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Também a jurisprudência do Supremo

---

[168] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário* - vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 78;

[169] *"Art. 5º, XXXIV – São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;"*

[170] *"Art. 195, parágrafo 7º – São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficientes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*

[171] Ob. cit., p. 50-55: *"Importantíssima está sendo a mudança de orientação do Supremo Tribunal Federal quanto ao fundamento das imunidades, pela voz de alguns de seus Ministros. Recorde-se que durante muitos anos o Pretório Excelso incorporou o ponto de vista de doutrina positivista, considerando a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada e fundamentando a auto-limitação do poder tributário. No julgamento do Mandado de Injunção 232-1/RJ, todavia, em que se discutia o direito à intributabilidade de instituições de caridade, disse o Ministro Célio Borja ser a 'imunidade atributo da personalidade jurídica de certos entes'..."*

Tribunal Federal tem oscilado em relação ao assunto, o que demonstra a complexidade do problema. Talvez não caiba aqui tomar partido em favor de uma ou outra posição, até porque o tema central do trabalho é bem outro e não será a definição correta ou equivocada das imunidades que facilitará ou dificultará o alcance dos resultados pretendidos com o presente estudo. De toda a forma, cabe aqui breve menção sobre os diferentes entendimentos da doutrina a respeito das imunidades.

Para Aliomar Baleeiro[172], trata-se de uma exclusão da competência de tributar, oriunda da Constituição. Já Pontes de Miranda referenciado por Regina Helena Costa[173] a vê como uma limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição. Amílcar de Araújo Falcão, também referenciado pela mesma autora considera a imunidade como uma forma qualificada ou especial de não-incidência por supressão na Constituição da competência impositiva. Todas estas definições são questionadas por Regina Helena Costa[174], para quem as imunidades, ao contrário dos princípios constitucionais tributários, encerram preceitos negativos, demarcando assim a própria competência tributária, impedindo seu exercício em relação a determinadas pessoas, bens e situações.

A propósito destas diferentes posições expressas pela melhor doutrina do direito tributário brasileiro, parece ser admissível reconhecer nas imunidades uma forma de limitação constitucional ao "poder" impositivo -tributário do Estado brasileiro, assim também como ocorre com as regras que estruturam a divisão de competências tributárias.

Referida repartição de competências tributárias constitui-se em instrumento de efetivação do princípio da descentralização política. Tal descentralização configura o próprio Estado Federal à vista do entendimento da

---

[172] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999;
[173] COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001;
[174] Ob. cit.;

interpretação levada a efeito por Luís Roberto Barroso[175] e por Cristiano Franco Martins[176], para quem a forma descentralizada do Estado Federal possui como elemento identificar e característico a descentralização política e não apenas administrativa. Parece então que seria muito difícil, talvez mesmo inviável, efetivar uma descentralização política sem a concomitante repartição das competências tributárias. Aliás, em sendo estruturada tal repartição da prerrogativa para instituição de tributos, ela funcionaria como limitação constitucional ao poder de tributar na medida em que impediria indevidas invasões no campo competencial afeto a uma ou outra pessoa política contemplada pela prerrogativa instituidora.

Ao vedar-se atividade legislativa federal para tratar de tributo da competência de Estados e Municípios, ou ao vedar-se legislação estadual que trate de tributos federais ou municipais, ou ainda ao impedir-se que lei local disponha sobre tributo da União ou do Estado-membro estar-se-á, a toda vista, restringindo a aparente liberdade e discricionaridade do legislador, responsável último pela criação de tributos no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro à vista da reserva legal mencionada no artigo 5º da Carta de 1988 e reiterado no artigo 150, I do mesmo diploma. Em complementação a tal entendimento, Geraldo Ataliba[177] reitera a impossibilidade de bi-tributação jurídica diante das disposições constitucionais sobre a matéria tributária. Com efeito, a divisão competencial estruturada pelo Constituinte de 1988 parece realmente apresentar-se como limite para o exercício das competências tributárias por parte de todas as pessoas políticas.

3.1.3) Supremacia do interesse público sobre o particular?

Na doutrina administrativista brasileira é comum observar-se referência à chamada supremacia do interesse público sobre o particular como

---

[175] BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional: o problema da federação.* Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 24;
[176] Ob. cit., p. 63;
[177] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: RT, 1968;

norma fundante do chamado regime administrativo. Assim se expressam autores como Celso Antônio Bandeira de Mello[178], Odete Medauar[179] e Lucia Valle Figueiredo[180], autores cujas lições são exemplares e que costumam enunciar inclusive dois princípios gerais com validade em todo o chamado direito público: a) a preponderância/supremacia do interesse público sobre o interesse particular; b) a indisponibilidade de tal preponderância.

Contudo, a análise talvez não possa ser tão objetiva de maneira a produzir um resultado interpretativo direto e inquestionável, porquanto embora se reconheça a importância atribuída ao interesse público e a conseqüente limitação dos direitos individuais dos cidadãos diante dos objetivos e anseios coletivos, resguardados no mais das vezes pela atuação dos órgãos estatais – exemplo disso é o chamado "exercício do poder de polícia do Estado" que resulta em limitações aos direitos de liberdade e propriedade do particular – de outro lado, não convém descuidar da preservação de direitos e garantias fundamentais do particular diante de possíveis lesões, ou ameaças de lesões, promovidas pelo Estado ao atuar quando a tanto está impedido, ou ao omitir-se quando sua ação é prementemente necessária.

Não parece correto então tomar o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado como cláusula geral de restrição aos direitos fundamentais a ser sempre aplicado, o que possibilitaria a emergência de uma política autoritária de realização constitucional na qual os direitos, as liberdades e as garantias constitucionais do cidadão, inclusive do cidadão-contribuinte, deveriam sempre ceder aos reclames do Estado, conforme enunciado por Paulo Ricardo Schier[181].

A par inclusive da indeterminação do conceito de interesse público, o qual parece comportar um conteúdo bastante denso de difícil mensuração

---

[178] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001;
[179] MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno.* 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;
[180] FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001;
[181] SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais.* Artigo científico disponível no site jurídico www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto177.htm;

quanto ao que nele estaria abrangido, parece também oportuno o estabelecimento de um discurso em favor da efetividade das garantias constitucionais do cidadão, individualmente considerado, o que demanda algum questionamento em relação a tal supremacia do interesse público. Há que se proceder aqui a uma leitura da Constituição – de suas regras e princípios, inclusive aquelas relativas às garantias fundamentais – como um sistema aberto que não pode ser tomado como conjunto fechado de regras baseado em dogmas e postulados estanques. Tal ordem de consideração parece ser defendida por nomes de peso do constitucionalismo contemporâneo, tais como Canotilho[182], Luís Roberto Barroso[183] e Lênio Streck[184]. Ressalte-se que Paulo Ricardo Shier[185] chega inclusive a defender a inexistência de hierarquia entre os interesses públicos e os interesses privados, como retratado na seguinte transcrição: "Também pela compreensão da Constituição como sistema, então, interesses (ou direitos) públicos e privados equiparam-se. Os interesses públicos não são superiores aos privados. Os privados não são superiores aos públicos. Ambos são reconhecidos na Constituição em condição de igualdade. Ambos encontram-se no mesmo patamar de hierarquia".

Sem tomar partido em defesa de um novo paradigma segundo o qual inexistiria a tal supremacia do interesse público sobre o privado, mas tendo em vista as possíveis lesões aos princípios constitucionais asseguradores dos direitos e liberdades, em especial em relação ao cidadão contribuinte, não seria absurdo entender que nalgumas situações o interesse público pode ceder diante do interesse particular, inclusive do cidadão-contribuinte quando haja algum direito fundamental seu sendo lesionado ou ameaçado de lesão, quando alguma garantia imposta em favor do contribuinte esteja sendo descumprida pelos órgãos fiscais ou ainda quando o próprio direito de propriedade se torne letra morta diante de efeito confiscatório de tributos. Afinal, diante de possível choque entre interesses e princípios

---

[182] CANOTILHO, JJ Gomes. *Direito constitucional.* 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999;
[183] BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição.* São Paulo: Saraiva. 5ª ed, 2003;
[184] STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito.* Rio de Janeiro: Forense. 2ª ed, 2004;
[185] Ob. cit., p.13;

constitucionais – no caso, o princípio que legitima a criação e arrecadação de tributos em favor do Fisco e os princípios que visam preservar a segurança jurídica do contribuinte – há que se utilizar de um juízo de ponderação para solucionar o aparente conflito, nos termos do que bem define o constitucionalismo norte-americano de vanguarda, representado por Ronald Dworkin[186] e Robert Alexy[187].

Outra lição sobre o tema é apresentada por Humberto Ávila[188], o qual ao tratar da proibição de excesso e de um conflito entre interesse público e direitos de liberdade afirma: "... Essa relação de tensão entre o indivíduo e a sociedade, isto é, a garantia de direitos fundamentais e a previsão de regras de competência devem ser harmonizadas. A restrição estatal por meio da instituição de impostos não pode ir tão longe, a ponto de aniquilar os direitos de liberdade. Essa limitação material decorre da proibição de excesso, como será adiante especificado."

São também coerentes as observações de Gustavo Zagrebelsky[189] no sentido de que a Constituição deve ser vista como um receptáculo aberto a novos valores que venham a ser reconhecidos pela sociedade em razão de movimentos sociais, re-interpretações de direitos, re-leituras de princípios etc. Em se tratando de possíveis conflitos entre o interesse público representado pela arrecadação do Fisco e garantias individuais do cidadão contribuinte, não seria então absurdo nalgumas destas situações questionar a mencionada preponderância do interesse público sobre o interesse particular. Uma dúvida daí decorrente seria quanto à correição ou não de levar a defesa da supremacia do interesse público às últimas conseqüências, a ponto de fazer prevalecer uma cobrança de tributo que ofendesse flagrantemente princípios constitucionais tributários expressos em verdadeiros direitos do contribuinte, apenas sob a alegação de que a não-arrecadação dos recursos daí oriundos colocaria em xeque o interesse público da preservação da

---

[186] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério.* Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002;
[187] Ob. cit.;
[188] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004, p. 104;
[189] ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil.* Madrid: Editoral Trotta, 1999;

arrecadação de receita tributária. O questionamento parece encontrar algum fundamento.

Mais uma vez cabe a ponderação no sentido de que os chamados princípios constitucionais tributários, porque constitucionais, estão a expressar valores e direitos reconhecidos pelo Constituinte e que devem nortear a estruturação e a atuação do Estado brasileiro. Ora, em se tratando de uma República, quer parecer que a isonomia é decorrência lógica, a partir do que a adequação dos tributos, particularmente os impostos aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva é absolutamente necessária, utilizando-se para tanto de outros sub-princípios, chamados por alguns de técnicas ou de instrumentos de efetivação do tratamento tributário isonômico: tais são a progressividade e a seletividade de alíquotas. De outro lado, em se tratando de Estado Democrático no qual se consagra a representação popular, parece então que a vedação da instituição de tributos sem prévia disposição de lei é conseqüência lógica. Da mesma forma, sendo tal Estado Democrático estruturado sob a forma de Federação, a repartição de competências tributárias mediante a atribuição de competências privativas aos entes federados constitui-se em outra decorrência lógica.

Em reforço a tal entendimento seria importante desvendar o que está por trás das chamadas garantias do contribuinte, qual o fundamento para sua existência e previsão inclusive em sede constitucional. Quer parecer que o valor protegido pelo Constituinte foi a segurança jurídica do cidadão e a dignidade do mesmo enquanto integrante da sociedade e co-responsável pelo financiamento dos gastos estatais, financiamento este que incide justamente sobre os bens e rendas integrantes de seu patrimônio, os quais não poderiam ser agredidos, confiscados e espoliados diante de simples conveniência arrecadatória.

Nesta passagem, oportuno mencionar que aquilo que parece estar mais presente é a dimensão negativa dos Princípios Constitucionais Tributários quando impõem vedações, proibições ao Estado. Tal aparência tem uma explicação lógica, porquanto tais normas principiológicas dirigem-se ao legislador na medida

em que visam pautar a atuação deste quando limita a liberdade e a propriedade do contribuinte por meio dos tributos instituídos. Todavia, como bem exposto por Humberto Ávila[190], não se pode desconsiderar também a dimensão positiva dos Princípios Constitucionais Tributários quando determinam o agir, determinam a atuação estatal a fim de realizar e efetivar direitos fundamentais do cidadão contribuinte e diretrizes reconhecidas pelo próprio Constituinte como fundamentais, tais como: a) o estímulo à atividade cooperada; b) o desenvolvimento regional; c) a implementação e o desenvolvimento de uma política que vise adequar o uso do solo urbano; d) a correta mensuração das diferenças econômico-contributivas daqueles sujeitos à incidência das exações tributárias etc.

Arrisca-se neste ponto a ponderar a presença de normas decorrentes de princípios constitucionais tributários mesmo fora do marco geográfico do chamado Sistema Tributário, compreendido entre os artigos 145 e 162 da Constituição Federal de 1988. Constituem-se em exemplos disso o artigo 182, parágrafo 4º afeto à política urbana e que legitima a progressividade de alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o artigo 194, V relativo à eqüidade no financiamento do Regime Geral de Seguridade Social e o artigo 170, VI afeto à preservação do meio-ambiente mediante a possibilidade de tratamento diferenciado aos agentes produtores que causam impactos ambientais. Em face disso, e objetivando não perder o foco do trabalho, mister então averiguar quais são estas garantias e como se expressam na Ordem Constitucional pátria.

3.2) Legalidade e garantias constitucionais tributárias:

Muito tem sido escrito sobre as chamadas garantias constitucionais tributárias devido às suscetibilidades que o tema comporta. Porém, em termos científicos faz-se relevante proceder a uma exposição quanto a seu

[190] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004, p. 22;

significado dentro do positivismo atual, situando os principais instrumentos de expressão de tais garantias. As enunciações formuladas abaixo poderiam até ser criticadas em face de expressarem temas básicos do direito tributário e que portanto não teriam cabimento num estudo jus-científico como este, a par de seu escopo dogmático. Todavia, considerando a ligação próxima que existe entre os chamados princípios constitucionais tributários e a repartição de competências legislativas, inclusive tributárias, estruturada pela Constituição Federal de 1988, parece senão necessário, ao menos conveniente tratar do assunto.

A par da repartição de competências tributárias entre os Fiscos federal, estadual e municipal, estruturada pelo Constituinte brasileiro de 1988 e que para alguns constitui também efetivamente garantia do contribuinte, são os princípios constitucionais tributários enumerados logo no início do Sistema Tributário Nacional que respondem pela garantia em favor dos contribuintes diante do Poder Público arrecadador. Tais princípios enquanto normas jurídicas possuem sim densidade suficiente para impor restrições ao Estado, restrições estas com eficácia plena e aplicabilidade imediata conforme a lição de José Afonso da Silva[191], haja vista não se tratar de normas meramente programáticas. Constituem verdadeiras barreiras erguidas contra a voracidade fiscal do Estado brasileiro, as quais visam estabelecer parâmetros mínimos para a instituição e a cobrança de tributos, protegendo e preservando a segurança jurídica dos cidadãos. A propósito de sua coexistência conjunta e sistemática quer parecer equivocado pretender estabelecer uma ordem hierárquica entre os mesmos, inexistindo inclusive diferença hierárquica diante de outros princípios constitucionais não necessariamente aplicados diretamente ao âmbito tributário, embora com impacto sobre ele, tais como a liberdade de iniciativa, a função social da propriedade e o direito de fiscalização da atividade privada pelo Estado. É justamente o conjunto de tais princípios que constitui o chamado Sistema Constitucional Tributário.

---

[191] SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais.* 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

Consoante ensina Geraldo Ataliba[192] o sistema será coerente na medida em que todos os princípios abrigados dentro de si convivam harmonicamente e sejam respeitados pelas demais normas que vêm logo abaixo. A seguir a transcrição das palavras do referido autor:

> ...O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

O Sistema Constitucional Brasileiro difere de alguns outros existentes mundo afora, tal como o alemão. Consoante retratado por Humberto Ávila[193], na Alemanha o sistema tributário é representado como historicamente aberto, pois a Lei Fundamental daquele país não contém orientações e limitações prévias em relação ao conteúdo das normas tributárias instituidoras de exações dirigidas aos contribuintes, entendendo-se como sistema aberto por captar e receber as construções e desenvolvimentos da Ciência do Direito e da jurisprudência.

No Brasil, todavia, há a enunciação expressa de diversos princípios afetos à seara tributária. São estes princípios constitucionais tributários que orientarão toda a exegese afeta às normas instituidoras de inovações na ordem tributária pátria, seja criando novos tributos, seja alterando o regime de aferição e

---

[192] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: RT, 1968.

[193] Ob. cit., p. 445: *"O Sistema Tributário Alemão é representado também como um sistema historicamente aberto. Como já foi dito anteriormente, a Lei Fundamental não contém nenhuma orientação prévia expressamente determinada quanto ao conteúdo da legislação tributária. Das normas constitucionais podemos derivar apenas o conceito de imposto e os conceitos dos impostos individuais: se os arts. 105 e 106 da LF se referem a determinadas espécies de tributos, eles não absorvem a configuração dos impostos historicamente determinados. 'A Lei Fundamental inclui na sua hipótese de incidência 'imposto' um conceito jurídico cujo perfil foi tradicionalmente estabelecido pela definição legal do parágrafo 1 do Código Tributário do Reich de 1919, declara Kirchhof. Vogel afirmou igualmente: 'Por essa razão a correlação a um tipo exige uma contemplação comparativa abrangente dos paradigmas (Vor-Bilder) existentes do tipo. Sempre remanesce um resíduo último de insegurança; nessa medida a correlação ao tipo produz um efeito constitutivo.*

Se partirmos dessa definição, o Sistema Tributário Alemão pode ser caracterizado como sistema histórico aberto: o conceito de tributo, os conceitos dos impostos individuais e os limites da tributação não são determinados expressamente pela Constituição, mas foram constatados pela Ciência Jurídica e pela jurisprudência, ao longo da história e, como tais, incorporados à Constituição."

apuração daqueles já existentes. O legislador infra-constitucional enquanto destinatário imediato das normas consubstanciadas em tais princípios deve observar a todas elas ao fazer atuar a competência tributária, sob pena de que o produto legislado seja contaminado com vícios materiais e formais de invalidade. Da mesma forma, tomando como parâmetro as regras constitucionais referentes à divisão de competências tributárias, sempre que ofendidas, ainda que de modo dissimulado pelo legislador da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios, haverá vícios de invalidade no resultado do labor legislativo, o que pode – aliás, deve – ser questionado perante o próprio Poder Público.

O tema é desenvolvido de modo ímpar por Ruy Barbosa Nogueira[194] ao dispor sobre os limites a que estão sujeitas todas as ordens de poder – federal, estadual e municipal – quando fazem uso da prerrogativa de instituir e cobrar tributos. Quer-se com isto compreender a atividade tributária como uma prerrogativa do Estado, dir-se-ia até como uma necessidade do Estado soberano, mas que está sujeita ao respeito de normas maiores decorrentes dos chamados princípios constitucionais tributários em face de sua relevância no ordenamento. Qualquer ofensa a alguma destas normas maculará de vícios insanáveis a inovação legislativa.

A primeira garantia à segurança jurídica dos contribuintes consubstanciada sob a forma de princípio constitucional tributário é o chamado **Princípio da Legalidade Tributária**. A reserva de lei para a instituição e aumento de tributos decorre da consagração da idéia de legitimidade, a qual deve nortear o

---

[194] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 14ª ed, 1995, p.119: "... *Sendo no regime federativo vários os entes políticos, poderiam todos instituir, indiferentemente, esses tributos? É evidente que não, pois causaria conflitos, sobreposições, enfim o caos tributário.*
"Em razão da soberania que o Estado exerce em seu território, dentre outros po deres, tem ele o poder de tributar. Porém, no Estado democrático de direito, onde todo o poder emana do povo, cabe aos constituintes como representantes deste juridicizar o exercício do poder, de tal sorte que, no caso da tributação, o poder de tributar se convola em direito de tributar, ou seja, no caso da Federação,c Ada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para o qual recebeu da Constituição a respectiva competência, competência esta que terá que ser exercida dentro das limitações do poder de tributar. Observe logo o aluno que o capítulo do Sistema Tributário Nacional estatui, na seção I, dos princípios gerais, na seção II, das limitações do poder de tributar e a seguir especifica em espécie os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

exercício da competência tributária. Significa dizer que, aqueles a serem onerados com o tributo devem concordar expressa ou tacitamente com referida imposição. Em respeitando-se tal ideal, o tributo poderá ser considerado legítimo, embora não haja sinonímia entre os conceitos de "legalidade" e "legitimidade". Apesar disso, decorre daí a idéia de aprovar um texto de lei autorizando a cobrança de uma dada obrigação tributária já que em razão da representatividade, vigente nos regimes democráticos em que os cidadãos elegem representantes para o fim de definirem quais serão as normas jurídicas que regulamentarão os comportamentos, a reserva de lei funciona como fonte de legitimidade, ainda que haja críticas e questionamentos quanto à efetiva legitimação dos legisladores em face das distorções dos sistemas contemporâneos de representação popular. A idéia de legalidade surge juntamente com o Estado de Direito e ganha peso com a transformação deste em Estado Democrático de Direito[195], o qual impõe não apenas um procedimento específico para formação e aprovação da norma legal, mas determina também a necessidade desta norma ser legítima e atender aos anseios e necessidades da coletividade.

Entretanto, observe-se que a edição da Magna Carta inglesa do ano de 1215 costuma ser lembrada como o marco histórico da legalidade tributária, ocasião na qual os barões do reino da Grã-Bretanha impuseram o respeito a tal documento ao rei João Sem Terra, obrigando que este obtivesse a prévia autorização dos barões para exigir-lhes qualquer tributo. Esta a origem histórica do princípio, sempre lembrada pela doutrina. Obviamente a configuração que o princípio possui hoje é distinta daquela época. Os moldes não são os mesmos, o contesto é outro, mas a idéia continua sendo muito próxima da original: a anuência dos obrigados em relação à obrigação nova a ser imposta, ainda que tal concordância se expresse de modo indireto através de decisões tomadas pelos representantes dos contribuintes.

---

[195] CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, pp 104 e ss;

A lei é genérica na medida em que expressa a vontade de toda a comunidade. É ato normativo primário como lembra Carrazza[196]. Uma vez obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova de modo inaugural a ordem jurídica. Editada a lei pelos representantes da sociedade, decorre daí um cerceio à liberdade e à propriedade de seus membros, visando, em tese, ao bem comum. Todavia, o interesse coletivo presente na busca pelo bem comum passa por prévia aprovação legislativa da norma que inova na ordem tributária, seja para impor um novo tributo, seja para alterar a sua sistemática arrecadatória, seja ainda para isentar do seu recolhimento, beneficiando a alguns contribuintes. Para conquistar tal bem comum, cada integrante da sociedade abdica de uma parcela de sua liberdade – não poderão fazer o que é vedado por lei e deverão fazer o que é obrigatório, imposto por um texto de lei – e de sua propriedade, até porque ser contribuinte não significa outra coisa senão ceder à coletividade, representada pelo Estado Fiscal, uma parcela de renda ou patrimônio, sempre de modo direto ou indireto, vale dizer mediante a entrega de uma parte dos acréscimos (ingressos) no patrimônio do particular ou através da entrega de uma parcela dos dispêndios, dos gastos destes mesmos particulares. Contudo, para tanto haverá em regra a necessidade de lei, entendida como ato normativo privativo do Poder Legislativo, único com o poder de coação suficiente para impor-se de modo inequívoco e imperativo.

Luiz Otavio de Oliveira Rocha e Marco A. Garcia Baz[197] afirmam em sua obra que independentemente do conteúdo de justiça da lei, ela hoje se apresenta com um valor ínsito de poder de coação, desde que emanada da fonte legislativa autorizada a editá-la.

Já Paulo de Barros Carvalho[198] ressalta o objetivo primordial do direito, qual seja, normatizar a conduta, para o que são criados direitos e os correlatos deveres, donde então num Estado de Direito está presente a diretriz da

---

[196] Ob. Cit.,, p. 154;
[197] Rocha, Luiz Otavio de O. e Baz, Marco A. Garcia. Fiança e liberdade provisória. São Paulo: RT. 2ª ed. 2000, p.38;
[198] Ob. cit., p. 151;

legalidade enquanto estipuladora de limites objetivos e de parâmetros seguros para o estabelecimento tanto dos direitos quanto dos correspondentes deveres. Assim, se o tema tributário está diretamente associado a uma relação jurídica da qual decorrem direitos e deveres recíprocos entre o Fisco e o contribuinte, quer parecer livre de dúvidas a necessidade de que a instituição dos tributos, enquanto objeto que liga os dois sujeitos de direito envolvidos deva necessariamente ser reservada à lei formal. Com efeito, é a lei o instrumento necessário para a inovação no mundo jurídico em geral, e no direito tributário em particular. De acordo com os parâmetros definidos na Constituição Federal de 1988 tal lei é aquela resultante do rito ordinário, salvo hipóteses de exceção previstas na própria Carta Magna, nas quais surge a necessidade de lei complementar, o que ocorre em hipóteses restritas: a) definição de normas gerais em matéria tributária; b) resolução de conflitos de competência; c) regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar; d) instituição de empréstimos compulsórios; e) instituição de impostos residuais federais; f) instituição de contribuições sociais residuais; g) estabelecimento de critérios especiais de tributação para minorar os desequilíbrios de concorrência.

Observe-se que a partir do Princípio da Legalidade Tributária podem ser extraídas diferentes normas, consoante apontado por Humberto Ávila[199]: a tipicidade tributária, a proibição de regulamentos independentes e a proibição de delegação normativa do Poder Legislativo para o Poder Executivo.

Assim, a propósito do Princípio da Legalidade Tributária, parece criticável a veiculação de normas tributárias, em especial para instituir ou aumentar tributos, mediante leis delegadas a teor da vedação de delegação ao Executivo de competências exclusivas do Congresso Nacional, conforme previsão constitucional expressa[200], o que leva à possibilidade de argumentar no sentido de que as leis delegadas que veiculem matéria tributária serão inválidas. Daí falar-se em "estrita legalidade tributária", consoante repetição especial feita pelo artigo 150,

---

[199] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22;

[200] Conforme artigo 68, parágrafo 1o. da Constituição Federal de 1988;

I da Constituição de 1988 a par da enunciação inicial e genérica do Princípio da Legalidade no artigo 5º, II da Carta Magna.

Em face da reserva de lei, alguma dúvida suscitaria a veiculação de normas tributárias através de medidas provisórias. A propósito do assunto, a doutrina se ocupou desde a promulgação da Constituição de 1988 em asseverar os limites para o uso das medidas provisórias, instituto importado da Itália cujo regime de governo é parlamentar, conforme detalhado por Clélio Chiesa[201].

Sobre o assunto, Clèmerson Merlin Cléve[202] aborda as nuances da medida provisória no Brasil, apontando as diferenças de peso que decorrem da distorção de sua utilização no regime brasileiro, conforme transcrito a seguir:

> No que pertine à disciplina constitucional do ato normativo de urgência, no Brasil e na Itália, as diferenças mais significativas resumem-se (i) ao tempo de eficácia, (ii) à definição dos pressupostos habilitantes, (iii) à atuação normativa do Parlamento na hipótese de não conversão em lei formal (livre ou vinculada), (iv) à caracterização do momento da apresentação da medida ao Legislativo para efeito de conversão e, finalmente, (vi) ao órgão constitucional dotado de competência para adotá-la.

É bem verdade que a Emenda Constitucional 32/02 alterou significativamente a sistemática constitucional das medidas provisórias, o que aliás impõe uma divisão no exame de sua adoção em matéria tributária. No período que antecedia à promulgação de tal emenda, a doutrina era quase unânime no sentido de não admitir a possibilidade de medida provisória instituir ou aumentar tributos. Após o advento da mencionada emenda, por força da nova redação do artigo 62, parágrafo 2º da Constituição de 1988[203], passou-se a admitir a veiculação de normas tributárias pelo instrumento normativo em questão, embora sejam defensáveis algumas limitações, quais sejam: a) a Emenda 32/02 somente permitiu a instituição e/ou aumento, via medidas provisórias, de impostos, persistindo a vedação no que se refere às demais espécies tributárias; b) em face da necessidade de observância do

---

[201] CHIESA, Clélio. *Medidas provisórias – O regime jurídico constitucional.* Curitiba: Juruá, 1996;
[202] CLÉVE, Clèmerson Merlin . *Medidas provisórias.* 2. ed. São Paulo: Max Limonad., 1999, p. 41;
[203] *"Art. 62, parágrafo 2 º – Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada".*

princípio da anterioridade, por parte da medida provisória quando de sua conversão em lei, sob pena da impossibilidade da cobrança do imposto no ano seguinte, torna-se inútil a utilização de tal instrumento, posto desconstituído o requisito da urgência; c) ainda que superados os dois limites anteriores, a possibilidade de utilização da medida provisória para veicular norma tributária deu-se em razão de norma decorrente do chamado Poder Constituinte Derivado, o que em princípio teria ofendido a cláusula pétrea consubstanciada no artigo 60, parágrafo 4º, IV da Constituição Federal de 1988, à vista da ofensa direta à estrita legalidade tributária, reconhecida como garantia individual do cidadão contribuinte.

Sobre a expansão da atuação legiferante do Poder Executivo são oportunas as observações de Victor Uckmar[204] no sentido de que em razão da dinâmica do mundo moderno, do aumento constante das necessidades públicas e da demanda por respostas rápidas do Estado, é o Executivo o poder mais preparado para agir em momentos de urgência, o que em tese, poderia resultar na desconstituição da rígida aplicação da legalidade tributária. Entretanto, referida racionalidade dinâmica do Executivo não pode ser levada ao extremo de desconsiderar o exercício da competência tributária como matéria privativa do Legislativo, órgão no qual efetivamente estão representados os interesses conflitantes de toda a sociedade. Ao Executivo cabe por assim dizer, uma função meramente regulamentadora, já que não poderá instituir nenhum direito que já não o tenha sido mediante lei, nem tampouco impor obrigações que já não existam por força de imposição legislativa.

---

[204] Uckmar, Victor. *Direito constitucional tributário.* São Paulo: Malheiros. 2ª ed. 1999. p.39. *"A atribuição aos órgãos legislativos da competência para ditar normas em matéria tributária deveria significar – seguindo rigidamente o princípio da separação dos Poderes – a exclusão de todo e qualquer poder normativo por parte do Executivo. Porém, a experiência demonstra que os Parlamentos não têm a possibilidade – seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores – de exercer por inteiro a função legislativa que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior freqüência e amplitude, ao Executivo.*
'No que concerne à matéria tributária – sendo, como foi visto normalmente reservada, por disposição constitucional, aos órgãos legislativos – o Poder Executivo, via de regra, pode emanar disposições com eficácia legislativa só na medida em que explicitamente autorizado por uma norma primária. Tais ordenamentos prevêem que o Poder Executivo – embora sob o estreito controle dos órgãos parlamentares – emane disposições com eficácia de leis formais."

A lição de Aliomar Baleeiro[205] também é importante:

> ... se não figurasse na Constituição o princípio da legalidade, o Executivo de si forte, estaria duplamente couraçado na celeridade assegurada regimentalmente à discussão e à votação do orçamento, que autorizaria as despesas, ao passo que a revogação das leis de impostos estaria subordinada a todos os percalços e protelações da entrosagem parlamentar de rotina. Daí a importância política da regra pela qual o orçamento deverá conter autorização não só para as despesas senão também para cada receita. Se a autorização fosse exigida apenas para as primeiras, a lei de meios, em relação às receitas, não passaria de mero quadro contábil ou de palpite estatístico sem qualquer expressão política, jurídica ou prática.

Considerados os argumentos acima, o fato é que o Princípio da Legalidade Tributária impõe limitação grave e substancial ao Fisco, impedindo-o de instituir, aumentar e cobrar ou exigir tributo sem que tenha havido lei autorizativa. Ocorre que as garantias do contribuinte se expressam por outros princípios que atuam conjuntamente, complementando o rol em defesa da segurança jurídica. Dentre tais princípios, destacam-se a **Irretroatividade Tributária,** a **Anterioridade Tributária** e a **Anterioridade Nonagesimal.**

Tomando como ponto de partida a necessidade de proteger o contribuinte de eventuais abusos passíveis de serem cometidos pelo legislador infra-constitucional nas ocasiões em que este institui efetivamente os tributos conforme permissivo constitucional, o que por força do Princípio da Estrita Legalidade só pode se dar mediante a edição de lei, assim entendida como ato normativo votado e aprovado no seio do Órgão Legislativo competente, percebe-se a importância de impor mais alguns limites à atribuição criativa do Poder Público, o qual mesmo diante da obrigação de respeitar a legalidade, ainda assim poderia surpreender o contribuinte de modo a produzir ônus e lesões patrimoniais irreparáveis. A fim de evitar tais efeitos é que foram impostas outras barreiras contra o poder tributário estatal, tais como o **Princípio da Irretroatividade Tributária**, em razão do qual as leis que veiculam matéria tributária, em especial aquelas que criam novas espécies

---

[205] BALEEIRO, Aliomar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1999, p. 840;

de tributos ou que procedem a aumentos nos valores das espécies já existentes ou alteram suas sistemáticas de apuração de modo a impor novos ônus aos contribuintes devedores, não podem produzir efeitos em relação às situações e aos fatos jurídicos ocorridos antes de sua publicação, sob pena de nulidade absoluta. Com efeito, referido princípio, previsto expressamente no artigo 150, III, "a" da Carta de 1988 estabelece uma regra a ser seguida pela legislação tributária, regra esta que deve ser respeitada indistintamente pelo legislador infra-constitucional, seja ele o federal, o regional ou o local.

Seu fundamento está assentado na lição notória de que a lei não pode ter efeito retroativo para o fim de prejudicar e onerar a situação daqueles sujeitos à sua aplicação. Isto ocorre não somente em matéria tributária, mas em todas as demais, em especial em matéria penal. Justamente em face disso cabe aqui a menção a um certo paralelismo entre o direito tributário e o direito penal, porquanto também neste a lei não poderá ter efeito retroativo para o fim de prejudicar o réu. Assim, uma lei nova que tipifique uma conduta até então indiferente à responsabilização penal como crime, ou que aumente os limites mínimos e máximos da pena imposta a dado crime ou ainda que altere o regime de cumprimento da pena para outro mais gravoso ou que restrinja direitos como a suspensão condicional da pena, somente poderá produzir efeitos a partir de sua publicação, sem qualquer possibilidade de ser aplicada para fatos anteriores. Também é assim no direito tributário. Oportunos os comentários da professora Maria Helena Diniz[206] nos seguintes termos:

> Poder-se-ia dizer que, axiologicamente, a irretroatividade das normas teria por objetivo a segurança jurídica, que exige que as situações criadas sob o amparo de uma lei não sejam alteradas por outra posterior. Logo, a retroatividade apresentaria caráter excepcional. A irretroatividade está consubstanciada na Constituição (art. 5º, XXXVI), limitando, em certas hipóteses, o intérprete, o legislador e o órgão judicante. Assim sendo, as leis que estabelecem comandos que alcançam o passado serão tidas como inconstitucionais, se ferirem as restrições impostas.

---

[206] DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos.* São Paulo: Saraiva, 5ª ed., 2001, p.55;

Deste modo, em se tratando especificamente da irretroatividade da lei tributária, não bastaria a nova norma vir consubstanciada em lei, nem tampouco se adequar também à regra da anterioridade sobre a qual tratar-se-á logo em seguida. As normas instituidoras ou majoradoras de tributos, bem como aquelas impositivas de novos ônus aos contribuintes devem ainda, necessária e imperativamente, ter caráter irretroativo. Sobre o tema, convém transcrever a lição do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho[207] nos termos seguintes:

> É preciso, como nunca, fixar o real alcance dos princípios basilares que respaldam o exercício do poder de tributar e garantem os direitos dos contribuintes: a) o princípio da legalidade; b) o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício de sua aplicação; c) o princípio da irretroatividade da lei tributária, a não ser para beneficiar. Os princípios jurídicos da legalidade, seja formal, seja material (tipicidade), anterioridade e irretroatividade da lei tributária encontram justificação singela e promanam diretamente da experiência dos povos (...). O princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei.

Isto garante aos contribuintes a prerrogativa de não serem surpreendidos diante da tributação *a posteriori* de fatos ocorridos antes, o que implicaria numa lesão a direitos adquiridos e/ou a atos jurídicos perfeitos e acabados, o que por si só já estava preservado na própria enunciação de direitos e garantias individuais no artigo 5º da *Lex Máxima.* Parafraseando o mesmo Sacha Calmon Navarro Coelho[208], a adequação à legalidade e à irretroatividade acarreta três efeitos de suma importância, quais sejam: a) assegura-se aos governados tranqüilidade, confiança e certeza quanto à tributação; b) assegura-se ao governo o respeito dos governados; c) os rumos pela política tributária acabam sendo compartilhados entre o Governo e o Parlamento, o que é natural e salutar em Estados Democráticos de Direito.

Não é somente a irretroatividade que tem por função complementar e qualificar a estrita legalidade tributária. Também **os Princípios da**

---

[207] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário.* Rio de Janeiro: Forense. 3ª ed., 1999, p. 194;
[208] Ob. cit., p. cit.;

Anterioridade Genérica e da **Anterioridade Nonagesimal**, os quais cumprem ao mesmo tempo a função de regras, conforme lição de Humberto Ávila[209] na medida em que impõem uma forma de agir ao legislador, cumprem tal mister. Tais princípios têm sua matriz no artigo 150, III, "b" e "c" da Constituição Federal de 1988[210]. Constituem em verdade, decorrências da estrita legalidade tributária sob a forma de limitações mais sutis ao uso da competência para impor tributos. Ainda que respeitados os Princípios da Legalidade e da Irretroatividade seria possível imaginar diversas situações nas quais a segurança jurídica do contribuinte restaria abalada, justamente diante da falta de um lapso temporal hábil para que este re-planejasse suas atividades, re-programasse seus gastos e, eventualmente alterasse seus investimentos de acordo com a nova carga tributária decorrente dos novos ônus impostos pelas normas tributárias veiculas em leis, ainda que sem efeito retroativo. Neste sentido, os contribuintes ainda não estariam completamente protegidos de abusos oriundos da voracidade fiscal. Tais riscos constituem o fundamento embasador da anterioridade legal, princípio segundo o qual não basta que o ônus fiscal seja veiculado em lei, nem tampouco que tal lei não possa produzir eficácia em relação a fatos anteriores a sua publicação; guardada a regra da anterioridade, tal lei deve ser aprovada e publicada num exercício financeiro, ficando sua eficácia diferida, postergada, até o próximo exercício, pelo que não se confundem os anos da publicação e da exigência.

Assim, aprovada e publicada num determinado exercício fiscal, a lei instituidora de um tributo ou majoradora de outro já existente, ou ainda impositiva de novos deveres fiscais, somente produzirá efeitos a partir do exercício seguinte em face do princípio da anterioridade tributária constante do artigo 150, III, "b" da Constituição da Rep ública; tal princípio somente não terá aplicação naquelas hipóteses relativas às contribuições sociais, conforme preceituado no artigo 195, § 6º

---

[209] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004;

[210] *"Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... III – cobrar tributos: ... b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea 'b';"*

da Magna Carta, no caso dos impostos chamados extrafiscais, cujos objetivos são distintos dos meramente arrecadatórios, a teor do artigo 150, §1º da mesma Constituição Federal, no imposto extraordinário de guerra cuja competência está elencada no artigo 154, II da Constituição de 1988 e finalmente no empréstimo compulsório legitimado pelo artigo 148, I do Texto Constitucional brasileiro.

Trata-se de alteração diante do até então presente Princípio da Anualidade, segundo o qual a criação do tributo dar-se-ia mediante lei publicada em determinado ano, devendo estar prevista e autorizada também na lei orçamentária anual, cujo projeto e mensagem de encaminhamento são dirigidos ao Legislativo no máximo até o final do mês de agosto, o que possibilitava então que os contribuintes tomassem conhecimento em fins de agosto acerca da criação de novo tributo e de sua exigência a partir de janeiro do ano vindouro. Ocorre que diante da substituição do Princípio da Anualidade pelo Princípio da Anterioridade, tal garantia viu-se reduzida, posto que muitas foram as inovações legislativas no sentido de elevar alíquotas, aumentar bases de cálculo e impor novos deveres mediante leis publicadas nos últimos dias de um ano com eficácia já a partir dos primeiros dias do ano seguinte. De toda a forma, a questão alterou-se um pouco diante da Emenda Constitucional 42/2003, consoante exposição a seguir.

A respeito do assunto, as perguntas que se impõem referem-se ao motivo que levou a criação de referido princípio? Por que se ocupou o Constituinte em dispor sobre a anterioridade para fins tributários? Qual seu escopo? – Ora, a anterioridade foi criada em face do objetivo de reforçar, ainda que minimamente, o ideal de segurança jurídica colocado à disposição dos contribuintes, impedindo que a elevação da carga tributária (criação de tributo novo ou aumento de outro já existente) pudesse atingi-lo imediatamente, impossibilitando pois, o planejamento e a re-programação de suas finanças nos âmbitos empresarial, profissional, doméstico, familiar, lúdico etc.

Como já acima referido, o tributo é obrigação necessariamente instituída por ato privativo do Poder Legislativo, devendo expressar-se em moeda

corrente e não sancionar o cidadão-contribuinte. Será então que não haveria algo de punitivo no fato de surpreender os contribuintes durante a vigência do exercício financeiro com a notícia de que um novo dever, um novo ônus, um novo impacto patrimonial negativo decorrerá imediatamente em face de norma veiculada em lei de natureza tributária, ainda que tal norma não se imponha a fatos anteriores à sua publicação? Parece que estar-se-ia punindo de certa forma a iniciativa empresarial, bem como o cidadão-contribuinte, obrigando-o nalgumas situações a abandonar a aquisição de um novo automóvel, ou a adiar a viagem de férias ou outra aquisição desejada. Pouco confortaria o contribuinte saber que referida lei não poderia incidir sobre fatos já realizados, sobre situações já constituídas, caso imediatamente após a publicação da lei, já passasse a dever o novo tributo sem o transcurso de uma "carência" mínima.

Especificamente sobre a anterioridade tributária, é oportuna a lição de Hugo de Brito Machado[211]:

> ... o princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida (art. 150, III, b). Anterioridade é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao exercício financeiro no qual o tributo é cobrado. Irretroatividade quer dizer que a lei há de ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado, ou majorado.

É justamente com o escopo de proporcionar aos contribuintes um tempo mínimo para re-programar suas atividades, re-planejar sua atuação, rever seus gastos e investimentos que existe a anterioridade tributária. Ocorre que a par da necessidade de adequação e respeito à anterioridade, vários foram os exemplos na história recente do direito tributário brasileiro de inovações legislativas que enfraqueceram consideravelmente a segurança jurídica dos contribuintes, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas. Muitas foram as discussões até que a Emenda Constitucional 42/2004 procedeu à uma complementação a tal princípio, criando a chamada **Anterioridade Nonagesimal,** conhecida também como

[211] Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 13ª ed., 1998, p. 368;

Noventena, a qual passou a integrar o Texto Constitucional, presente que está no artigo 150, III, "c" da Carta de 1988. Em razão de tal princípio, toda a inovação legislativa sobre matéria tributária que signifique a exigência ou o aumento de tributos demandará não apenas a aprovação em via legislativa, a vedação de efeito retroativo e o respeito à Anterioridade. Ainda será premente que entre a data da publicação da lei e a data a partir da qual seja exigível a nova exação, tenha transcorrido um período mínimo de noventa dias.

Observe-se também que não se trata de norma idêntica àquela que tem valia em relação às contribuições sociais, presente no artigo 195, parágrafo 6º da Constituição de 1988, porquanto em relação a estas é possível que a publicação da lei instituidora de novos deveres e sua exigência dêem-se no mesmo exercício financeiro, desde que entre uma e outra transcorra o ínterim de noventa dias; já em relação à regra geral presente no artigo 150, III, "c" da Constituição da República Federativa do Brasil vigente, a publicação deve dar-se num ano e a exigência no ano seguinte; entre os dois marcos temporais ainda surge a obrigação cumulativa de que transcorra o prazo de noventa dias. Estão excepcionados de tal regra alguns tributos em face do escopo extrafiscal (impostos sobre operações financeiras, câmbio, seguro, importações e exportações) consoante bem destacado por Francisco Pinto Rabello Filho[212]. A desnecessidade de adequação ao Princípio da Anterioridade também se aplica ao empréstimo compulsório cuja criação legitimar-se por situação de calamidade pública ou de guerra externa e ao imposto extraordinário de guerra. Já a desnecessidade de adequação específica ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal aplica-se aos tributos definidos no parágrafo primeiro do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, constituindo tais hipóteses as únicas possíveis segundo o mencionado autor, porquanto em sua opinião não teria validade a definição de outra(s) hipótese(s) em eventual Emenda Constitucional[213].

---

[212] RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O Princípio da Anterioridade da lei tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 112;
[213] Ob. cit., p. 119;

Com vínculos diretos à forma republicana de Estado, os Princípios da Anterioridade Genérico e da Anterioridade Nonagesimal buscam a realização de outro princípio ou valor fundamental, em especial em Estado que pretende ser Democrático e de Direito. Trata-se do Princípio da Não-Surpresa, nota característica em regime que não admite constrangimentos, invasões, assaltos e ofensivas repentinas ao patrimônio e à propriedade dos particulares. Se é verdade que o direito de propriedade embora seja fundamental não é absoluto, cedendo diante de justificativas previamente autorizadas pelo Constituinte, tais como a necessidade pública, a utilidade pública, o interesse social etc, por outro lado não se pode corroborar tributação imediata e repentina, ainda que autorizada em lei, diante do que a própria Constituição arma o contribuinte de meios para defender possíveis lesões a seu patrimônio: é o caso dos Princípios da Irretroatividade, da Anterioridade, da Noventena, do direito de ação e da própria Jurisdição Constitucional, seja através do controle difuso seja através do controle concentrado.

Em última análise, é posta à disposição do contribuinte uma gama considerável de garantias protetivas de seu direito à adaptação aos novos custos e deveres tributários e fiscais decorrentes de alteração discricionária, porém não arbitrária, da legislação, o que implica o estabelecimento de um certo equilíbrio entre os direitos do Estado arrecadador e as prerrogativas do cidadão contribuinte, até mesmo diante do fato já abordado anteriormente no sentido de que a relação jurídico-tributária consubstancia verdadeira relação de direitos e de deveres recíprocos, não sendo admissível analisá-la como simples relação decorrente de um poder de império do Estado. Assim, ao contribuinte deve ser dado saber, de antemão, com base em que critérios vai pagar o tributo, inclusive aqueles quantitativos (base de cálculo e alíquota) e de que modo poderá fazê-lo.

A par dos aspectos de garantia já abordados, estando-se diante de regime republicano, cujo significado é a impossibilidade de privilégios e discriminações injustificáveis, impõe-se uma adequação da legislação tributária impositiva de deveres, ônus e obrigações, ao **Princípio da Isonomia Tributária**,

decorrente do ideal de igualdade, ideal este a ser alcançado com coerência, haja vista que a igualdade não pressupõe um tratamento absolutamente igual dos contribuintes. A verdadeira isonomia impõe o tratamento desigual aos desiguais na exata medida de suas desigualdades, como é notório, não só no Brasil como em todos os grandes Estados democráticos de direito. Como ocorre com a legalidade, a igualdade encontra fundamento genérico no artigo 5º da *Lex Máxima* que dispõe em seu caput que *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade* .... Sobre a questão são oportunas as palavras de Ricardo Lobo Torres[214] em breve síntese sobre a relevância da igualdade no constitucionalismo, não só brasileiro, identificada inclusive com o próprio Estado Social:

> No direito constitucional brasileiro o princípio da igualdade foi sempre fundamental para a própria legitimidade do Estado de Direito. No constitucionalismo americano o princípio ganhou maior eficácia traduzido na cláusula 'due process of law', que acabou transmigrando para a Constituição Federal de 1988. Na Alemanha a doutrina e a jurisprudência muitas vezes identificam a igualdade com o próprio princípio do Estado Social Fiscal ou do Estado Fiscal.

Costuma-se dividir o Princípio da igualdade em igualdade formal e igualdade material, ou ainda em igualdade na lei e igualdade perante a lei. Considerando não ser este o escopo principal da presente pesquisa, há que se deixar de lado, ao menos por ora, tal distinção e procurar aferir-se a importância e o significado atribuídos constitucionalmente à isonomia. Talvez fosse correto dizer que a igualdade juntamente com a liberdade constituem os grandes valores a serem perseguidos num regime democrático, tendo como pano de fundo a legalidade e a legitimação das normas jurídicas impostas aos cidadãos. Tal é a importância da igualdade, tomada aqui como sinônimo de isonomia, que mesmo quando o Estado exerce atribuições limitadoras da liberdade e até mesmo da propriedade (exercício

[214] Ob. cit., p. 325;

do chamado poder de polícia), há que levar em consideração o tratamento isonômico.

No capítulo que trata do Sistema Constitucional Tributário, o legislador Constituinte houve por bem expressar textualmente – ainda que de modo repetitivo – a referência à isonomia em relação ao âmbito tributário, a teor do que dispõe expressamente o artigo 150, II da Constituição de 1988. Isto expressa a preocupação do Constituinte com o princípio em referência. Com efeito, mais do que justificável o respeito à isonomia, na medida em que obriga-se o legislador ordinário reconhecer as diferenças entre os contribuintes, ofertando-lhes um tratamento diferenciado ao impor as exigências de natureza tributária, em especial quando se está diante dos impostos, espécie tributária que se ocupa basicamente de tributar fatos indicativos de capacidade econômica dos sujeitos tributados. Suponha-se a existência de dois contribuintes com níveis diferenciados de rendas e de gastos, com patrimônios gritantemente distintos. Um primeiro cidadão, com renda por exemplo, equivalente a oito salários mínimos, possuindo três dependentes tais esposa e filhos, pagando aluguel da residência aonde mora com a família e comprometendo quase todo o salário com alimentação, medicamentos e transporte. Já outro contribuinte, hipoteticamente, com renda equivalente a quarenta salários mínimos, sem qualquer dependente e que eventualmente resida em imóvel próprio, proprietário de dois automóveis e que disponha de outras fontes de rendimento tais como aluguéis decorrentes de imóveis locados. Sem dúvida, o tratamento a ser ofertado pela legislação tributária deve ser diferenciado para ambos, porquanto a situação patrimonial e as necessidades de gastos são diferenciadas. É aí que surge a necessidade de aplicar o princípio da isonomia, ou seja, tributá-los de maneira distinta utilizando como parâmetros as diferenças quanto à capacidade contributiva de cada qual.

Isto posto, as leis veiculadoras de normas jurídicas tributárias devem tomar em consideração o tratamento isonômico entre os diferentes contribuintes, vale dizer, ao instituírem tributos e eventualmente estabelecerem

normas cujo escopo seja alterar as sistemáticas de apuração e aferição de impostos e demais tributos, devem ocupar-se de criar instrumentos que permitam um tratamento diferenciado de contribuinte para contribuinte, de acordo com a capacidade econômica de cada qual. Qualquer discriminação que ofenda a isonomia será considerada ilegítima e maculará de inconstitucionalidade a exação. Precisa a lição de J. A. Lima Gonçalves[215]:

> Pois bem, assim entendida a obrigação jurídico-tributária, podemos afirmar que o tratamento diferenciado – discriminatório – que venha ou não a ofender o princípio da isonomia em matéria de tributação estará sempre alojado no objeto da relação jurídico-tributária (afetando, de alguma maneira, o comportamento prescrito e consistente no dever de pagar). "Se o conteúdo da obrigação jurídico-tributária – nascida em conseqüência da subsunção do fato ocorrido (fato imponível) ao antecedente normativo – consiste sempre no dever do sujeito passivo de entregar certa porção de dinheiro ao sujeito ativo, o tratamento diferenciado que possa ser criado entre os sujeitos passivos consistirá sempre na alteração desse conteúdo, agravando-o, suavizando-o ou, até mesmo, extinguindo-o.

É justamente em face das diferenças de capacidade econômica entre os contribuintes que o legislador poderá – em verdade, deverá – atribuir tratamentos díspares visando realizar o máximo possível a isonomia tributária. É a partir daí que legitimam-se isenções, diferimentos, reduções de alíquotas e outras medidas legislativas, as quais tendo em vista critérios discriminadores, atendem aos mandamentos constitucionais relativos à isonomia tributária e à capacidade contributiva. Ressalte-se, contudo, não se tratar de norma meramente programática, na medida em que há um grande número de hipóteses em que seria plenamente defensável a tese de inconstitucionalidade por ofensa à isonomia tributária.

Complementando o Princípio da Isonomia Tributária, e até mesmo possibilitando sua efetiva realização, surgem outros princípios também muito importantes, em especial em relação aos impostos. Trata-se da **Capacidade Contributiva,** da **Progressividade de Alíquotas** e da **Seletividade de Alíquotas.**

Ao se examinar a isonomia, surge necessariamente a lembrança de outra limitação expressa da Constituição em tema tributário, qual seja, a

[215] GONÇALVES. J.A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p.48;

capacidade contributiva, princípio conexo ao da isonomia. Não pode passar despercebida a determinação expressa da Carta Constitucional sobre o assunto, constante do artigo 145, parágrafo 1º da Carta de 1988. De fato, um grande norte que instrumentaliza a aplicação e o respeito da isonomia tributária é fazer uso da competência para instituir e regulamentar tributos com absoluto respeito à capacidade econômica dos sujeitos a serem tributados. Referida capacidade obviamente é variável de acordo com as disponibilidades de renda, o tamanho do patrimônio e o volume de despesas necessárias dos contribuintes. Há aqueles que dispõem de mais recursos; há outros menos privilegiados; há ainda os abastados, mas cujos gastos com saúde e educação comprometem boa parte dos recursos auferidos, além de outros gastos absolutamente essenciais para sua sobrevivência (pessoas físicas). Face a isto, é necessária sensibilidade do legislador ordinário para reconhecer tais diferenças e adotar parâmetros confiáveis a fim de preservar a teleologia da norma constitucional.

A propósito do assunto, Victor Uckmar[216] faz menção à dificuldade na escolha dos critérios e parâmetros que venham a permitir um tratamento isonômico dos contribuintes, respeitando-se suas diferentes capacidades econômicas diante da obrigação de auxiliar no financiamento dos cofres públicos mediante o ingresso de recursos suficientes para: a) suprir as necessidades do Estado em relação à sua demanda por recursos; b) não causar lesão ao patrimônio do contribuinte que o impeça de adquirir o mínimo necessário para sua sobrevivência e

---

[216] UCKMAR, Victor, ob. cit., p.81: *"Quais características devem ter os impostos para que seja respeitado o preceito constitucional que prescreve seu dimensionamento à ´capacidade econômica´ ou ´contributiva´ ?? Tal expressão é uma das mais discutidas, e – não obstante os amplos estudos dedicados ao assunto – não foi ainda dada definição cientificamente satisfatória; pelo contrário, a conclusão a que chegaram os mais conceituados escritores é que se trata de ´expressione Che per se stessa non dice nulla e non reca luce sulla razionalitá dei modi di ripartizione dei tributi´ Alguns consideram uma empty Box. Scotto considera a ´capacidade contributiva´ como um passe-partout que, utilizando com habilidade dialética, pode justificar ou explicar tudo aquilo que se quiser.*
"Apesar do vago significado do referido princípio, dele decorrem algumas conseqüências concretas; antes de tudo – não seria nem mesmo o caso de frisá-lo -, a ilegitimidade de um sistema tributário constituído por impostos distribuídos pro capite, com um montante igual para todas as pessoas. Sendo fora de dúvida que nem todos têm o mesmo grau de riqueza ou pobreza, encontrar-nos-íamos perante uma tributação de igualdade meramente matemática, e não proporcionada à capacidade econômica de cada um dos contribuintes".

de seus dependentes. É certo que, em tese, todos aqueles que se beneficiam direta ou indiretamente das ações estatais, devem contribuir para financiar os gastos públicos.

Ocorre que é difícil conceituar a capacidade contributiva, bem como encontrar seus limites. Em socorro a tal dificuldade convém mencionar a lição de Regina Helena Costa[217] em sua monografia sobre o tema da capacidade contributiva, quando a autora conclui o seguinte:

> O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. O respeito à capacidade contributiva, como regra genérica e fundante do sistema tributário, é princípio de natureza jurídica porque regente das relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Para a autora em comento, trata-se de uma derivação do princípio maior da igualdade, um sub-princípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos. Neste ponto, convém abrir um parêntesis para flexibilizar o princípio em relação a tributos como as taxas, embora corra-se o risco de tal postura científica ser questionada.

Há alguns aspectos importantes que decorrem da capacidade contributiva. Assim, a chamada **progressividade de alíquotas,** prevista de modo expresso para o imposto sobre a renda desde 1988 e agora também para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, como consta do artigo 156, §1º da Constituição por força da Emenda Constitucional nº 29/2000. Aliás, no caso em questão se está diante de verdadeiro princípio, o qual complementa a Isonomia e a Capacidade Contributiva. Objetiva-se com o uso da progressividade de alíquotas do imposto sobre a renda, fazer com que contribuintes que ganham mais paguem mais imposto, não só em números absolutos, mas também em números relativos. Assim, à medida que aumenta a renda, aumenta – ou deveria, em tese, aumentar –

---

[217] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros. 2ª ed., 1996, p. 101;

progressivamente a alíquota do imposto. Infelizmente como no Brasil nem sempre são respeitadas as determinações emanadas da Constituição, observa-se atualmente um total desrespeito ao ideal de progressividade e, por via de conseqüência, aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, ao menos em sede de imposto sobre a renda. O mais curioso é que até o ano de 1988, quando não havia previsão expressa de que tal imposto se ativesse à regra da progressividade, ele efetivamente era progressivo; a partir da atual Constituição, quando passou a ser expressa a determinação dirigida ao legislador ordinário em tal sentido, o imposto perdeu seu caráter de progressividade, possuindo atualmente apenas duas alíquotas no caso da pessoa física.

No caso dos impostos que incidem sobre o patrimônio, em especial o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a progressividade de alíquotas também pode ser utilizada como instrumento de mensuração e aferição das diferenças de capacidade econômica entre os contribuintes, em especial quando o parâmetro a partir do qual se estabeleça tal progressividade seja o valor venal dos imóveis objeto de tributação. Considerando a premissa segundo a qual os proprietários de imóveis com valores mais elevados têm um maior respaldo econômico e patrimonial para suportar a incidência tributária, porquanto presume-se terem maior capacidade contributiva, as leis municipais poderiam aproximar-se dos ideais de justiça fiscal e de efetivação da isonomia criando um sistema de progressão das alíquotas do imposto incidente sobre a propriedade imobiliária à medida que as bases de cálculo respectivas também fossem subindo, consistentes tais bases de cálculo no valor venal dos imóveis. Deste modo quanto maior fosse o valor de um imóvel, maior seria a alíquota do imposto incidente. É verdade que a base da premissa para a utilização da progressividade neste caso consiste numa presunção qual seja, o fato de que contribuintes titulares da propriedade de bens mais caros são dotados de maior capacidade contributiva, o que nem sempre é verdade. Sem desconsiderar o peso da crítica nem tampouco pretender afastar eventuais reprovações à adoção de presunções no âmbito tributário, parece correto interpretar

a progressividade como um importante instrumento para se mensurar ao máximo possível as diferenças de capacidade contributiva e efetivar-se um tratamento isonômico aos contribuintes.

Em relação àqueles impostos que incidem sobre os gastos, sobre os dispêndios posto onerarem a produção e o consumo, e que em regra caracterizam-se pelo fenômeno da translação, assim entendida a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, em face do que se atribuiu aos mesmos um tratamento todo especial na legislação – veja-se o artigo 166 do Código Tributário Nacional, por exemplo – geralmente é utilizado outro princípio, cujo escopo também é, em certa medida, mensurar diferenças de capacidade contributiva, embora tal opinião não seja unânime na doutrina, com o que toma-se a liberdade de discordar-se desde logo. Trata-se do **Princípio da Seletividade de Alíquotas**, obrigatório para o imposto sobre produtos industrializados e segundo alguns opcional para o imposto sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação, conforme se depreende da exegese dos artigos 153, parágrafo 3º e 155, parágrafo 2º, III da Constituição Federal de 1988.

Tal princípio se expressa pela criação em lei de alíquotas diferenciadas em relação aos mais diversos produtos e mercadorias objeto de tributação pelos impostos mencionados. O parâmetro para a utilização de alíquotas diferentes, seletivas, é a essencialidade do bem, assim entendida a sua necessidade e premência para os "contribuintes de fato" – aqueles onerados no fim da cadeia produtiva – os quais justamente por serem os consumidores finais dos produtos e mercadorias tributados em diversas fases durante o ciclo econômico, não conseguem repassar o ônus tributário a terceiros, assumindo por isso todo o encargo financeiro repassado pelos contribuintes de direito (indústrias, distribuidores, atacadistas e varejistas) quando da incidência dos impostos nas vendas e revendas das mercadorias. Isto leva à conclusão de que quanto mais essencial for o produto menor tende a ser a sua alíquota, mediante uma seletividade estabelecida em lei. Deste modo gêneros alimentícios, remédios e medicamentos, hortifrutigrangeiros, carnes e

derivados etc, tendem a ser tributados à alíquotas menores; já produtos menos essenciais, vale dizer, os supérfluos, são tributados em regra com alíquotas maiores, o que se dá por exemplo com perfumes, jóias, bebidas alcoólicas etc.

Conveniente também mencionar que ainda é possível e autorizado ao legislador infraconstitucional tomar como parâmetro para o estabelecimento de um critério de seletividade de alíquotas dentre produtos do mesmo gênero, o grau de requinte do consumo, pelo que uma bebida – vinho, por exemplo – pode em tese ter diferentes alíquotas dependendo de ser de melhor ou pior qualidade, mais caro ou barato, importado ou nacional etc. Também dentre automóveis, há a possibilidade do legislador estabelecer uma seletividade de alíquotas de modo a que automóveis de luxo sejam tributados com base em alíquotas maiores que automóveis populares e assim por diante.

De uma certa forma e respeitadas as críticas e opiniões contrárias[218], parece ser possível entender que ao se adotar um sistema de alíquotas seletivas em função da essencialidade do produto ou mercadoria ou ainda, em função do grau de requinte do consumo, aferem-se diferenças de capacidade econômica e instrumentaliza-se uma atuação mais em consonância com a isonomia tributária, a par obviamente da reprovação social, econômica, política e até porque não dizer jurídica, da tributação da produção e do consumo. Parece ser correto entender que consumidores que comprem vinho importado possuem maior capacidade econômica do que aqueles que adquirem vinho nacional, assim como adquirentes de automóveis de luxo possuem maior capacidade econômica que os proprietários de veículos populares. O Princípio da Seletividade de Alíquotas cumpre função importante dentro do regime tributário, mantendo relação com o

[218] Como por exemplo a posição de Roque Antonio Carrazza, expressa em conferência proferida no I Congresso Internacional de Direito Tributário em Curitiba-Paraná, organizado pelo Instituto de Estudos Tributários e Relações Econômicas Internacionais, conferência ocorrida em data de 30.mar.2005;

Princípio da Isonomia. A questão é bem trabalhada por Aliomar Baleeiro[219] em obra atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi.

A propósito da dificuldade de mensurar de modo justo e coerente a capacidade contributiva daqueles que serão atingidos pelo tributo, existem possibilidades reais colocadas à disposição do legislador para reduzir o campo de insegurança, tomando-se parâmetros relativamente coerentes para dimensionar indícios de maior ou menor capacidade econômica entre os contribuintes. Assim, quando a lei adota adota alíquotas progressivas de acordo com a base imponível nos impostos que gravam a renda e o patrimônio, ou quando estabelece alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos e mercadorias nos impostos que oneram o consumo, ela aproxima-se, ainda que não de modo perfeito, da correta mensuração das capacidades patrimoniais e financeiras dos sujeitos tributados, aproximando-se da efetivação de um tratamento tributário isonômico.

Dentre as garantias constitucionais instituídas em benefício do cidadão contribuinte encontra-se uma que visa diretamente à proteção do direito de propriedade, qual seja o **Princípio do Não-confisco,** o qual talvez não tenha recebido a atenção devida da dogmática, a par é verdade de alguns trabalhos coerentes e extensos escritos recentemente a respeito. A grande barreira parece ser a gama de dificuldades em estabelecer e mensurar limites objetivos para a atuação do legislador que cria ou aumenta tributos. Observe-se que o não-confisco pode ser considerado tanto regra quanto princípio, porquanto ao mesmo tempo em que

---

[219] Ob. Cit. *"... a graduação dos impostos, com regra geral, limitada apenas pelas possibilidades práticas, para aplicação ao maior número possível de contribuintes, atentas às condições personalíssimas de cada um destes, representa a conjugação de dois ásperos problemas de técnica fiscal, já que os tributos ensejam maior ou menor tolerância à progressividade e à personalização. Tanto mais perfectibilidade seja impressa ao sistema tributário, quanto mais perícia se exigirá do pessoal burocrático encarregado de operá-lo. "E por sobre essa aglomeração de percalços, como abóbada que a encerra, estende-se a complexidade das correlações econômicas. As receitas públicas dependem fundamentalmente da capacidade, volume, valor e ritmo da produção do povo, ao qual são exigidas – ninguém de bom senso o ignora. Mas nem sempre o homem da rua demorou a meditar em que a produção, o consumo, a circulação, a ocupação, o desenvolvimento e outros quadros econômicos, por sua vez, são influenciados decisivamente pelas despesas, receitas e empréstimos do Estado."*

apresenta-se como norma de comportamento dirigida ao legislador orientando sua conduta de modo tal que o produto de sua atividade (a lei que institui ou aumenta um tributo) não possa ultrapassar os limites do direito de propriedade do contribuinte, mantém também adequação à um fim estabelecido pelo Constituinte em relação ao qual deve o legislador adotar formas de agir. Poder-se-ia talvez até mesmo enquadrar o não-confisco como postulado, assim entendido o parâmetro para a interpretação das normas jurídicas (regras ou princípios). Além dos postulados da igualdade, da razoabilidade, da proporcionalidade, ter-se-ia também, em matéria tributária, o postulado do não-confisco.

Ocorre que de fato, é tarefa árdua definir até que ponto o tributo não tem efeito confiscatório ou a partir de que nível passaria a tê-lo. Imagine-se o exemplo do imposto sobre a renda. Sem dúvida uma alíquota de cinco por cento que incidisse sobre o total da renda auferida por um dado contribuinte durante um determinado período não sofreria questionamentos quanto a seu efeito confiscatório, vale dizer, não se trataria no exemplo, de tributo com efeito de confisco. Já uma alíquota do imposto que fosse da ordem de sessenta por cento sobre a renda auferida pelo mesmo contribuinte, possivelmente o levasse a questionar sobre mencionado efeito. Até mesmo por uma questão de bom senso, parece que não restaria outra alternativa ao Judiciário, caso fosse provocado a se manifestar, senão declarar o imposto confiscatório no caso em tela. Mas os questionamentos que surgem referem-se àquela zona cinzenta, aquela região fronteiriça, em relação à qual não haveria certeza para uma resposta definitiva: haveria ou não o confisco da propriedade em face do resultado decorrente da tributação? Referencie-se o contexto legal pátrio atual, em que o imposto sobre a renda das pessoas físicas possui alíquota máxima no montante de vinte e sete e meio por cento sobre a renda auferida. Uma questão recorrente é a verificação da existência ou não de efeito confiscatório em tal situação. A resposta é difícil e não é dotada de uma certeza absoluta.

A solução de dúvidas como esta parece estar em meio a muita especulação, demandando bom senso e análises comparativas, a par da falta de

segurança para se aferir a existência ou não de confiscatoriedade dos tributos. O princípio consta de disposição simples e genérica, ainda que enfática, presente no artigo 150, IV da Constituição de 1988 e que demanda ainda muita pesquisa e discussão a fim de que se chegue a um porto seguro.

Apenas a título ilustrativo, cabe uma menção especial ao assunto relacionado à extrafiscalidade. Com efeito, não é de todo incoerente defender uma certa flexibilização na interpretação do Princípio do Não-confisco quando se está diante dos chamados impostos extrafiscais, assim entendidos aqueles que possuem outros objetivos que não se confundem com os meramente arrecadatórios. Significa dizer que tais impostos podem, em tese, desde que respeitados os parâmetros legais, causar efeitos que em princípio seriam confiscatórios se considerados à luz de outros tributos. Assim, o imposto sobre operações financeiras, por exemplo, ao tributar operações de crédito, câmbio e seguros, pode contemplar alíquotas relativamente altas – sempre dentro dos limites legais – por força de objetivos de política econômica do Governo, tais como a canalização de recursos do sistema financeiro para o setor produtivo, o desestímulo aos investimentos no mercado de derivativos financeiros etc.

Em relação ao imposto sobre importações também seria possível, mediante simples decreto do Presidente da República, elevar-se as alíquotas sobre dado produto a níveis mais altos – em respeito sempre e novamente aos parâmetros legais – já que o objetivo aí não é fiscalista-arrecadatório, podendo referir-se à proteção da indústria nacional, à medidas de ataque ao protecionismo e barreiras comerciais impostas por outros países etc. Quando se trata de extrafiscalidade, é defensável a afirmação no sentido de que haveria uma certa flexibilização do Princípio do Não-confisco tributário. Afora os casos em que é possível perceber escopos nitidamente extrafiscais, o princípio em referência deve prevalecer durante o processo de interpretação das normas impositivas de tributos, funcionando como barreira protetiva da segurança jurídica do contribuinte contra

agressões arbitrárias em sua esfera patrimonial, muitas vezes inclusive contra o mínimo existencial.

Nesta relação jurídica que se estabelece entre o Fisco credor e o contribuinte devedor, em face da criação por lei de um tributo e da concretização no mundo dos fatos daquelas condições que a norma instituidora havia descrito apenas hipoteticamente, deve haver o respeito e a adequação a todas as garantias constitucionais expressas pelos princípios protetivos do contribuinte. Assim, se por um lado é legítimo ao Poder Público alcançar o financiamento de seus gastos mediante a obtenção de receitas decorrentes do patrimônio do particular, mesmo quando este não incorre em qualquer ilícito – é o caso dos tributos – consoante já referido antes, por outro a voracidade fiscal não pode ser tamanha a invadir indevidamente o campo reservado da propriedade e da liberdade do particular. Como se está diante de um Estado Democrático de Direito, a primeira destas garantias é a estrita legalidade, pelo que ante a ausência de lei não haverá margem para a exigência de tributos. Ocorre que mesmo o Legislativo está limitado em seu poder criativo, exercendo a discricionariedade quanto ao conteúdo do produto legislado nos termos e de acordo com os parâmetros decorrentes das limitações materiais ao poder de tributar.

O próprio Princípio Federativo já abordado no primeiro capítulo funciona também como verdadeiro princípio constitucional tributário, porquanto delimita o campo de atuação do legislador federal bem como dos legisladores regionais e locais, impedindo invasões indevidas na competência dos demais, o que garante em grande medida o contribuinte contra cobranças e exigências inválidas, o que mesmo mascarado e encoberto por artifícios jurídicos deverá ser repelido por atingir de frente o Sistema Constitucional Tributário, conforme inclusive será tratado no quarto capítulo deste trabalho de pesquisa.

A conclusão então, é no sentido de que todos os princípios constitucionais tributários, sejam tácitos ou expressos, têm como pano de fundo o princípio maior, fim último das limitações constitucionais ao poder de tributar,

convencionalmente chamado de "segurança jurídica". Trata -se de fim absoluto, com forte nuance política e diretamente ligado ao exercício da competência tributária em qualquer Estado Democrático de Direito, ainda mais num Estado como o brasileiro, cuja Constituição houve por bem ser analítica sobre o tema, amarrando de uma certa forma a atuação do legislador infra-constitucional, ao contrário de outros Estados nos quais inexiste grau de detalhamento tão grande a respeito da tributação na Lei Maior.

3.3) Natureza jurídica dos tributos:

A temática relacionada à definição da natureza jurídica dos tributos tem particular importância nesta pesquisa, sobretudo porque um dos pontos fulcrais do tema-problema-tese refere-se à possibilidade de distorção da regra de repartição de competências tributárias na Federação e, portanto, de agressão às competências privativas de Estados-membros e Municípios, quando a legislação federal procura mascarar a espécie tributária objeto de instituição, alterando a denominação ou eventualmente fazendo uma imprópria vinculação do produto arrecadado a fim de ultrapassar os limites da divisão competencial estruturada no Sistema Tributário Constitucional. Daí a justificativa de tratar especificamente do assunto, embora pudesse num primeiro momento sofrer críticas e reprimendas, porquanto consiste em tema básico para a dogmática do direito tributário, o que dispensaria o interesse em ser considerado no presente estudo.

3.3.1) Importância do aspecto material e da base de cálculo:

Definir a natureza jurídica da obrigação tributária significa responder enfaticamente a duas indagações recorrentes: a) Trata-se efetivamente de tributo, assim entendido o objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco

credor e o sujeito passivo devedor? b) Diante de qual espécie de tributo se depara o intérprete? – As respostas a tais questões encontrarão assento em dois elementos fundamentais: o chamado aspecto material da hipótese de incidência tributária e a base de cálculo do tributo.

Perquirir tais elementos demanda o exame com algum vagar a respeito da teoria da norma tributária, objeto de estudo da Ciência do Direito, cujo desenvolvimento no Brasil foi possível graças ao trabalho árduo de grandes estudiosos. Já se mencionou antes que a instituição de um tributo demanda prévia autorização legislativa à vista do Princípio da Estrita Legalidade, expressão e significado do Estado de Direito. Asseverou-se também que tal lei instituidora do tributo ainda deve guardar respeito aos princípios da Anterioridade, da Irretroatividade, da Anterioridade nonagesimal, da Isonomia, do Não-confisco e das demais garantias constitucionais que preservam a segurança jurídica do contribuinte. Entretanto, há um questionamento recorrente: qual o significado de instituir um tributo mediante lei?

De fato, é comum constatar a menção à necessidade de lei para que seja criado ou majorado um tributo. Ocorre que nem sempre se afere corretamente o sentido desta expressão, aliás como sói acontecer diante do instrumento de manifestação das normas jurídicas: a linguagem. Tal implicação é comentada com propriedade por Paulo de Barros Carvalho[220] ao discorrer sobre a linguagem jurídica. Criar ou instituir um tributo legislativamente significa que a lei deve conter todos os elementos ínsitos à regra-matriz de incidência tributária, também denominados de critérios ou aspectos, quais sejam: o material, o temporal, o espacial, o pessoal e o quantitativo. Será o conjunto destes elementos que comporá a regra-matriz, a partir do que será possível afirmar-se estar instituído o tributo. Antes de assinalar a relevância do aspecto material e da base de cálculo no processo de

---

[220] Ob. cit., p. 06: *"... E o problema persiste no nível da Teoria Geral do Direito, a que chegamos por meio de sucessivas generalizações, pois nela remanescem as palavras e locuções plurissignificativas, que irão desaparecer apenas no altiplano da Lógica Jurídica. Naquele reduto formal, por haver uma estrutura de linguagem efetivamente unívoca, encontrará o cientista esquemas seguros e precisos para captar o arcabouço da mensagem normativa, uma vez que os termos lógicos têm uma e somente uma significação."*

definição da natureza jurídica do tributo, convém discorrer, ainda que brevemente sobre todos os demais aspectos referidos.

A doutrina contemporânea[221] do direito tributário costuma dividir a regra-matriz em duas partes, sendo a primeira a relativa à hipótese de incidência, compreensiva dos aspectos material, espacial e temporal, enquanto que a segunda parte compreenderia os aspectos subjetivo e quantitativo. Tratando mais especificamente do **aspecto material**, que nada mais é do que o elemento material da regra-matriz de incidência tributária, chamada por Paulo de Barros Carvalho[222] de critério material[223] da hipótese de incidência tributária. Refere-se o mesmo ao núcleo da hipótese de incidência – conjunto de condições estabelecidas em lei, as quais presentes na prática resultarão na obrigação do sujeito passivo pagar ao sujeito ativo o valor correspondente ao crédito tributário. Desta forma, quando o contribuinte se depara com um texto de lei institutivo de nova obrigação tributária, apresentam-se diante de si algumas dúvidas cujas respostas serão encontradas na lei. A primeira destas dúvidas é a justificativa, o motivo pelo qual estará ele contribuinte, obrigado a recolher aos cofres públicos o valor correspondente ao tributo. Esta justificativa decorre justamente do aspecto material da hipótese de incidência, constituído por um verbo acompanhado de um complemento. Imagine-se o imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

O que impõe a obrigação de recolher tal tributo é a situação na qual se encontre o contribuinte de titularizar o direito de propriedade de algum veículo automotor, pelo que somente aqueles que estiverem em tal posição é que sujeitar-se-ão à imposição tributária daí decorrente. Considere-se agora o caso da taxa decorrente de serviços públicos. O aspecto material da obrigação de pagar tal

---

[221] CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit.;
[222] Ob. cit.;
[223] A denominação deste elemento da regra-matriz de incidência tributária varia, assim como os demais (temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) de autor para autor. Assim, Geraldo Ataliba na obra já referenciada neste estudo chama-os de "aspectos" ao passo que Paulo de Barros Caravalho na obra também já mencionada chama-os de "critérios". A par das divergências e embora adote -se a teoria da norma tributária exposta por Paulo de Barros Carvalho, utiliza-se neste estudo predominantemente a expressão "aspecto", por simples simpatia pessoal;

tributo é a posição em que se encontra o contribuinte de ter a sua disposição a oferta de um serviço público específico e divisível. No caso de uma contribuição de melhoria, a justificativa do dever imposto ao contribuinte será a propriedade de imóvel valorizado em razão de obra pública.

Em todas as três hipóteses explicitadas, o critério material das respectivas hipóteses de incidência consistiram em verbos – ser; ter; ser – acompanhados de complementos verbais – proprietário de veículo automotor; à disposição serviço público específico e divisível; proprietário de imóvel valorizado em razão de obra pública. Consistem tais justificativas nos elementos mais fundamentais relativos à criação de um tributo, a par da utilidade meramente didática na separação dos demais elementos, porquanto não haver como segregar o fenômeno da incidência nem tampouco os aspectos ou elementos da regra-matriz. Desta forma, o critério material é destacado do temporal, do espacial e dos demais apenas para fins de análise científica na teoria da norma tributária. Sobre o assunto, precisa a lição de Paulo de Barros Carvalho[224], para quem: "... esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludir-se aqui a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc)".

Nos demais tributos, independentemente de qual seja sua natureza jurídica, também consistirá o elemento material num verbo mais um complemento: na contribuição sobre a folha de salários a cargo do empregador tem-se: pagar salários; no caso da contribuição para o Programa de Integração Social: faturar ou obter receita; no imposto sobre importações: importar produtos do exterior; no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: ser proprietário de bem imóvel no perímetro urbano; no imposto de renda sobre operações financeiras: obter ganho em aplicação financeira.

---

[224] CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002;

Referenciar o aspecto material da hipótese de incidência significa sempre enunciar o porque da obrigação imposta ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, obrigação esta que surge concomitantemente ao direito do sujeito ativo, credor, de receber o valor exato correspondente ao crédito tributário, conforme parâmetros também presentes na lei instituidora.

Ocorre que não basta a norma tributária definir o motivo ensejador da obrigação, ou seja, a situação hipotética que resulta na obrigação de recolher aos cofres do Estado um tributo qualquer mediante a definição condicionada de um fato (na verdade, simples hipótese) expresso por um verbo mais um complemento. Além de saber porque deve pagar o tributo, o contribuinte deve ter conhecimento do momento preciso a partir do qual surge o vínculo com o Poder Público arrecadador. A resposta a tal indagação é dada pela definição do **aspecto temporal** da hipótese de incidência. Aí a norma tributária revelará o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato jurídico tributário, ou o fato imponível segundo Geraldo Ataliba[225].

Há que se tomar um certo cuidado a fim de não se confundir o aspecto temporal com a questão relativa à aplicação da lei tributária no tempo. Também não há que se confundir mencionado aspecto temporal da hipótese de incidência com a data indicada para o recolhimento do tributo. Veja-se a situação do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, por exemplo: o aspecto temporal é definido como o exato instante em que o estabelecimento comercial realiza a operação de circulação jurídica da mercadoria mediante a venda da mesma, emitindo a fatura e a nota fiscal, independentemente do pagamento dar-se à vista ou a prazo. Contudo seria inviável para o estabelecimento comercial vendedor – o contribuinte de direito, no caso em tela – preencher uma guia de pagamento do imposto em cada operação de venda que ocorra; imagine-se o exemplo de um hipermercado que incorra na prática de milhares de operações mercantis num dia. É em socorro de situações que tais, que a lei indica de modo discricionário uma data

[225] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

para que o contribuinte apure todos os débitos do imposto relativo às vendas do período, recolhendo-o uma única vez no mês mediante o preenchimento de uma só guia.

Já o âmbito de validade temporal da norma tributária instituidora do tributo compreende o período que se inicia com a publicação da lei até sua revogação, abrindo-se aqui um parêntesis para ressalvar as diferenças quanto à vigência e eficácia, esta última inclusive, necessariamente subordinada aos princípios da anterioridade genérica e nonagesimal, salvo situações extraordinárias contempladas pela própria Constituição.

Como bem exposto por Paulo de Barros Carvalho[226], o aspecto temporal relaciona-se ao marco de tempo responsável por assinalar o surgimento concomitante de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo. A lei alude a um dado instante, a uma hora, a um trecho, a uma fração de tempo, mesmo que representada por um acontecimento que sirva de simples referência. Por exemplo: o momento da saída da mercadoria, o instante do desembaraço aduaneiro, o momento do pagamento do salário, o exercício fiscal etc.

Complementando a hipótese de incidência há o **aspecto espacial**, responsável pela definição em lei do local em que considerar-se-á ocorrido o fato jurídico tributário quando concretizada a descrição hipotética formulada pelo legislador. Neste sentido, a norma jurídica instituidora do tributo deve conter necessariamente expresso(s) o(s) local(is) em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Ainda que tal descrição não esteja expressa na lei, resultarão implícitos os indícios que permitirão ao intérprete saber aonde surgiu o vínculo obrigacional. Observe-se que para alguns tributos o aspecto espacial é mais restrito, o que ocorre exemplificativamente com o imposto sobre importações, para o qual o fato imponível somente ocorre em áreas pré-determinadas – estações aduaneiras. Já no caso dos impostos sobre produtos industrializados e sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e

[226] Ob. cit., p. 173;

serviços de transporte e comunicação, de competência federal e estadual respectivamente, seja qual for o lugar em que o fato ocorra – a saída do produto industrializado, a venda da mercadoria ou a prestação do serviço – desde que dentro do âmbito de eficácia da norma, haverá legitimidade de impor-se a cobrança em face da subsunção de tais fatos à norma de incidência; haverá aí coincidência entre o aspecto espacial e o âmbito de validade territorial da lei o que, entretanto, nem sempre ocorre, haja vista a dessemelhança conceitual.

Realmente não se trata de sinônimos, pelo que mister diferenciar os significados do aspecto espacial da hipótese de incidência e da eficácia espacial da norma jurídico-tributária. Neste sentido, é oportuno proceder a uma breve análise da regra-matriz de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Tal imposto onera os imóveis localizados dentro do perímetro urbano do Município, porquanto o aspecto material de sua hipótese de incidência consiste em ser proprietário de imóveis numa data determinada, dentro do perímetro urbano do Município. A lei municipal responsável pela instituição do imposto tem vigência em todo o território municipal, sendo válida em toda esta área; ocorre que apenas serão objeto de tributação os imóveis urbanos, assim entendidos aqueles que se encontrem na zona urbana do município, a teor dos parâmetros apontados pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional[227], lei complementar aplicável à matéria para resolver – no caso, evitar – possíveis conflitos de competência diante da tributação via imposto sobre a propriedade territorial rural de

---

[227] *"Art. 32 – O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Parágrafo 1º – Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado."*

competência federal, a teor do disposto no artigo 146, I da Constituição Federal de 1988[228].

Enunciados os três aspectos anteriores – material, temporal e espacial – está completa a descrição dos elementos da hipótese de incidência tributária. Ocorre que a norma tributária, decorrente da regra-matriz de incidência possui além da hipótese outra parte, chamada de conseqüência, a qual por sua vez é integrada por outros dois aspectos: o subjetivo e o quantitativo. Américo Lacombe[229] detalha pedagogicamente a lição da doutrina contemporânea do direito tributário sobre o assunto, nos termos seguintes: "A norma será assim a imputação de um conseqüente a um antecedente. Sua formulação é deôntica, estabelece um deve-ser, o conseqüente. Se o tributo também é a imputação de um conseqüente a um antecedente, a conclusão só pode ser uma: tributo é norma jurídica."

É verdade que há questionamentos quanto à definição de tributo como simples norma jurídica em face das diferentes acepções da palavra 'tributo", conforme inclusive detalhado por Paulo de Barros Carvalho[230]. Também indaga-se se o tributo enquanto norma jurídica seria a norma primária, cujo descumprimento leva à aplicação de um norma secundária instituidora da correspondente sanção ou se, ao contrário, como defende Américo Lacombe[231] o tributo consistiria em verdade uma norma secundária. A par de tais divergências, aceita-se aqui ser a norma jurídica instituidora de um tributo, qualquer que seja a espécie, constituída por duas partes: uma antecedente, chamada de hipótese e integrada pelos aspectos material, temporal e espacial; uma conseqüente, integrada pelos **aspectos subjetivo e quantitativo**, de modo tal que ao ocorrer a subsunção do fato à norma (ocorrência de um fato em dado local e em dado momento, conforme previsão legal da hipótese de incidência), deverá surgir uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito a fim

---

[228] *"Art. 146 – Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."*

[229] LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária.* 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 44;

[230] Ob. cit., p. 19;

[231] Ob. cit., p. cit.: *'Não sendo sanção de ato ilícito, é norma jurídica secundária, não autônoma, dependente da norma primária que estabelece a sanção. A sanção estabelecida na norma primária não é tributo, e nem é objeto de estudo do direito tributário. Integra o direito administrativo."*

de que um pague ao outro o valor correspondente ao crédito tributário, tudo conforme definições e especificações estabelecidas na lei.

Deste modo, definidos o porque da obrigação de pagar o tributo, o momento e o local em que surge tal dever, a regra-matriz constante da norma tributária especifica em seu elemento conseqüente (conseqüente da regra-matriz) os sujeitos envolvidos na relação jurídica, ou seja, o sujeito ativo ou credor da relação que nada mais é do que o Fisco – federal, estadual, distrital, municipal ou eventualmente uma autarquia – e o sujeito passivo ou devedor da relação, geralmente o contribuinte, aquele que está ligado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico, como no exemplo do contribuinte que aufere a renda ou que obtém ganho de capital, o que industrializa e vende o produto industrializado, o que importa produtos do exterior, o que paga salários, o que pratica operações financeiras, de câmbio ou seguro etc.

A propósito de geralmente ser o contribuinte o sujeito passivo na relação jurídica decorrente da concretização da hipótese de incidência tributária, nalgumas situações a lei pode indicar um terceiro – não diretamente ligado ao fato jurídico tributário – como responsável pelo adimplemento da obrigação, o que se dá, "verbi gratia", com o substituto tributário no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços nas operações de vendas de bebidas, por exemplo, em que é o fabricante o responsável por recolher antecipadamente o imposto que incidira apenas nas operações futuras de vendas feitas pelo distribuidor e pelos varejistas. Daí a necessidade da lei especificar quem deve pagar o tributo – devedor – e para quem será pago – credor. A lição de Paulo de Barros Carvalho[232] em outra obra, específica sobre os fundamentos jurídicos da incidência, é bastante lúcida.

---

[232] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* São Paulo: Saraiva, 1998, p.148-149: *"É no critério pessoal do conseqüente das normas tributárias gerais e abstratas que vamos encontrar os dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo. Feita a subsunção do fato à norma, ao montar a estrutura da relação jurídica, apontaremos, fundados naquela diretriz, as pessoas físicas e jurídicas que ficarão atreladas até que o vínculo se desfaça. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade legiferante – são*

Questão sempre recorrente e já abordada antes, refere-se à diferença entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa. Aquela caracteriza-se como a autorização constitucional para legislar sobre tributos, inclusive para o fim de instituí-los, impondo obrigações de natureza tributária além de proceder à regulamentação legislativa da maneira como cobrar-se-ão os créditos daí advindos. Já a capacidade tributária ativa refere-se exclusivamente à aptidão para funcionar como sujeito ativo, como credor da relação jurídico-tributária, cobrando e arrecadando a receita tributária. Na maioria das vezes é a própria pessoa jurídica com competência tributária indicada na norma como o sujeito ativo; mas esta não é uma regra sem exceções. Há casos em que eventualmente uma lei federal aprovada pelo órgão Legislativo da União (competente) define como sujeito ativo de dada relação jurídica outra pessoa (sem competência tributária). Tal ocorre no caso do Instituto Nacional do Seguro Social, o qual por força da lei nº 8.212/91 dispõe de capacidade ativa no que tange às contribuições previdenciárias: folha de salários, pró-labore, seguro acidente de trabalho dentre outras.

Finalmente, dentro do conseqüente da regra-matriz de incidência aparece o **aspecto quantitativo.** A norma jurídica até então havia definido porque se paga o tributo, o local e o momento em que surge a obrigação, para quem se paga e quem deve pagar. Obviamente há necessidade de definir também o quanto deve ser pago. O direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é um valor necessariamente expresso em moeda corrente. Observe-se que o próprio conceito legal de tributo constante do Código Tributário Nacional o define como prestação compulsória e pecuniária, significa dizer que a norma instituidora do tributo deve especificar seu valor em moeda corrente ou ao menos indicar parâmetros para que tal valor seja aferido. Estes parâmetros são chamados de base de cálculo e alíquota. Contudo, é possível que a lei defina de plano o valor correspondente ao tributo, o que se dá,

---

as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de competência legislativa e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a ordem jurídica, editando normas gerais e abstratas."

exemplificativamente, nas contribuições de valor fixo, tais como as contribuições corporativas para a Ordem dos Advogados do Brasil ou para o Conselho Regional de Contabilidade. Nestes, a norma já estabelece um valor em moeda corrente, pelo que se torna sem sentido definir base de cálculo e alíquota, as quais são dispensáveis na medida em que já se sabe qual é o "quantum debeatur".

A base de cálculo é uma grandeza sobre a qual incide a alíquota, geralmente de natureza econômica posto que expressa em moeda corrente e que possui algumas funções importantes, tais como mensurar as proporções reais do fato imponível (fato jurídico tributário), ou seja, captar os aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta do contribuinte que se aloja dentro da hipótese de incidência. Ela ainda é responsável por compor a específica determinação da dívida, já que a escolha de uma perspectiva dimensível é o primeiro passo para a estipulação da importância correspondente, como diz Paulo de Barros Carvalho[233].

Finalmente, a base de cálculo confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Deve haver uma relação entre o aspecto material e a base de cálculo. No caso do imposto sobre a renda, o primeiro resume-se à expressão "auferir renda" ao passo que a base de cálculo é o "valor da renda", deduzida a parcela de renda isenta conforme definido na legislação ordinária do imposto. No imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços incidente sobre operações mercantis, o aspecto material consiste em "praticar operação mercantil" enquanto a base de cálculo é – geralmente – o valor desta operação mercantil ou um valor a ele relacionado.

Para Aires Barreto[234] a base de cálculo não se constitui em perspectiva mensurável da hipótese de incidência, o que significaria ser a aparência do aspecto dimensível do abstrato normativo. Ora, como o abstrato não pode ser mensurado, não faz sentido conceituar desta forma a base de cálculo. Mais feliz

---

[233] Ob. Cit.;

[234] BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 50;

segundo referido autor, é tratá-la como um padrão, um critério de referência para mensurar o fato jurídico tributário.

Mas nos tributos variáveis, não é apenas a base de cálculo que deve estar prevista em lei, senão também a alíquota, porquanto o aspecto quantitativo somente estará completamente definido com o advento dela, afora aqueles casos em que a lei define um valor fixo para a obrigação tributária. Geralmente a alíquota vem definida como um percentual a incidir sobre a base de cálculo, possibilitando através de simples equação matemática aferir-se no caso-a-caso o valor devido pelo contribuinte. Entretanto, a análise etimológica da expressão alíquota torna mais segura a sua definição, posto significar "parte" ou "fração de um todo". Logo, pode haver situações em que ela não será um percentual. Observe-se o que se dá atualmente com a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a distribuição de combustíveis: sua base de cálculo é uma unidade de medida (tonelada, metragem cúbica etc) ao passo que sua alíquota é um valor em moeda corrente, incidente e aplicável sobre a unidade de medida definidora da base de cálculo. Logo, há que se ponderar situações em que nem a base de cálculo será um valor expresso em moeda corrente, nem tampouco a alíquota será um percentual.

Analisados ainda que brevemente os cinco aspectos da regra-matriz de incidência tributária – material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo – convém averiguar o porque da importância especial atribuída a dois deles: **o aspecto material e a base de cálculo** (elemento do aspecto quantitativo) no processo de definição da natureza jurídica dos tributos diante dos quais e encontra o intérprete e o cientista do direito.

Retomando a lição de Paulo de Barros Carvalho[235], o elemento ou critério material está no antecedente da regra-matriz, ou seja, na hipótese de

---

[235] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário e fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 121: *'Tanto faz se o sintagma verba for mais simples ou mais extens o. Nele, encontraremos sempre um agente, um verbo, no tempo passado, e um complemento. O que interessa nesse bloco, que recebe o condicionamento dos elementos espacial e temporal, é a alteração que o enunciado proclama como tendo*

incidência, a qual concretizada consistirá no fato jurídico tributário ensejador da obrigação do sujeito passivo e do direito do sujeito ativo. É como ensina Alfredo Augusto Becker[236]: a lei descreve uma hipótese que pode consistir na previsão de qualquer fato, o qual ocorrido no mundo fenomênico realizará a hipótese, recebendo automaticamente a incidência da regra jurídica impositiva.

O elemento material da hipótese de incidência (núcleo da previsão hipotética descrita na lei) consiste num verbo mais um complemento. Segundo Paulo de Barros Carvalho[237] o verbo deve ser pessoal e com predicação incompleta, donde requerer sempre e necessariamente um complemento. De outro lado, como diz Américo Lacombe[238], as maiores atenções convergem para o estudo do aspecto material justamente por ser o mais complexo elemento da regra-matriz de incidência, aquele que contém a designação de todos os dados de ordem objetiva configuradores do arquétipo em que consiste a hipótese de incidência tributária. Trata-se na feliz expressão do citado professor, "da própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência".

Neste instante, a referência a Geraldo Ataliba[239] é premente, sobretudo à vista de sua lucidez ao indicar que as classificações constitucionais dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do critério material, por

---

havido no campo dos objetos da experiência. Essa alteração no domínio das circunstâncias que nos envolvem é a grande mensagem do enunciado factual. Quem se depara com o fato, ingressa, portanto, numa investigação do passado, para surpreender a modificação do mundo exterior a que o relato se refere. Isso implica reiterar o necessário caráter declaratório de todos os enunciados factuais, que anunciam algo que já se passou m determinadas condições de espaço e num específico momento do tempo histórico."

[236] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 325: *"A hipótese de incidência pode consistir em qualquer fato (sentido lato) positivo ou negativo, seja de natureza física, biológica, psíquica, econômica, política, artística, religiosa, etc ... e inclusive de natureza jurídica. Basta que a interpretação da lei (fórmula literal legislativa) revele estar um determinado fato incluído na composição da hipótese de incidência da regra jurídica. E, se além daquele fato, outro deveria estar incluído (ou excluído) com fundamento perfeitamente procedente no plano político ou no moral ou por um princípio de justiça, ainda assim aquele outro fato não realizará a hipótese de incidência e, conseqüentemente, não receberá a incidência da regra jurídica e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos. O fato (sentido lato) do mundo pré-jurídico, quando realiza a hipótese de incidência, recebe, automaticamente, a incidência da respectiva regra jurídica que, ao incidir, juridiciza-o, transfigurando-o em fato jurídico (ato jurídico, fato jurídico sentido estrito, estado de fato jurídico) e, pois, integrante do mundo jurídico."*

[237] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

[238] Ob. cit., p. 48;

[239] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

ele chamado de aspecto material da hipótese de incidência, vale dizer, é o exame do elemento material da regra-matriz que responderá ao intérprete qual é a espécie de tributo diante da qual se encontra. Tal elemento retrata a imagem abstrata e condicionada do fato a ensejar a tributação: a renda auferida, a importação de produto, a venda de mercadoria, a prestação de serviço, a valorização imobiliária decorrente de obra pública, o poder fiscalizatório do Estado, a propriedade de veículo automotor etc.

Sabe-se que o tributo consiste em gênero representado por espécies variadas, tais como o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais. A propósito da natureza jurídico-tributária dos dois últimos, as dúvidas têm sido reduzidas e afastadas por força da construção doutrinária e das decisões jurisprudenciais a respeito, bastante influenciadas pelo desenvolvimento e amadurecimento científico do tema. Surge então a necessidade de se proceder à diferenciação entre tais espécies, em que pese todas elas possuírem características comuns a fim de estarem abrangidas pelo gênero tributário, o que leva a uma indicação segundo a qual todas constituem-se em prestações de natureza pecuniária, imperativas e impostas de modo coercitivo pela lei, assim entendido o ato normativo privativo dos órgãos legislativos, cuja cobrança se faz pela própria Administração Pública em termos vinculados à lei instituidora. Mas afinal, quando estar-se-á diante de um imposto e quando estar-se-á diante de uma taxa ou de uma contribuição, ou ainda de um empréstimo compulsório? A indagação demanda algum desenvolvimento científico, sempre tomando como parâmetros o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo.

Consideradas as manifestações de autores como Paulo de Barros Carvalho[240], Geraldo Ataliba[241] e Américo Lacombe[242], tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência dos impostos consiste num verbo e seu

---

[240] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.*16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;
[241] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;
[242] LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária.* 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996;

complemento, mas sempre relacionados a uma situação de fato ou a um fato, os quais em ocorrendo permitirão presumir a existência de capacidade econômica do sujeito tributado. Assim, além da impossibilidade de vinculação do produto arrecadado a título de imposto a uma contra-prestação direta e imediata do Estado em favor do contribuinte, o que é verdade na medida em que não pode a lei tributária definir e amarrar a aplicação da receita decorrente do imposto, o que por sua vez caberá à lei orçamentária própria – federal, estadual, distrital ou municipal – as hipóteses de incidência dos impostos sempre terão como aspectos materiais situações condicionadas, posto que previstas apenas hipoteticamente na lei, que manterão íntima relação com indícios de existência de capacidade contributiva do sujeito passivo indicado na lei.

Um exame imediato em relação aos impostos cujas materialidades estão discriminadas na Constituição de 1988 e passíveis de instituição mediante leis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios permitirá tal comprovação: o imposto de renda tem como aspecto material de sua hipótese de incidência a expressão "auferir renda"; o imposto sobre produtos industrializados, cujos aspectos materiais das hipóteses de incidência são "vender produtos industrializados" e "importar produtos industrializados"; o imposto sobre operações financeiras, de câmbio e de seguro, cujos aspectos materiais são, respectivamente, "praticar operação de obtenção de empréstimo ou financiamento, de compra ou venda de moeda estrangeira e de contratação de apólice de seguros"; o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, cujo aspecto material é a situação de "ser proprietário de veículo automotor"; o imposto sobre serviços de qualquer natureza, cujo aspecto material consiste em "prestar serviço de qualquer natureza, que não os relacionados a comunicações e transporte intermunicipal e interestadual" e assim por diante em relação aos demais impostos vigentes.

Frise-se que em todos eles, sem exceção, os aspectos materiais veiculados nas respectivas hipóteses de incidência expressam situações que,

concretizadas, indicam a probabilidade de existência de capacidade econômica no sentido de que o sujeito passivo possa a partir daí contribuir para o financiamento dos gastos estatais. Tal capacidade pode ser maior ou menor, mais ou menos sensível, porém existe ou, ao menos, há indícios de que exista, pois todo aquele que procede à alienação de produtos industrializados, à prestação de serviços, à venda de mercadorias, à importação de bens e equipamentos, à contratação de seguro, à compra ou venda de moeda estrangeira, ou titulariza direito de propriedade sobre imóveis e automóveis possui, ainda que em menor grau, alguma capacidade econômica.

De outro lado, em se tratando das taxas, em ambas as hipóteses de sua instituição parece possível defender, ainda que sujeito a críticas e contestações, que os critérios materiais respectivos não ensejarão a percepção por parte do Fisco de receita derivada dos contribuintes por estes expressarem ou aparentarem indícios de que possuem capacidade econômica. As hipóteses de incidência das taxas terão em seu núcleo, como elemento material, simples situações nas quais se encontrem os contribuintes de, ainda que potencialmente, receberem os efeitos de atuação direta do Estado e, em contra-partida a tal atuação estatal, mesmo sem expressar qualquer indício de capacidade contributiva, ainda assim deverão recolher aos cofres públicos um valor pecuniário. É o caso da taxa que tributa serviços públicos, específicos e divisíveis. Todo contribuinte que tenha para si disponível um serviço com tais características, ainda que não o utilize efetivamente, deverá recolher o valor correspondente fixado na lei instituidora da taxa. Observe-se que a tributação não se dá em razão de um ato ou situação prevista hipoteticamente na lei e que indique a existência de base patrimonial e financeira do contribuinte, a partir do que este esteja em condições de auxiliar no financiamento do Estado. O fundamento é simplesmente encontrar-se o contribuinte diante de um uso potencial do serviço disponibilizado ou, no outro exemplo de taxa, encontrar-se o contribuinte sujeito à uma fiscalização do Estado, sujeito ao exercício do chamado poder de polícia que por sua vez, tem por escopo a garantia da comodidade e tranqüilidade da

coletividade. O caminho percorrido para se aferir qual é a natureza jurídica do tributo, no caso as taxas, demandará exame atento não só de sua hipótese de incidência, mas também de sua base de cálculo, como bem exposto por Aires Barreto[243], o que será tratado mais adiante.

Imagine-se a seguinte situação: lei institui imposto a incidir sobre o uso de serviço público colocado à disposição do contribuinte. O questionamento daí decorrente seria quanto à legitimidade e validade de tal cobrança. Ao examinar-se o aspecto material da hipótese de incidência não seria encontrado um verbo e um complemento indicativos ou representativos de capacidade econômica do contribuinte, pois simplesmente fazer uso de um serviço público posto à disposição não representa nem tampouco expressa ter capacidade contributiva, a propósito da destinação do produto arrecadado. Logo, a natureza jurídica do tributo não poderia ser a de imposto.

Na contribuição de melhoria, terceira espécie do gênero tributo, novamente o núcleo da hipótese de incidência – seu aspecto material – terá uma função vital na definição da natureza jurídica tributária, para o fim de caracterizar o tributo como contribuição de melhoria e não como imposto ou taxa. Neste caso, o aspecto material da hipótese de incidência será expresso pelos seguintes verbo e complemento: ser proprietário de imóvel valorizado em decorrência da realização da obra pública, o que leva à conclusão segundo a qual estar-se-á diante de contribuição de melhoria e não de imposto ou taxa sempre que houver ocorrido uma obra promovida pelo Poder Público e que, em razão de tal obra tenha resultado valorização imobiliária em benefício dos contribuintes apanhados pela incidência da lei instituidora do tributo. Estar-se-á, é verdade, tributando acréscimo patrimonial, mas não haverá que se falar em imposto, em face de que a razão única e exclusiva que resultou em tal acréscimo foi a realização de obra cuja edificação correu à conta e sob a responsabilidade do Poder Público, pelo que a contribuição de melhoria

---

[243] Ob. cit., p. 87: *"Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa."*

funciona como uma contra-partida do contribuinte em favor do Poder Público à vista do acréscimo patrimonial proporcionado pela obra. Também não será aceitável falar-se em taxa quando houver sido realizado o asfaltamento de uma rua: o aspecto material da hipótese de incidência no caso seria a valorização imobiliária decorrente de obra, qual seja, o asfaltamento; a taxa não terá cabimento, posto que os aspectos materiais possíveis para tanto – "usar potencialmente serviço público específico e divisível colocado à disposição ou sujeitar-se ao exercício de poder fiscalizatório" – não se configurariam, vale dizer, o exame do aspecto material novamente é decisivo.

Nos empréstimos compulsórios e nas contribuições sociais, os aspectos materiais das respectivas hipóteses de incidência também assumem particular importância, embora haja aqui algumas particularidades, pois nos empréstimos compulsórios haverá como requisito adicional, verdadeira nota característica de sua individualidade, a necessidade de devolução "a posteriori" dos valores recolhidos antes pelos contribuintes, havendo por assim dizer uma certa margem de discricionariedade colocada à disposição do legislador ao definir a hipótese de incidência do tributo. Já nas contribuições sociais, também chamadas de contribuições parafiscais, além da importância do aspecto material e da base de cálculo apontados pelo legislador quando institui tal espécie tributária, o produto da arrecadação, ao contrário do que se dá nos demais casos, terá relevância na definição de sua natureza jurídica como contribuição e não imposto ou taxa, o que inclusive merecerá menção especial no próximo item.

Geraldo Ataliba[244] chama a atenção para a relevância decisiva do critério material da hipótese de incidência, por ele chamado de "aspecto material," na definição das espécies tributárias, tratando-se pois, do efetivo critério jurídico para a classificação dos tributos: "Por isso, na própria lei tributária – situado em posição essencial e nuclear – haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação. Efetivamente, este está na hipótese de incidência, mais precisamente, no seu aspecto material. É a materialidade do conceito de fato, descrito

[244] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 115-116;

hipoteticamente pela hipótese de incidência que fornece o critério para a classificação das espécies tributárias".

Para o mencionado professor, o principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou na configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência tributária, pelo que em face da consistência de seu aspecto material será possível reconhecer as diferentes espécies tributárias. Esta foi a base por ele utilizada para desenvolver sua clássica divisão dos tributos em vinculados e não-vinculados.

Ao lado da cientificidade e da argúcia expressa pelo raciocínio acima, contemporaneamente observa-se um maior desenvolvimento científico do tema, entendendo-se hoje não ser o aspecto material da hipótese de incidência o único fator decisivo na definição correta e segura da natureza jurídica do tributo, senão também a base de cálculo na medida em que esta tem por finalidade confirmar a hipótese de incidência do tributo, daí sua íntima relação com a mesma. Paulo de Barros Carvalho[245] ensina tratar-se de elemento responsável pelo dimensionamento da intensidade do comportamento inserto no núcleo da hipótese de incidência. A base de cálculo possuiria então três funções fundamentais: a) medir as reais proporções do fato objeto de descrição hipotética pela norma; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Deste modo, a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo constituiriam um verdadeiro binômio em relação ao qual o que prevalece é o segundo elemento: a base de cálculo. É através de sua análise que restará confirmada a espécie tributária, cuja aparência decorre da hipótese de incidência, particularmente de seu aspecto material. Isto implica em dizer que para que o intérprete seja capaz de responder com segurança e livre de dúvidas qual é a espécie de tributo diante da qual se está não demanda simples exame da hipótese de incidência, senão também da base de cálculo indicada na lei, dentro do aspecto

---

[245] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 327-328;

quantitativo, posto ser esta o "fiel da balança" na definição da natureza jurídica do tributo. Assim, diante de um imposto a base de cálculo necessariamente precisa manter uma relação próxima do aspecto material da hipótese de incidência, até mesmo para mensurar corretamente a dimensão do fato decorrente da concretização da hipótese descrita na lei; o mesmo se dá quando se está diante de uma taxa: de nada adiantará a lei denominar o tributo como tal, indicar como hipótese de incidência o uso efetivo ou potencial de um serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, se a base de cálculo não estiver vinculada a tal serviço ou melhor, ao uso potencial que dele se faz. Se tal base de cálculo for estranha à hipótese de incidência, dissociada de seu aspecto material, não se estará verdadeiramente diante de uma taxa. Visualizem-se as taxas de coleta de lixo ou de tratamento de esgotos. Não é nada incomum na realidade fática as leis instituidoras de tais tributos apontarem como base de cálculo o valor do imóvel do contribuinte ou a área do imóvel do contribuinte, em metragem quadrada. Tais situações constituem impropriedades, por óbvio. Esta aliás, a razão da regra constante do artigo 145, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988. O tema é bem desenvolvido por Aires Barreto[246]:

> Envolvendo a própria consistência da hipótese de incidência, haveria de o aspecto material abrigar o caráter essencial dessa substância: a possibilidade de mensuração, de transformação em uma expressão numérica. É no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vista à estipulação do objeto da prestação. Aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.

Para o mesmo Aires Barreto[247], a lei ao descrever a hipótese condicionada de surgimento da relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, se e quando acontecida, já terá erigido a base de cálculo, pelo que esta seria uma decorrência direta e imediata daquela, tamanha é a intensidade do vínculo que existe entre ambas. A base de cálculo cumpre então o mister de ser a definição legal da

---

[246] Ob. cit., p. 50-51;
[247] Ob. cit., p. 52;

unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários.

O mesmo se extrai da lição de Paulo de Barros Carvalho[248], já referido antes, para quem deve haver muito cuidado ao se proceder à interpretação da lei que institui um dado tributo, antes de se emitir uma opinião conclusiva quanto à sua natureza jurídica. A análise dos dois elementos – hipótese de incidência e base de cálculo – faz-se indispensável, sendo esta última a responsável final pela confirmação, afirmação ou infirmação da espécie sugerida pelo exame da hipótese de incidência.

Parece ser possível defender o entendimento segundo o qual a definição correta da espécie tributária decorre de duplo exame: materialidade a ser tributada (hipótese de incidência) e verificação quanto à confirmação de tal materialidade mediante o parâmetro utilizado pelo legislador para mensurar a dimensão, o tamanho, a importância da matéria tributável, pelo que tal parâmetro – a base de cálculo – deve manter relação direta e imediata com o núcleo da hipótese de incidência, sob pena de restar não-confirmada a materialidade, o que levaria à uma dicotomia quanto à sua natureza jurídica e, portanto, quanto à sua validade jurídica.

3.3.2) Irrelevância da denominação e da destinação:

No processo de determinação da natureza jurídica dos tributos não chamam atenção nem tampouco possuem relevância, **ao menos não isoladamente,** o "nomem iuris " do tributo nem tampouco o destino dado ao produto de sua arrecadação, o que inclusive consta da redação do artigo 4º do Código

---

[248] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 331: *"Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cintado de cautelas diante dos freqüent es defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar do fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária."*

Tributário Nacional[249], devendo o intérprete manter-se atento, segundo referido dispositivo legal, ao "fato gerador da obrigação", em verdade à hipótese de incidência. É verdade que o legislador comete muitos despropósitos ao tentar definir e normatizar fatores de cunho absolutamente científicos. Assiste razão também aqueles que criticam as definições legais. A par destas críticas e das impropriedades cometidas pelo legislador, tomando-se como referencial não o fato gerador, expressão equivocada e indevidamente utilizada, pois trata de realidade completamente distinta da hipótese de incidência, a qual sim, deve ser observada no processo de interpretação normativa e de definição da natureza jurídica do tributo, assim como a base de cálculo descrita na lei, parece ser correta a conclusão de que não influenciam na classificação do tributo dentro de uma ou outra espécie, nem a denominação atribuída pelo legislador à prestação pecuniária, nem tampouco a destinação final dos recursos decorrentes de sua arrecadação, ao menos em relação à maioria das espécies tributárias existentes atualmente no ordenamento pátrio.

É bem verdade que a par da opinião majoritária da doutrina a respeito do assunto e sem aqui pretender estabelecer um paradoxo ou criar uma contradição, a indiferença da denominação e da destinação do produto arrecadado embora se constitua em critério correto e acertado para a diferenciação entre as espécies tributárias parece não ser suficiente para, sozinho, possibilitar a diferenciação de novas espécies de tributos de origem mais recente no direito tributário brasileiro, em especial as chamadas contribuições sociais, sejam elas as previdenciárias, as corporativas e as interventivas. Tanto isto é verdade que dadas as peculiaridades das mesmas até passado recente havia a negativa quanto a seu enquadramento como tributo; mais tarde embora reconhecida sua natureza jurídico-tributária, passaram a ser definidas como espécie "sui generis". Seu não-enquadramento em nenhuma das espécies tradicionais já conhecidas (impostos, taxas e contribuições de melhoria) possibilitou a definição pela negativa.

---

[249] *"Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação".*

Em verdade, trata-se de tipo tributário que não segue o padrão tradicional de classificação. Tanto é verdade que de uma certa forma constituem-se as contribuições sociais e exceção à regra do artigo 4º do Código Tributário Nacional, porquanto em relação a elas haverá que se atribuir alguma importância tanto ao "nomen iuris" atribuído pelo legislador qu anto ao destino do produto arrecadado. O que as diferenciará das taxas e das contribuições de melhoria é o fato de que nestas a atuação do Estado é o que origina o tributo, pelo que o Estado atua para poder criar e cobrar, ao passo que nas contribuições sociais a atuação do Estado não é a causa, mas sim a conseqüência, a finalidade, pelo que institui-se a contribuição social (previdenciária, corporativa ou de intervenção no domínio econômico) e a partir daí impõe-se finalidades ao Poder Público passíveis de serem alcançadas mediante a aplicação dos recursos previamente arrecadados, conforme será especificado mais à frente.

Voltando à questão recorrente antes mencionada relativa à irrelevância da denominação (definição da espécie tributária pela análise do binômio aspecto material/base de cálculo, o que é a regra, ressalvada porém no caso das contribuições sociais), de fato, o legislador pode até chamar um tributo por ele instituído de taxa ou de contribuição de melhoria; ocorre que se o exame de sua hipótese de incidência, em especial de seu aspecto material, bem como da base de cálculo por ele descrita não permitirem a confirmação disto, tratar-se-á de outra espécie, que não a taxa ou a contribuição em questão. Aliás, muitas vezes a denominação inapropriada é utilizada como subterfúgio para tentar alterar a repartição de competências tributárias estruturada pela Constituição Federal de 1988, o que será objeto de rigorosa análise mais à frente, posto resultar em ofensa direta ao livre uso das autonomias de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que é inválido diante do sistema constitucional vigente.

Da mesma forma, a definição do destino da arrecadação, a indicação de para onde serão canalizados os recursos financeiros resultantes da cobrança do tributo não possui maior relevância no processo de definição da espécie

tributária diante da qual se encontra o intérprete ou operador jurídico, ao menos em regra. Há situações inclusive nas quais é vedado ao legislador determinar na própria lei que cria o tributo, o destino de sua arrecadação, tal é o caso dos impostos, caracterizados não só pela relação direta que deve haver entre o aspecto material de sua hipótese de incidência e a presunção de capacidade econômica do contribuinte, mas também pela não-vinculação da receita a uma contra-prestação direta e imediata do Estado. Ao que parece trata-se de uma regra: a irrelevância da denominação do tributo e da destinação do produto de sua arrecadação. É bem verdade que tal regra contempla exceções, como é o caso das contribuições sociais, particularmente aquelas que financiam o regime geral de seguridade social[250].

Realmente, em relação às outras contribuições que não as de melhoria, algumas das quais também denominadas de parafiscais[251], em especial as contribuições destinadas à Seguridade Social, tais como as contribuições sobre a folha de salários, sobre o faturamento ou receita bruta, sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, sobre o pró-labore de sócios, sobre a remuneração paga a terceiros não empregados etc, resultam numa interpretação um pouco diferente. Sem a pecha

---

[250] Observando-se desde já que podem ser citados pelo menos três regimes de seguridade no Brasil: a) o regime próprio dos servidores públicos e que obviamente depende da legislação de cada Estado-membro, de cada Município e também da União para os seus respectivos servidores; b) o regime geral que é o que interessa mais de perto quando se examina as chamadas "contribuições previdenciárias ou assistenciais" e cuja gestão compete ao Instituto Nacional do Seguro Social nos termos do que dispõe a lei federal 8.212/91 e alterações posteriores, responsável pela regulamentação do sistema de custeio e financiamento do chamado regime geral; c) o regime de previdência complementar privada, único em que a adesão não é obrigatória, dependendo apenas da vontade de eventuais interessados em terem um "complemento de renda" quando de sua aposentadoria e que, em face de tal interesse, podem contratar planos privados junto às instituições financeiras autorizadas à comercializá-los.

[251] Frise-se que adota-se neste estudo uma classificação qüinqüipartide, dividindo-se pois, o gênero tributo em cinco espécies diferentes: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) outras contribuições. Estas últimas subdividir-se-iam em quatro sub-espécies: e1) corporativas; e2) interventivas; e3) previdenciárias ou assistenciais; e4) de iluminação pública. Tal critério não implica em invalidar ou desconsiderar a classificação jurídica desenvolvida por Geraldo Ataliba em sua obra *Hipótese de incidência tributária* já referenciada neste estudo, em que ele divide os tributos em vinculados e não-vinculados, entendendo que estes podem ser direta ou indiretamente vinculados à uma atuação estatal, seja ela um serviço, uma obra ou o exercício de uma competência fiscalizatória decorrente do poder de polícia do Estado. O que se objetiva com a adoção do critério *qüinqüipartite* mencionado é apenas uma adaptação ao contexto jurídico-constitucional atual, em especial após o amplo desenvolvimento das chamadas contribuições previdenciárias e mais recentemente com o advento da Emenda Constitucional 39/2002, responsável pela inclusão do artigo 149-A na Constituição Federal, matriz constitucional da contribuição de iluminação pública.

de tornar-se repetitivo, porém reforçando argumentos já lançados ainda há pouco, é possível afirmar que tais tributos, conhecidos em passado recente como espécie tributária "sui generis" têm hoje de modo incontestável reconhecida sua natureza tributária. Afinal, trata-se de prestações pecuniárias, compulsórias, instituídas de modo imperativo por leis, cujo escopo não é sancionar a prática de atos ilícitos, sendo elas cobradas de modo absolutamente vinculado aos termos e condições legais pelo Poder Público, representado este ou pelas próprias pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – ou por entes que integram a chamada Administração Pública indireta, seja sob a forma de autarquias como é o caso do Instituto Nacional do Seguro Social, da Ordem dos Advogados do Brasil, do Conselho Federal de Medicina etc, seja sob a forma de Serviços Sociais Autônomos como o Sesc e o Sesi. Em relação a estas outras contribuições (corporativas, interventivas, previdenciárias e de iluminação pública) tanto a denominação quanto o destino dado ao produto arrecadado parecem assumir um papel importante no seu enquadramento como contribuição social ou parafiscal, e não numa das outras categorias tributárias existentes: impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Tome-se como paradigma a contribuição social previdenciária incidente sobre os salários, a qual atualmente é regrada em nível infra-constitucional pela lei federal 8.212/91, instituída em face da competência outorgada pelo artigo 195, I, "a" da Constituição de 1988 [252]. É um tributo cuja regra-matriz de incidência indica duas hipóteses distintas: "pagar salários e receber salário", pelo que existem dois contribuintes distintos, até porque, em verdade, trata-se de dois tributos diferentes: um devido pelos empregadores que pagam salários, cujo sujeito ativo é o Instituto Nacional do Seguro Social, sendo o valor devido resultante da aplicação de uma alíquota (percentual) sobre a base de cálculo (total da folha de salários); outro

[252] *"Art. 195 – 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: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;"*

devido pelos empregados que recebem salários, cujo sujeito ativo também é o Instituto Nacional do Seguro Social, decorrendo o valor devido da aplicação de uma alíquota (percentual, variável de acordo com o salário) incidente sobre a base de cálculo (valor do salário recebido).

Seria o caso de questionar o fato de que no caso do tributo devido pelo empregador estar-se-ia diante de um típico imposto: o aspecto material da hipótese de incidência é caracterizado pelo verbo "pagar" e pelo complemento "salários", o que é indicativo de presunção quanto à existência de capacidade econômica, pois todo aquele que paga salários a empregados possui, ainda que em níveis menores, capacidade contributiva, capacidade de auxiliar no financiamento dos gastos estatais mediante o recolhimento de um tributo; sua base de cálculo mantém um vínculo direto com a hipótese de incidência, já que é o total da folha de salários pagos no período, pelo que está confirmando a materialidade descrita na hipótese de incidência; de outro lado, inexiste uma contra-partida em favor da pessoa jurídica, empresa contribuinte, posto que ela sujeita-se ao pagamento da contribuição sobre sua folha de salários sem receber algo em troca por parte do Poder Público, seja da União, seja da própria autarquia credora do tributo em referência.

Não haveria então possibilidade de enquadrar tal contribuição social na categoria dos impostos? – Parece que sim, não fosse a denominação atribuída à espécie – contribuição social previdenciária – bem como o destino do produto arrecadado: aplicação no financiamento do orçamento da Seguridade Social, em especial do Regime Geral de Previdência Social instituído pela lei federal 8.212/91 e que responde pela gestão do plano de pagamentos dos benefícios previdenciários aos filiados e seus dependentes: aposentadorias, pensões, auxílio-acidente, auxílio-doença; auxílio-reclusão, auxílio-maternidade e congêneres.

A espécie tributária em questão somente é tida por contribuição social, e não por imposto, em face do "nomem iuris" e da vinculação do produto arrecadado ao financiamento do Regime Geral de Previdência. Tivesse uma

denominação diferente e inexistisse o vínculo afeto à sua arrecadação e às análises referentes a sua hipótese de incidência e a sua base de cálculo levariam à conclusão de tratar-se, no caso em comento, de típico imposto.

O mesmo se dá em relação às demais contribuições sociais existentes: é o caso das Contribuições Sociais sobre o Faturamento e sobre o Lucro Líquido das empresas, cujas arrecadações destinam-se da mesma forma que a anterior ao financiamento da Previdência Social no âmbito de seu regime geral; da Contribuição Social para o Salário-Educação que financia o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação; da Contribuição Social para o Programa de Integração Social, responsável pelo financiamento do abono anual e do seguro-desemprego e assim por diante.

Em relação às chamadas contribuições interventivas ou contribuições em razão de intervenção do Estado no domínio econômico, a nota característica, assim como nas demais contribuições, é a vinculação de sua receita. Observe-se que há que existir previamente uma situação no contexto econômico que justifique a intervenção estatal independentemente de qual seja a forma pela qual esta se expresse, após o que em se efetivando tal intervenção, arrecada-se a contribuição respectiva – após sua instituição legal, evidentemente – e dá-se a vinculação da receita, conforme detalhado no quarto capítulo.

Considerados tais aspectos e reconhecida a natureza tributária das contribuições sociais, bem como sua enunciação como espécie distinta dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios, constituiriam elas verdadeira exceção à regra de que a hipótese de incidência e a base de cálculo se configuram como os critérios seguros para definição das espécies tributárias, vale dizer, para elas há que se observar ainda a denominação e o destino da arrecadação.

3.4) Rigidez da divisão de competências tributárias:

Superadas as menções às garantias constitucionais em favor do contribuinte bem como aquelas afetas à natureza jurídica dos tributos e às diferenças entre as espécies tributárias passíveis de criação atualmente no ordenamento brasileiro, e que se apresentam como itens de fundamental importância para as análises que se seguem, à vista do tema-problema-tese proposto, é o momento de adentrar mais a fundo no assunto relativo à rigidez da divisão de competências tributárias entre as pessoas políticas, com o objetivo de concluir esta preparação para finalmente avançar-se ao ponto fulcral da pesquisa. Sobre tal repartição vale recordar que o Constituinte de 1988 procurou desenhar um mapa seguro a fim de evitar conflitos entre os poderes federal, estadual, distrital e municipal, municiando cada qual de fontes tributárias suficientes, em seu entendimento, para garantir a execução dos deveres institucionais, legais e administrativos impostos a cada qual, permitindo assim o livre uso das autonomias dos entes públicos. Aliás, foi mais longe ainda o Constituinte, estabelecendo um sistema de repartição obrigatória de receitas a par das eventuais transferências voluntárias decorrentes de acordos, convênios e auxílios-financeiros. Assim é que os artigos 158 e 159 da Constituição de 1988[253] estabelecem critérios para a divisão e entrega de recursos arrecadados pela União e pelos Estados-membros entre estes próprios e entre os Municípios.

No que se refere ao aspecto tributário propriamente, afeto em especial às competências constitucionais, existem diferentes tipos delas no desenho estruturado pelo Constituinte: algumas comuns, outras exclusivas e outras ainda

---

[253] *"Art. 158 – Pertencem aos Municípios: I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II – cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que e refere o art. 153, parágrafo 4º, III ..."*
"Art. 159 – A União entregará: I – do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois iinteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer ..."

privativas, afora as chamadas competências residuais, o que será objeto de descrição logo abaixo.

3.4.1) Competências privativas para instituição de impostos:

Diferentemente do que afirma Bernardo Ribeiro de Moraes[254], a competência tributária não se configura como uma faculdade ilimitada do Estado para criar e exigir tributos das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. Já foram referenciadas acima as garantias instituídas pela própria Constituição em benefício dos contribuintes, consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários. Justamente por esse motivo, parece ser inapropriada a utilização da expressão "poder tributário" ou como mencionam os espanhóis[255], "potestade tributária".

Em relação aos impostos, a primeira espécie tributária referida neste capítulo, a competência é partilhada de modo privativo entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios em face das materialidades discriminadas na Constituição Federal de 1988 ou seja, tanto a União, quanto os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos e sobre eles legislar; ocorre que há o estabelecimento de um critério de privatividade entre tais entes, tomando-se como base a matéria a ser tributada, pois a própria Constituição Federal já define em três artigos diferentes – 153, 155 e 156 – algumas situações ou fatos passíveis de serem tributados ou só pela União, ou só pelos Estados-membros ou ainda somente pelos Municípios respectivamente, sendo oportuno relembrar que ao Distrito Federal competem as atribuições legislativas tanto de Estados-membros quanto de Municípios. Embora não seja a Constituição a responsável pela instituição dos tributos, o que demanda atuação do legislador infra-constitucional a teor do Princípio da Estrita Legalidade, a "Lex Maxima" oferece

---

[254] Ob. cit., p. 252;

[255] GONZALES, Eusébio; LEJEUNE, Ernesto. *Derecho tributario.* 2ª ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000, p.119-142;

indicativos da matéria a ser tributada mediante impostos, enumerando fatos, situações e estados de fato que poderão ser objeto da incidência de normas tributárias responsáveis pela criação da espécie "imposto", de modo a quase que vincular o legislador no que tange à definição do aspecto material das hipóteses de incidência que vierem a ser descritas. Deste modo, a competência para a instituição de impostos será privativa, porquanto em relação àquelas premissas indicativas da materialidade das hipóteses de incidência previstas no artigo 153 da Constituição, somente o legislador federal poderá atuar; diante das situações enunciadas nos incisos do artigo 155 somente os Estados-membros e o Distrito Federal estão autorizados a legislar para o fim de instituir os respectivos impostos; finalmente em relação às enunciações do artigo 156 caberá aos Municípios e ao Distrito Federal discutir, votar e aprovar os textos de lei.

A divisão estruturada pela Constituição Federal pretende garantir a privatividade no uso da competência tributária para o fim de elaborar normas jurídicas em relação aos impostos que incidam sobre tais materialidades, vedando a interferência indevida de um ente na competência de outro, sob pena de invasão inválida na área restrita de atribuição legislativa. O objetivo mediato é preservar a própria autonomia financeira e orçamentária de cada um dos entes federados, impedindo eventuais desequilíbrios e déficits orçamentários que decorreriam por exemplo, de isenções e benefícios fiscais concedidos, hipoteticamente por lei federal em relação a impostos dos Estados-membros e dos Municípios. Qualquer alteração de critérios afetos à exigência dos impostos incluídos na competência de um ente político, somente pode ser resultado de legislação de seu próprio órgão legislativo, vedando-se interferências exógenas, o que sofre apenas duas exceções: a) isenções heterônomas; b) estabelecimento de normas gerais em relação ao ICMS, ao IPTU e ao ISS a teor do disposto na própria Constituição Federal de 1988.

Quanto às isenções heterônomas, respeitadas as opiniões contrárias, o tema será objeto de tratativa no quarto capítulo do trabalho, mais

especificamente no item 4.2, por ser um dos desdobramentos ou uma das hipóteses cuja comprovação se busca nesta pesquisa. Quanto às normas gerais em relação ao ICMS, ao IPTU e ao ISS, há que se mencionar o dispositivo constitucional presente no artigo 146 da Carta de 1988 e que reserva à lei complementar a resolução de conflitos de competência em matéria tributária, bem como o estabelecimento de normas gerais no que se refere à definição de tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, prescrição, decadência e congêneres. Os exemplos de possíveis conflitos de competência não são tão numerosos no caso brasileiro, mas de toda a forma sempre que surgirem caberá à lei complementar sobre eles resolver. E esta lei complementar deve ter um caráter nacional, posto que estabelecedora de critérios para solucionar conflitos entre todas as pessoas políticas tributantes: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Tal lei de caráter nacional será produzida pelo órgão legislativo federal qual seja, o Congresso Nacional. Surge imediatamente a lembrança do Código Tributário Nacional, responsável pela definição de muitas normas-parâmetros, tais como as que definem o que seja imóvel urbano para fins de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não sujeitando-se à incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural a par da utilização que possa estar sendo atribuída ao imóvel. Mas o Código Tributário Nacional não é a única lei complementar federal de caráter nacional sobre a matéria tributária em vigência. Quanto a eventuais problemas decorrentes da tributação incidente sobre os serviços, mencione-se a recente lei complementar 116/03, responsável dentre outras questões por solucionar eventual conflito de competência entre o legislador municipal e o legislador federal diante da prestação de serviços de reparo e manutenção de máquinas e equipamentos – um serviço sem dúvida, pois constitui obrigação de fazer. Ocorre que no caso específico do imposto sobre produtos industrializados, a legislação federal estendeu o conceito de industrialização para abranger também o recondicionamento de máquinas e equipamentos. Decorre daí a possibilidade de conflitos de competência entre o Fisco federal, interessado em arrecadar o imposto sobre produtos industrializados sobre

tais operações e o Fisco municipal, interessado em arrecadar o imposto sobre serviços. A lei complementar federal, publicada sob o número 116/03 resolve tais conflitos ao enunciar em "números clausus" os serviços passíveis de incidência exclusiva pela imposto municipal, legitimando apenas à lei local a instituição do imposto sobre tais situações.

Não se trata da única hipótese em que uma lei complementar federal, porém de caráter nacional, estará dispondo, ainda que indiretamente, sobre impostos da competência privativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Quanto ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, a par da competência privativa dos Estados-membros e do Distrito Federal, pelo que os únicos legitimados constitucionalmente a instituir o imposto e, eventualmente impor isenções, reduções de alíquotas etc, haverá também um campo competencial próprio para o legislador federal, sob a roupagem de legislador nacional – artigo 155, parágrafo 2º, XII – estabelecer algumas normas gerais sobre o tema, definindo quem sejam os contribuintes, disciplinando o regime de compensação do imposto a fim de efetivar a sua não-cumulatividade, excluindo de sua incidência as operações de exportação de mercadorias e serviços, fixando a sua base de cálculo, definindo os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez. Trata-se aí de matéria relativa a imposto da competência privativa dos Estados-membros, mas que por influenciarem toda a Federação, devem sujeitar-se à normatização decorrente de lei complementar federal de caráter nacional. Atualmente, vige a lei complementar 87/96 com as alterações posteriores. Talvez então fosse correto dizer que no caso, tem-se um imposto tipicamente estadual, mas regrado, ao menos no que tange às normas gerais, por lei federal de caráter nacional, pelo que o absolutismo da privatividade no exercício da competência não chega às últimas conseqüências na situação posta.

Aliás, considerando-se a plena vigência do disposto no artigo 154, II da própria Carta Magna de 1988, seria precipitado considerar de modo estanque e absoluto a privatividade da competência em relação à legiferação sobre

impostos, vez que na restrita hipótese de conflito externo armado ou sua iminência, é permitido à União instituir impostos que não estejam compreendidos em seu campo competencial. Nem por isso se considera ofendido o Princípio Federativo, cuja análise, portanto, demanda algum vagar e um exame atento sobre o complexo sistema de repartição de competências desenhado pelo Constituinte.

Diante do imposto sobre serviços de qualquer natureza, afeto à competência dos Municípios, já se referiu acima sobre as importantes funções atribuídas à lei complementar federal, inclusive para o fim de resolver previamente qualquer conflito de competência, seja com a lei estadual instituidora do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, seja com a lei federal instituidora do imposto sobre produtos industrializados. Tal possibilidade decorre de menção expressa do artigo 156, III e parágrafo 3º da Carta de 1988, legitimador da lei complementar federal 116/03, cujo conteúdo deve ainda contemplar as alíquotas máximas e mínimas do imposto a ser veiculado pela legislação local de cada Município, a exclusão da incidência do imposto nas exportações de serviços, bem como a forma e as condições como devem ser concedidos e revogados os incentivos fiscais e as isenções, o que, isto sim, desperta algum questionamento quanto à ofensa à autonomia financeira e orçamentária dos Municípios, podendo macular o Princípio Federativo.

Concluindo, a competência tributária em relação aos impostos é privativa da União, dos Estados-membros e dos Municípios consoante as enunciações genéricas sobre a materialidade dos impostos a serem instituídos pelas leis de cada uma das pessoas políticas em questão.

3.4.2) Competências comuns para instituição de taxas e contribuições de melhoria:

No que se refere às taxas e às contribuições de melhoria a situação difere um pouco, pois o que decorre diretamente do artigo 145 da

Constituição de 1988 é que a competência para a instituição de ambas as espécies tributárias em questão é comum à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios. Assim, desde que presentes os pressupostos fundamentais para sua criação – o exercício de competência fiscalizatória ou a colocação à disposição dos contribuintes de serviços públicos específicos e divisíveis no caso das taxas, e a edificação de obra pública da qual decorra valorização imobiliária no caso das contribuições de melhoria – poderá a pessoa política, qualquer que seja ela, responsável pela fiscalização, pela prestação do serviço ou pela edificação da obra, instituir em lei própria o tributo correspondente.

Aparentemente o assunto poderia ensejar algumas discussões, pois em se tratando de competência comum poderiam haver alguns conflitos de competência, em especial no caso daquelas obras e serviços decorrentes de convênios e cooperações técnicas e financeiras tão comuns na realidade contemporânea do país. Nada de criticável sob o ponto de vista tributário, pois a celebração de convênios e de termos de cooperação nada mais significa que um empenho em direção à integração, o que é muito bem vindo num regime federal como o brasileiro. Apenas faz-se conveniente aparar algumas arestas.

Neste sentido, em se tratando de competência tributária comum, posto que afeta a todas as pessoas políticas, surge o interesse em aferir-se o campo competencial material, ou seja, a definição a respeito de quem titulariza a competência para fiscalizar no caso da taxa decorrente do exercício do poder de polícia? Quem tem competência para prestar o serviço no caso da taxa de serviços? Quem é competente para realizar a edificação da obra pública no caso da contribuição de melhoria?

Trata-se de perguntas importantes, pois sua resposta implicará na definição segura a respeito da legitimação para legislar sobre a matéria, instituindo a taxa ou a contribuição de melhoria correspondente e, evitando com isso a incômoda, inadequada e inválida situação de um ente não ser o titular da competência para edificar a obra ou para prestar o serviço e, ainda assim, fazê-lo,

pretendendo depois instituir e cobrar o tributo, com o que não seria possível concordar. É por isto que há que se percorrer o Texto Constitucional a fim de aferir aonde estaria estruturada a divisão da competência material. Sabe-se de antemão que não é o Sistema Constitucional Tributário o abrigo de tais normas. Será então o Título III da Constituição o responsável pela organização do Estado brasileiro o local próprio para constatar-se tal repartição material de competências, competências estas de natureza administrativa, seja para fiscalizar e impor limitações à propriedade e à liberdade, seja para prestar serviços, seja ainda para executar obras que venham de encontro aos anseios e necessidades coletivas.

Assim, se a competência fiscalizatória ou para prestar serviços e executar obras estiver compreendida no rol enumerativo dos artigos 21 e 22 da Carta de 1988, somente a União estará autorizada a legislar para o fim de instituir a taxa ou contribuição de melhoria correspondente, obviamente desde que exerça o poder de polícia, preste o serviço público ou edifique a obra respectiva. Se a justificativa para instituir o tributo – taxa ou contribuição de melhoria – for algum item relacionado às competências do artigo 23 da Constituição de 1988, a competência será comum de todas as entidades, resolvendo-se eventual conflito pela regra de preferência em razão do momento de seu exercício, vale dizer, se a competência para proteger o meio-ambiente é das três entidades – artigo 23, VI da Constituição – aquela que primeiro atuar e instituir eventual taxa de fiscalização ambiental será a única legitimada a cobrar o tributo, posto que um mesmo fato ou uma mesma situação de fato não pode ensejar dupla ou tripla tributação. Trata-se de princípio constitucional aplicável a todos os tributos e que encontra exceção somente diante da hipótese extraordinária do artigo 154, II da Constituição de 1988 já referido acima.

Acaso o serviço ou a obra ensejadores da tributação via taxa ou contribuição de melhoria decorrerem do rol enunciativo do artigo 24 da Lei Maior de 1988, a competência será concorrente da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal, excluindo-se a possibilidade de taxa ou contribuição de melhoria

municipal e, em caso de eventual *bis in idem* entre a União e o Estado-membro ou entre aquela e o Distrito Federal, aplicar-se-á a mesma regra anterior: vale o tributo daquele que primeiro atuou à vista da impossibilidade de tributação dupla nas situações postas.

Finalmente, se o poder fiscalizatório, o serviço ou a obra pública decorrerem de interesse tipicamente local, conforme consta do artigo 30 da Constituição Federal de 1988, caberá tributação somente mediante lei municipal, a única legítima para instituir a taxa ou contribuição de melhoria daí decorrente.

Observe-se ainda a chamada competência residual material atribuída constitucionalmente em favor dos Estados-membros e do Distrito Federal, diante do que aqueles serviços, obras e poderes fiscalizatórios que não tenham sido expressamente atribuídos à União e aos Municípios são tidos como pertencentes aos entes regionais, decorrendo daí a competência residual destes para fins de instituição de taxas e contribuições de melhoria.

Já as contribuições sociais – ou parafiscais – e os empréstimos compulsórios compreendem regras de repartição de competências que não comportam maior investigação. A propósito das contribuições sociais há uma competência privativa da União para instituição das contribuições interventivas e corporativas, abrindo-se a possibilidade de competência comum em relação às contribuições previdenciárias, desde que os Estados e os Municípios instituam o tributo visando o financiamento do Regime Previdenciário de seus próprios servidores. A contribuição de iluminação pública está afeta à competência dos Municípios e do Distrito Federal em face do que dispôs a Emenda Constitucional 39/02 ao incluir o artigo 149-A na Constituição Federal de 1988, já transcrito antes neste texto. Por fim, os empréstimos compulsórios são da competência tributária exclusiva da União, como disposto no artigo 148 da Lei Maior de 1988.

3.5) Finalidades da rigidez afeta à repartição de competências privativas:

Em se tratando de competências tributárias à luz do Sistema Constitucional Tributário decorrente da Carta de 1988 haveria a possibilidade de enumerar algumas finalidades afetas à rigidez da repartição das competências privativas, a primeira das quais seria assegurar a preservação da autonomia dos entes federados, sejam eles os Estados-membros ou os Municípios. Já se procedeu à análise, ao longo deste texto, segundo a qual o tema está diretamente associado aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, bases estruturadoras da divisão jurídico-política definida pelo Constituinte de 1988. Mas qual é, afinal, o sentido de tais princípios? – A resposta a tais questionamento está associada à idéia de que uma efetiva autonomia política, enquanto liberdade para dizer o direito em seus respectivos âmbitos territoriais, concretizando as premissas do Estado e colocando à disposição dos cidadãos meios que facilitem o máximo possível a realização do bem estar entre estes em âmbito regional e local, demanda certa independência sob as perspectivas econômica e financeira.

Ora, como garantir aos Estados-membros e aos Municípios a realização de seus misteres constitucionais se não lhes forem atribuídos os meios necessários para tanto? Tais meios, por sua vez, são expressos por parcelas de recursos financeiros repassados da União para eles mediante a constituição dos chamados Fundos Constitucionais – Fundo de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios – o que está estabelecido nos artigos 158 e 159 da Constituição Federal em vigor, mas também e principalmente mediante a entrega de competências tributárias privativas a fim de que tais entidades possam instituir tributos próprios, em especial impostos, incidentes sobre materialidades indicadas pela própria Constituição Federal.

Dispondo de competência constitucional para legislarem sobre a matéria tributária e possuindo competências privativas para estabelecerem os parâmetros e elementos fundamentais para a criação de tributos, acabam as entidades regionais e locais – Estados-membros e Municípios – por conquistarem,

ou ao menos se aproximarem, da efetivação das autonomias econômica, financeira e orçamentária, o que permite a conquista dos instrumentos e recursos necessários para realizarem plenamente suas autonomias administrativa, política e organizacional, concretizando com isto os princípios, respectivamente, Federativo e da Autonomia Municipal.

De nada adiantaria atribuir aos entes regionais e locais autonomia para legislar sobre tributos, criando-os, definindo-lhes sua sistemática, alterando seus elementos, eventualmente isentando alguns contribuintes de seu recolhimento, acaso se permitisse o partilhamento ou a comunhão da competência legislativo-tributária em relação a todas as espécies passíveis de criação por via legal. Num primeiro momento o ente político aproximar-se-ia da realização e gozo de suas autonomias orçamentária e financeira e, num segundo momento logo a seguir, perdê-las-ia mediante uma norma decorrente de lei emanada de outro ente, a qual estaria, por exemplo, isentando do recolhimento do tributo antes criado parcela considerável de contribuintes. Se assim fosse – partilha de competências, sem a definição de campos privativos para cada pessoa política – nada impediria que a União legislasse no sentido de instituir um tributo sobre uma mesma materialidade afeta à competência privativa do Estado-membro ou do Município. Observe-se que isto não é permitido pelo Sistema Constitucional vigente, a não ser na situação absolutamente extraordinária contemplada pelo artigo 154, II da Carta de 1988 já mencionado antes.

O resultado desta situação conflitual na qual observar-se-ia todas as pessoas políticas podendo legislar sobre todas as materialidades passíveis de tributação, seria o enfraquecimento das autonomias orçamentária e financeira e, por via de conseqüência, enfraquecida estaria a autonomia política mediante interferência mútua dos entes políticos no âmbito das competências tributárias, o que parece ser inaceitável diante de sistema no qual se preserva, inclusive em âmbito constitucional mediante a definição de cláusula pétrea, o livre uso das autonomias regionais e locais.

Além de possibilitar a efetivação dos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, a repartição rígida de competências tributárias privativas – em especial no que se refere aos impostos – tem por função atribuir certa racionalidade ao Sistema Tributário Nacional, tão criticado nos meios acadêmico, político e econômico. Imagine-se então o volume e a intensidade das críticas acaso inexistisse a rigidez na divisão das competências afetas à instituição e legiferação sobre a espécie tributária "impostos". Tal racionalidade expressa sob a forma de uma partilha organizada de poderes limitados para legislar sobre os impostos é inerente a um Estado Federal, no qual convivem diferentes entidades dotadas de deveres e poderes vinculados aos misteres públicos.

A propósito da repartição rígida de competências tributárias privativas, é inegável sua relação com a autonomia dos entes políticos. Daí a conveniência de referenciar novamente Amílcar Falcão[256] quando este discorre sobre a autonomia dos Municípios, o que segundo tal autor só é passível de análise num sistema federal, aonde o Município reunirá todos os elementos necessários para configurar-se como entidade politicamente autônoma, em especial as prerrogativas de auto-constituição e de auto-regulação, garantindo-lhe o efetivo gozo da descentralização política. Tal poder de produção de normas jurídicas próprias, ainda que conviva em meio às competências comuns e concorrentes – em matéria tributária, as taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais – garante ao Município a efetividade e plenitude de sua autonomia em face da privatividade das competências materiais que fundamentam a instituição das taxas e contribuições, além da privatividade na criação de impostos incidentes sobre as matérias enunciadas nos incisos do artigo 156 da Constituição de 1988. A seguir, a transcrição de breve passagem do autor referido:

> O que caracteriza a autonomia local é, exatamente, a conjugação, em um só Estado soberano, de entidades autônomas, titulares de competências próprias para auto-determinarem-se, sem sofrerem, em princípio, a injunção do governo central. É certo que tal independência conceitual dos governos locais não é absoluta. A própria federação reconhece a

[256] Ob. cit., p. 96-98;

> legitimidade do exercício de competências concorrentes com a preferência do poder federal sobre o poder local. A concorrência, todavia, é um dos critérios de distribuição de competência legislativa, vindo sempre acompanhada de uma área de competência privativa nos governos locais.

Diante de tal repartição de competências legislativas, inclusive as tributárias, pode-se inclusive aferir uma das grandes vantagens do sistema federal diante do sistema unitário, qual seja, a prevenção ou a imposição de maior dificuldade para a instalação de um governo centralizador, arbitrário e despótico que absorvesse todas as prerrogativas e competências públicas, além do fato de que a repartição de poderes e atribuições governamentais entre um governo central e governos regionais – e no caso brasileiro, também governos locais – ser fundamental para aliviar os encargos de poucos órgãos do governo central, aproximando o comando do Estado do cidadão comum. O assunto é enfatizado por Amaro Cavalcanti[257].

A privatividade de competências tributárias, particularmente diante dos impostos, além de propiciar a desejada racionalidade à dinâmica legislativo-tributária da federação, ainda propicia a preservação das autonomias próprias dos governos regionais e locais, a par das parcelas de competências partilhadas de modo comum ou concorrente com a União.

3.6) Competência residual - flexibilidade econômica e não jurídica:

---

[257] CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a Republica brasileira.* Coleção Temas Brasileiros, vol. 48. Brasília: Editora UnB, 1983: *"A Federação previne, ou obsta mesmo, em muito, a existência de um governo despótico, absorvendo todos os poderes e ameaçando as liberdades particulares do cidadão. Não poderá sê-lo um governo local, porque a sua conduta, uma vez fora da Constituição, seria reprimida pelo poder federal, o qual se exerce, conforme as circunstâncias, tanto sobre os indivíduos, como sobre os membros da Federação. Não poderá igualmente sê-lo o governo central, porque a sua origem, inteiramente popular, e a esfera de ação independente, reservada aos poderes estaduais, servem de obstáculo ou de meio para inutilizar quaisquer pretensões absorventes do referido governo.(...) Da divisão de poderes e atribuições governamentais, que é fundamental na Federação, entre a União e os Estados, resultam ainda outras conseqüências, evidentemente vantajosas para os indivíduos e para toda coletividade nacional. O poder estadual, dirigindo e regulando quanto cabe na sua jurisdição, alivia muito o encargo do poder federal, que, por isso mesmo, só tem de ocupar-se dos assuntos de interesse geral; e deste modo, os negócios públicos podem ser, não só, melhor estudados, como também, despachados com maior conveniência e oportunidade."*

A par da repartição rígida de competências decorrente das normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 no que se relaciona à matéria tributária, o Constituinte brasileiro ainda foi cauteloso o suficiente para dotar o legislador de uma reserva de atuação criadora, possibilitando-lhe o exercício da chamada competência residual, segundo a qual é permitida a instituição de outros impostos que venham a incidir sobre materialidades distintas daquelas já pré-estabelecidas constitucionalmente ao longo dos artigos 153, 155 e 156, isto obviamente em se tratando da espécie tributária "impostos", posto que diante das taxas e das contribuições de melhoria a competência residual decorre da norma constante do artigo 25, parágrafo 1º da mesma Constituição Federal: aí reservou-se aos Estados-membros, e também ao Distrito Federal, o uso das competências materiais que não lhes sejam vedadas expressamente pela Constituição ou seja, aqueles poderes fiscalizatórios, aqueles serviços públicos específicos e divisíveis e a realização daquelas obras públicas que não sejam afetas à competência privativa da União nem tampouco à competência privativa dos Municípios por força de interesse tipicamente local, pertencerão aos Estados-membros e, por via de conseqüência, a eles pertencerá a titularidade para instituir a taxa ou a contribuição de melhoria daí decorrente.

Quanto às demais espécies tributárias – contribuições (corporativas, interventivas, previdenciárias e de iluminação pública) e empréstimos compulsórios – o assunto relativo à competência residual não apresenta interesse, na medida em que a repartição de competências a elas afetas já foi exaustivamente analisada, salvo em relação às contribuições sociais previdenciárias residuais, cujos requisitos e delineamentos, por força de remissão feita à mesma norma embasadora dos impostos, mantém direta relação com os requisitos e limites analisados a seguir.

É quanto aos impostos portanto, que a competência residual ganha destaque. A matriz constitucional está no artigo 154, I da Carta Magna, a partir do qual já se observa a primeira limitação: a competência residual para a

instituição de novos impostos é exclusiva da União, restando vedado aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem outros impostos afora aqueles que venham a incidir sobre as materialidades apontadas nos artigos 155 e 156 da *Lex Maxima*. Cabe apenas e tão somente ao legislador federal a criação dos impostos residuais, desde que respeitados os limites e parâmetros constitucionais a seguir referidos.

Não é escopo do presente trabalho a averiguação do motivo ou da justificativa em razão dos quais teria o Constituinte entregado privativamente ao legislador federal a prerrogativa para instituir os chamados impostos residuais. Talvez como norma de suporte para eventuais contingências que demandassem arrecadação extraordinária, talvez em face de com isto possibilitar a disponibilização de um instrumento de política extrafiscal adicional ou simplesmente para saciar possível voracidade arrecadatória futura decorrente do surgimento de novos fatos com relevância econômica não previstos no momento em que se aprovava o texto constitucional em questão, à vista inclusive da dinâmica social, econômica e financeira do mundo globalizado que começava a se integrar em meados da década de oitenta.

O fato é que a competência residual para fins de instituição de impostos é apenas da União, o que de uma certa forma já constitui um dos limites para seu exercício e que implica em vedar a atuação dos legisladores regionais e locais a respeito da matéria.

3.6.1) Possibilidade de eleição de novos fatos jurídicos que externem indícios de capacidade contributiva:

O exercício da competência residual para a criação de um novo imposto federal deve tomar como parâmetro as características próprias desta espécie tributária, a qual diferencia-se das demais – taxas, contribuições de melhoria etc – por não possuir uma vinculação do produto de sua arrecadação a uma contra-partida

direta e imediata em favor do contribuinte, vale dizer, a lei que institui o imposto não está impondo seu recolhimento em face de alguma atuação estatal dirigida aos contribuintes onerados pelo tributo. Por isso, confere-se a ele a classificação de tributo não vinculado[258]. Além disso, é característica marcante da espécie em questão consistir sua hipótese de incidência na descrição de situações com relevância sob a perspectiva econômica, pelo que ao concretizarem-se as respectivas hipóteses legais sob a forma de fatos jurídicos, ensejarão a presunção de capacidade econômica dos sujeitos tributados, indicativos de sua possibilidade – maior ou menor – de contribuir para o financiamento dos encargos estatais mediante o recolhimento do tributo em questão. Como diz Fábio Fanucchi[259], nenhum interesse dos particulares entra em cogitação no imposto, sendo o interesse do Estado o único que se manifesta na imposição. É bem verdade que a desconsideração do interesse dos particulares deve ser vista com alguma ressalva na medida em que o exercício da competência tributária para instituir um tributo qualquer – inclusive um imposto – sujeita-se a toda ordem de limitações e de normas principiológicas presentes no Texto Constitucional, as quais foram objeto de exame nos sub-itens 3.1 e 3.2 acima.

A espécie tributária *imposto* há de expressar um valor em moeda corrente, como todo tributo aliás. Geralmente este decorrerá da aplicação de uma alíquota sobre um fator chamado base de cálculo, estando esta última

---

[258] A classificação em referência foi desenvolvida inicialmente por Geraldo Ataliba em sua obra *Hipótese de incidência tributária* já referenciada antes, classificação com a qual concorda Paulo de Barros Carvalho em seu *Curso de direito tributário* também já referenciado neste trabalho de pesquisa. O parâmetro classificatório para dividir os tributos em vinculados e não-vinculados e fazer incluir a espécie "imposto" nesta e não naquela categoria é a circunstância de existir na hipótese de incidência normativa um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Estado num sentido amplo. Assim, enquanto nas taxas o contribuinte estará obrigado a pagar o valor do tributo em face de uma contra-partida do Estado, de uma atuação do Poder Público seja sob a forma de um serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, ou ainda em face de uma atividade fiscalizatória exercida sobre o contribuinte com vistas à preservação do interesse público, no imposto existirá a obrigação compulsória de recolhimento de seu valor pelo contribuinte sem que a lei instituidora do tributo vincule tal obrigação à uma atuação estatal dirigida diretamente ao contribuinte, de modo que a receita arrecadada com o imposto não estará afetada a um fim imediato, ao menos não pela lei que instituiu o tributo. Outros tributos como as contribuições de melhoria e as demais contribuições (corporativas, interventivas, previdenciárias e de iluminação pública), além dos empréstimos compulsórios, também podem ser enquadrados na categoria dos tributos vinculados, constituindo a não-vinculação característica específica da espécie "imposto".

[259] FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro – vol. 1.* 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.70;

diretamente relacionada ao núcleo da hipótese de incidência, o assim chamado pela doutrina[260], "elemento material da hipótese de incidência tributária", ou ainda, "situação material descrita pelo legislador", conforme se expressa Luciano Amaro[261].

Se o imposto é marcado pelas duas características acima, quer parecer correto afirmar que o(s) imposto(s) residual(is) que vier(em) a ser criado(s) pelo legislador federal deverá(ão) possuir as mesmas notas marcantes ou seja, deve(m) possuir como núcleo da hipótese de incidência um elemento material necessariamente indicativo da existência, ainda que presumida, de capacidade econômica do contribuinte definido como sujeito passivo da obrigação correspondente, além de ser vedada a vinculação do produto a ser arrecadado a uma atuação direta do Estado dirigida a este mesmo contribuinte, ao menos na lei institutiva do imposto, pois a vinculação decorrerá da estruturação das dotações orçamentárias quando da aprovação da lei orçamentária anual da entidade. A materialidade do imposto residual porém, deve ser nova, diferente daquelas já indicadas no próprio Texto Constitucional. Com efeito, o já citado Fábio Fanucchi[262] afirmou textualmente o seguinte: "Desde o advento da Constituição de 1967, entretanto, foi outorgada à União a competência para criar impostos não previstos expressamente na discriminação de rendas, desde que eles não tenham fato gerador e base de cálculo idênticos aos já criados pela Carta Magna".

A matéria comporta análise mais detalhada em razão dos cuidados demandados para uma correta interpretação. Desde já frise-se, contudo, que este "fato gerador"[263] do imposto residual deve necessariamente estar relacionado a indícios de capacidade econômica do sujeito tributado, possuir relevância econômico-finananceira, inexistindo motivos para se desconfiar da

---

[260] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;
[261] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 255;
[262] Ob. cit., p. 71;
[263] Registre-se aqui a crítica à utilização da expressão "fato gerador", consoante já observado pela doutrina brasileira, em especial por Paulo de Barros Carvalho que prefere a expressão "fato jurídico tributário" e que expressa realidade distinta da "hipótese de incidência", conforme referido em sua obra *Curso de direito tributário* já referenciada neste estudo.

possibilidade de ser instituído via legislação federal um imposto novo, diferente daqueles cujas materialidades já aparecem previamente indicadas, ainda que genericamente na Constituição Federal, mas que tenham como ‘fato gerador” – em verdade, hipótese de incidência ou, mais precisamente, aspecto material da hipótese de incidência – algo não indicativo e não relacionado à capacidade econômico-contributiva. Tratar-se-ía, caso assim não fosse, da possibilidade da criação de um imposto que imposto não seria, com a devida vênia pelo paradoxo.

Da mesma forma, em havendo relação natural entre a base de cálculo do tributo e o núcleo de sua hipótese de incidência, até mesmo diante de uma das funções exercidas pela base de cálculo qual seja, a confirmação da hipótese de incidência tributária, deve haver por parte de uma o retrato e a mensuração da outra. Assim, a base de cálculo do imposto residual deve necessariamente estar ligada à mensuração e ao dimensionamento da capacidade econômica expressa pela indicação do aspecto material da hipótese de incidência definida na lei instituidora. Relevante agora tratar dos limites impostos ao exercício da competência residual pelo legislador federal.

3.6.2) Limites impostos à competência residual:

Se é permitida a instituição de um novo imposto, ou de novos impostos, ainda não discriminados na Constituição Federal, e se tal instituição pode ser feita apenas pela União, o requisito da exclusividade da competência parece ser o primeiro limite imposto ao exercício de tal prerrogativa legislativa. De fato assim o é, pois sempre que se esteja diante de um novo imposto instituído por um Estado-membro, pelo Distrito Federal ou pelo Município, diferente daqueles cujas materialidades foram enunciadas pelo Constituinte nos artigos 155 e 156 da Carta de 1988, estar-se-á diante de típica situação de invalidade formal do tributo, por ofensa direta à norma constitucional de repartição de competências tributárias.

Mas não é esta a única limitação para a instituição dos impostos residuais. Ainda sob o prisma formal observa-se a necessidade de que o veículo normativo responsável pela criação de um novo imposto no exercício da competência extraordinária autorizada pelo artigo 154, I da Constituição de 1988, seja uma lei complementar, assim entendida aquela que demanda um quorum de aprovação qualificado como está indicado no artigo 69 da mesma Constituição. Desconsideram-se aqui, até por não constituírem o escopo da pesquisa, as discussões a respeito da existência ou não de hierarquia entre as leis ordinárias e complementares, o que parece inclusive inapropriado, pois sob o ponto de vista teleológico o que o Constituinte teria pretendido seria uma diferenciação quanto à matéria e quanto à atenção a ser dada pelo Congresso Nacional às discussões de tais matérias. Isto implica em afirmar que alguns assuntos devem necessariamente ser regrados em lei complementar, ao passo que outros demandam veiculação em leis ordinárias, com quorum de aprovação simples, o que por sua vez, implica em dizer que há a exigência de uma vontade mais ampla e generalizadamente presente entre os membros do Órgão Legislativo ao se apreciar e votar um projeto de lei que trate de alguns temas específicos, dentre os quais a instituição de um imposto residual, em verdade, um imposto decorrente do exercício da competência residual da União, a qual, para sua expressão, demanda lei complementar. Caso descumprido tal limite, novamente estar-se-á diante de vício de invalidade formal.

A par destas duas limitações importantes, a substância da lei instituidora do tributo também sofre algumas barreiras, dentre as quais a necessidade premente de que a hipótese de incidência e a base de cálculo do imposto residual sejam distintas daquelas presentes nos demais impostos, cuja materialidade já vem descrita, ainda que genericamente, pelo Texto Constitucional. Aliás, se o que define a natureza jurídica do tributo é justamente o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, parece óbvio que ao se instituir um novo tributo, no caso um imposto residual, a lei responsável por tal mister deve estabelecer hipótese de incidência e base de cálculo diferentes daquelas tomadas como parâmetro em relação aos tributos

cuja criação já estava autorizada anteriormente pelo Constituinte, sob pena de, em assim não o fazendo, estar recriando um mesmo imposto já então existente, ou cuja criação já estava vinculada à incidência sobre determinada materialidade prevista constitucionalmente.

A propósito de tal limitação, o legislador complementar da União ao instituir o(s) imposto(s) residual(is) deve ainda guardar a norma limitadora decorrente do artigo 145, parágrafo 2º da Constituição de 1988, a qual mantém íntima relação com a limitação relativa à inovação quanto aos dois elementos destacados antes: não será admissível que o imposto residual tenha base de cálculo típica de taxa, justamente em razão de que a hipótese de incidência da taxa vincula-se a uma atuação estatal direta, seja ela um serviço público seja ela o exercício de uma competência fiscalizatória, pelo que sua base de cálculo deverá manter e dimensionar a relação entre tal atuação estatal e o contribuinte contra quem ou em relação a quem é dirigida tal atuação. Sobre o assunto, retome-se o que expressou Paulo de Barros Carvalho[264].

Diante de todas estas barreiras com raiz constitucional, o exercício da competência residual para fins de instituição de novos impostos deve ser utilizado com cuidado pelo legislador federal, impondo-se a este meticulosa atenção inclusive através de uma pesquisa criativa a fim de identificar uma situação ou uma atuação hipotética do particular que expresse indícios de capacidade contributiva e que, por tal causa, legitimaria uma tributação mediante imposto residual, sem porém coincidir com aquelas condicionantes hipotéticas dos impostos

---

[264] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 27: *'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, parágrafo 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'. (...) A mensagem constitucional é clara: 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 de nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que 'A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação..."*

já discriminados ou indicados genericamente pelo Constituinte. Caso contrário, encontrar-se-á diante da possibilidade de questionamento quanto à validade formal e material do produto legislado.

CAPÍTULO 4 – PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA AUTONOMIA MUNICIPAL DIANTE DE RISCOS À USURPAÇÃO DA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Superadas as análises afetas à Federação brasileira, à descentralização de poder político, à outorga de competências legislativas, inclusive tributárias, às entidades federadas bem como às limitações e parâmetros que norteiam a instituição e arrecadação dos tributos dentro do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, é chegado o momento de examinar especificamente as três hipóteses em que haveria ofensa às autonomias de Estados-membros e de Municípios diante de usurpações de suas respectivas competências tributárias, o que consiste aliás no objetivo central do presente estudo. Tal foco deve partir de algumas

considerações iniciais a respeito de três conceitos importantes, quais sejam, a vigência, a eficácia e a validade normativas.

4.1) Usurpação de competências quanto aos três planos: a) da vigência; b) da eficácia; c) da validade:

A competência tributária enquanto prerrogativa ou autorização constitucional para legislar sobre a matéria afeta ao direito tributário, se expressa mediante normas jurídicas instituidoras de tributos ou ainda sob a forma de normas responsáveis pela alteração da sistemática de incidência e arrecadação de impostos, taxas e demais espécies exacionais. Em regra, as normas jurídico-tributárias são do tipo "normas de conduta", posto que dirigidas diretamente ao regramento do comportamento dos sujeitos passivos, ao passo que as normas responsáveis pela estruturação da repartição de competências tributárias – de matriz constitucional – constituem normas de estrutura, como inclusive é referido por Bobbio[265] e já foi objeto de exposição no segundo capítulo, item 2.2. Ocorre que em meio à sistematização de tais normas, em muitas ocasiões o intérprete pode encontrar-se diante de conflitos aparentes entre as diferentes normas existentes, inclusive no que se refere à adequação de algumas daquelas criadoras de tributos diante da divisão de competências estabelecida na Constituição, o que demandará a aferição de sua **validade**, conceito às vezes confundido com o de **vigência**, o qual por sua vez mantém íntima relação com outro conceito importante: o de **eficácia**. Daí a necessidade de diferenciá-los com o objetivo de aferir eventuais usurpações de competências tributárias privativas de Estados-membros e Municípios.

---

[265] BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6ª. ed. Brasília: UnB, 1995, p. 33: "Em todo o ordenamento jurídico, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas."

Partindo do paradigma positivista, sem contudo prender-se a eventuais equívocos e confusões daí advindos, particularmente em relação ao binômio validade/vigência, é oportuno mencionar que enquanto **a validade** da norma jurídica refere-se ao seu fundamento, dividindo-se tal aspecto em material e formal, conforme a seguir referido, **a vigência** refere-se a simples existência da norma no mundo jurídico, à sua simples presença no ordenamento, não se confundindo pois, com aquilo que os pós-positivistas chamam de validade formal da norma. Já **a eficácia** refere-se à produção dos efeitos normativos. Como ensina Maria Helena Diniz[266], "a eficácia é a aptidão técnica da norma para produzir efeitos jurídicos, sendo eficaz a norma que tecnicamente tiver condições de aplicabilidade, podendo, então, produzir seus próprios efeitos de direito". Tal possibilidade de produção de efeitos pode se dar tanto em razão de já haver sido superada alguma condição ou termo previsto pela própria norma – "vacatio legis", por exemplo – como pela aceitação da mesma por seus destinatários, os quais a cumprem – é o que se conhece como eficácia social normativa.

Desta maneira, sendo a norma jurídico-tributária veiculada por uma lei que tenha passado pelo procedimento legislativo ordinário e regular, com sua discussão, votação, aprovação, sanção, promulgação e publicação, pode-se falar tranqüilamente em vigência, na medida em que existente no ordenamento jurídico. Estando apta a produzir os efeitos decorrentes, tais como a exigência do tributo em relação àqueles fatos que configurem a concretização da hipótese de incidência descrita em seu texto, estará ocorrendo sua eficácia. Todavia, apesar de vigente e eficaz, há que se proceder a uma análise quanto à sua validade – formal e material – cujo resultado pode acarretar no reconhecimento de sua inconstitucionalidade, caso não estejam presentes os requisitos formais e materiais exigidos, estes relacionados ao conteúdo do texto normativo e aqueles relacionados à competência para a produção da lei e ao procedimento exigido constitucionalmente. Tais requisitos de

---

[266] DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 37;

validade decorrem do fundamento das normas, presentes necessariamente na Constituição Federal.

A respeito do assunto e retomando a estruturação hierarquizada do ordenamento jurídico, conforme doutrina de Hans Kelsen[267], pode-se concluir que toda norma jurídica integrante de um dado sistema deve possuir um fundamento de validade, tanto formal como material na medida em que existem duas ordens de limitações às normas jurídicas, justamente aquelas de natureza formal e aqueloutras de natureza substancial (material). Isto posto, e como já retratado acima, para que uma norma jurídica seja considerada plenamente válida não basta que seja vigente nem tampouco que esteja produzindo seus efeitos.

Assim, as normas tributárias responsáveis pela instituição de tributos ou mesmo pela concessão de isenções, aumentos ou reduções de alíquotas e bases de cálculo, alteração no sistema de arrecadação e outros assuntos ligados à matéria, devem manter adequação tanto aos requisitos formais quanto aos requisitos materiais de constitucionalidade. Por exemplo, se houver norma relativa a imposto que não estabelece um critério de distinção entre os contribuintes com base nas diferenças de capacidades contributivas, poderá daí resultar vício material de invalidade por ofensa à isonomia tributária; se outra lei que trate de impostos sobre o patrimônio adotar alíquotas muito elevadas, poderá também daí decorrer vício material por ofensa ao Princípio do não-confisco.

A questão se aproxima do escopo deste estudo ao se proceder a um exame dos requisitos formais de validade da norma instituidora de um tributo[268], seja ele qual for – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições (corporativas, interventivas, previdenciárias e de iluminação pública) – em especial quanto à competência para legislar sobre a

---

[267] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, 397 p.;

[268] Em relação às classificações dos tributos, adota-se neste estudo a classificação qüinqüipartide, segundo a qual seriam cinco as espécies tributárias: a) imposto; b) taxa; c) contribuição de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) outras contribuições, as quais subdividem-se segundo o entendimento aqui abraçado em quatro sub-espécies: e1) contribuições corporativas; e2) contribuições interventivas; e3) contribuições previdenciárias ou assistenciais; e4) contribuições de iluminação pública.

matéria, já que poderá haver vício de invalidade formal por usurpação indevida das competências tributárias privativas, principalmente de Estados-membros e Municípios, quando se dê invasão, ainda que disfarçada, do legislador federal em campo afeto privativamente aos órgãos legislativos regionais e locais, o que suscita muitas discussões. Novamente as palavras de Norberto Bobbio[269] são oportunas, como seguem abaixo:

> Quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado. Ao atribuir esse poder, estabelece também os limites entre os quais pode ser exercido. Assim como o exercício do poder de negociação ou o do poder jurisdicional são limitados pelo Poder Legislativo, o exercício do Poder Legislativo é limitado pelo poder constitucional. À medida que se avança de cima para baixo na pirâmide, o poder normativo é sempre mais circunscrito. Pense-se na quantidade de poder atribuída à fonte de negociação em comparação com a atribuída à fonte legislativa. Os limites com que o poder superior restringe e regula o poder inferior são de dois tipos diferentes: a) relativos ao conteúdo; b) relativos à forma.

A unidade e coerência do ordenamento jurídico, tão importantes, porquanto preservam a segurança jurídica, uma das finalidades da existência das normas jurídicas e do próprio ordenamento como um todo, são garantidas pela adoção de alguns critérios para se aferir a validade normativa e, eventualmente, até resolver conflitos e antinomias decorrentes do próprio ordenamento. Mencionem-se aqui os critérios bem descritos por Bobbio[270]: a) hierárquico (com a prevalência da lei superior sob o prisma da hierarquia jurídica); b) cronológico (segundo o qual, estando as leis no mesmo plano hierárquico, prevalece a lei nova em detrimento da mais antiga); c) especialidade (tratando-se de leis de mesma hierarquia e sem a possibilidade de resolução da antinomia através do critério cronológico, terá prevalência a lei que estabeleça um tratamento especial em detrimento da norma geral). No Brasil, a importância de tais critérios como forma de preservar a unidade do sistema jurídico é destacada por Maria Helena Diniz[271].

---

[269] Ob. Cit., p. 53;
[270] Ob. cit., p. cit.;
[271] DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 32;

A respeito especificamente do critério hierárquico entre as normas jurídicas, parece ser premente alguma divagação sobre a coerência necessária ao funcionamento de um sistema normativo, cuja ausência é inadmissível. Assim, todas as normas compreendidas no ordenamento devem passar pelo crivo de um minucioso exame quanto à sua validação diante dos pressupostos constitucionais para tanto – materiais e formais. Há por assim dizer uma dependência entre as diferentes normas, estruturadas que estão numa cadeia de hierarquia e fundamentação, o que decorre de um postulado hermenêutico lembrado por Humberto Ávila[272].

Pontuando coerentemente a diferenciação entre os significados de vigência e validade, Luigi Ferrajoli[273] lembra que coerência e plenitude não são características empíricas do direito senão requisitos do discurso teórico sobre o direito. No ordenamento jurídico convivem e coexistem normas em contradição, todas vigentes até que a antinomia seja suprimida mediante declaração de inconstitucionalidade, pelo que os conceitos de validade e vigência não coincidem.

Já em relação à diferença entre a validade e a eficácia, parece coerente o entendimento de Sérgio Cademartori[274], para quem, tomando-se como parâmetro a posição de Kelsen[275], a validade era – e ainda é – vista pela maioria

---

[272] Ob. cit., p. 30: *"A conexão de se ntido ou a relação de dependência entre as normas é um reconhecido postulado hermenêutico: trata-se de uma condição de possibilidade do conhecimento a ser necessariamente preenchida na interpretação de textos normativos. A coerências é tanto um critério de relação entre dois elementos como uma propriedade resultante dessa mesma relação. Como demonstra Bracker, qualifica-se como coerente a relação que preenche requisitos formais e substanciais. Daí falar-se em coerência formal e coerência material. Coerência formal está ligada à noção de consistência e de completude. Coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido."*

[273] FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales.* Madrid: Trotta, 2001, p. 188: *"A coerência é um dever ser que atua a través da obrigação de intervenção da Corte Constitucional. Aos direitos fundamentais negativos corresponde, segundo a definição proposta, a garantia primária consistente na proibição para o legislador de violá-los e a garantia secundária consistente na obrigação da Corte de anular as normas que os violem. De igual modo, corresponde aos direitos fundamentais positivos estabelecidos por constituições rígidas, como são os direitos sociais, a garantia primária consistente na obrigação do legislador de viabilizar sua satisfação mediante leis que introduzam as obrigações nas instituições especificamente encarregadas dela. (...) analogamente à solução das antinomias eliminadas pela intervenção de uma Corte Constitucional, a solução de tais lacunas não é nunca possível por via interpretativa; requer uma intervenção operativa."* ;

[274] CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade – uma abordagem garantista.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999;

[275] Ob. cit.;

como a existência específica no mundo do "dever-ser" da norma, ao passo que a eficácia é sua ação no mundo do ser – fato objetivo e comprovável de sua observância e aplicação. A partir daí é possível entender também que mesmo em relação à eficácia da norma poderá estar ocorrendo ofensa à autonomia de Estados-membros e Municípios, quando a União esteja efetivando norma já vigente, mas que tenha o condão de distorcer a repartição de atribuições normativas e arrecadatórias entre os diferentes entes políticos.

Ao proceder a efetivação de uma norma que tenha vício formal de invalidade por ofensa à competência tributária, estará a União duplamente desrespeitando a autonomia do Estado-membro e do Município: a) primeiro quando legisla sobre matéria estranha à sua competência; b) segundo quando faz aplicar e produzir efeitos da tal norma inválida, suprimindo por exemplo, a arrecadação de um tributo cuja materialidade em princípio estaria afeta à legiferação dos entes regionais ou locais, cujo resultado seria a arrecadação do produto de tais tributos pelo próprio Estado-membro ou pelo Município.

O tema demanda um detalhamento maior e um exame pormenorizado a respeito das formas pelas quais dar-se-ia a usurpação das competências tributárias privativas de Estados-membros e de Municípios e, por via de conseqüência, ofensa aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal.

4.2) Concessão de isenções e benefícios fiscais: exceção em relação às isenções heterônomas oriundas de tratados internacionais:

Uma primeira forma de a União usurpar as competências tributárias de Estados-membros e Municípios decorre da concessão por parte do legislador federal, de isenções e demais benefícios fiscais no que se refere aos tributos da competência dos entes regionais e locais, em particular quanto aos impostos cujas materialidades são indicadas nos artigos 155 e 156 da Constituição

de 1988. A partir desta menção, torna-se premente a conceituação de benefícios fiscais e isenções, a fim de que se delimite a análise em referência.

Quanto aos benefícios e incentivos fiscais, são oportunas as palavras de Guillermo Lalanne[276] para quem os primeiros demandam a prévia realização do fato imponível do tributo, possuindo um objetivo extrafiscal, tais como o estímulo à produção, à exportação, à preservação do patrimônio histórico etc. Seriam representados pelos créditos presumidos de impostos, diferimentos e prorrogação de prazos para o adimplemento das obrigações tributárias etc. Já os incentivos fiscais constituem-se em técnica de fomento administrativo com objetivos extrafiscais similares aqueles visados pelos benefícios fiscais, mas instrumentalizados mediante um sistema de isenções e de bonificações que fomentem atividades específicas. Para o autor citado, o incentivo fiscal não constitui um mecanismo jurídico-tributário, senão um efeito resultante da aplicação de determinados benefícios fiscais e financeiros. Trata-se de expressão carente de conteúdo jurídico. A observação importante é que tais benefícios e incentivos fiscais devem decorrer necessariamente de disposição legal, pelo que só podem ser atribuídos aos contribuintes mediante lei(s) específica(s). A diferença dos benefícios fiscais em relação às isenções é que estas decorrem de normas que incidem, juridicamente, em conjunto e concomitantemente com as normas de incidência, não chegando a ocorrer o fato jurídico tributário configurador da concretização da hipótese de incidência.

Sobre as isenções, a doutrina brasileira trabalhou exaustivamente o assunto, desde conceituações a partir da negativa, o que em parte sofre críticas da doutrina contemporânea[277], até considerações mais complexas. Há alguns conceitos a respeito das isenções considerando-as causas de não-incidência legalmente qualificadas, ou ainda afirmando tratar-se de perdão de débitos tributários ou de normas de exclusão do crédito tributário, orientação esta abraçada

---

[276] LELANNE, Guillermo. *Incentivos tributários.* Artigo apresentado no III Curso Intensivo sobre Direito Tributário Internacional, Buenos Aires, 2003;
[277] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

pelo próprio Código Tributário Nacional. O autor Roberto Barcelos de Magalhães, citado por José Souto Maior Borges[278] por exemplo, afirma que enquanto instrumento de exoneração do pagamento de tributos, a isenção pode referir-se a pessoas, coisas e atos. Obviamente, tal tese contrapõe-se à diferenciação feita por Gullermo Lellane[279], acima mencionada. Sob a perspectiva da doutrina nacional contemporânea dominante, também é equivocado entender a isenção tributária como simples instrumento de exoneração do pagamento de tributos ou como perdão de débitos tributários. Consoante será visto logo a seguir, sob o prisma jus-científico parece inexistir diferença cronológica quanto à incidência das normas impositiva e isencional.

Juridicamente não interessam os motivos que levam o legislador a conceder a isenção tributária, podendo referir-se a circunstâncias de índole econômica, social ou política. O que importa é um exame sob a perspectiva da Ciência do direito. No desenvolvimento de análise científica a respeito das isenções, não se pode deixar de mencionar José Souto Maior Borges[280], para quem a pessoa ou objeto isentos poderiam ser alcançados pela tributação e a ela estariam realmente submetidos se excepcionalmente a lei tributária não os tivesse colocado fora do seu campo de incidência. O mesmo autor afirma que parte da doutrina estuda a isenção como uma auto-limitação do poder de tributar, estabelecida em lei ordinária pela pessoa jurídica de direito público interno **competente** para instituir o tributo. Frise-se aqui portanto, o primeiro grande parâmetro: a necessidade de que a lei instituidora da isenção decorra da mesma pessoa política autorizada constitucionalmente para instituir o tributo objeto da isenção. Trata-se de uma conseqüência lógica como será exposto logo a seguir.

Até hoje na doutrina encontram-se referências à tese clássica da isenção enquanto favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo

---

[278] BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias.* 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 129;
[279] Ob. cit., p. cit.;
[280] Ob. cit., p. 130;

devido. Tal entendimento foi criticado por Alfredo Augusto Becker[281] segundo o qual a consideração da isenção tributária como favor legal concedido ao contribuinte somente estaria correta no plano pré-jurídico, já que a regra de isenção tem por escopo justamente negar a existência de relação jurídica. Se a relação jurídica que vincularia o Fisco enquanto sujeito ativo ao contribuinte enquanto sujeito passivo sequer chega a surgir devido à norma de isenção, como falar-se em favor legal ou dispensa do pagamento do tributo, cuja incidência sequer ocorrera? Tal indagação parece encontrar respaldo lógico.

O já mencionado José Souto Maior Borges[282], partindo das bases críticas lançadas por Becker, entende as isenções como hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas, pelo que as normas de isenção diferenciar-se-iam das normas de imunidade apenas sob o ponto de vista formal e externo, já que estas últimas teriam base constitucional, porém ambas – isenções e imunidades – colocar-se-iam como normas de não-incidência tributária, ou seja, como normas de estrutura na medida em que delimitariam o campo de competência dos entes políticos responsáveis pela instituição de tributos. O tema é novamente trabalhado em edição mais recente da obra de Borges[283]. Sobre as imunidades, a par das divergências existentes na doutrina a respeito de sua fundamentação e de sua conceituação (limitação constitucional ao poder de tributar, norma delimitadora da competência tributária, direito fundamental do contribuinte etc) conforme discutido

---

[281] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998;

[282] Ob. cit., p. 182-183;

[283] Ob. cit., p. 190-191: *"... Entretanto, não-incidência, imunidade e isenção apresentam como nota comum a circunstância de, em face delas, não surgir o vínculo jurídico denominado 'incidência', como judiciosamente observou Walter Barbosa Corrêa. E, sem a incidência do tributo, não surge a obrigação tributária. Por esses motivos, entendemos, contra a quase unanimidade da doutrina nacional, que inexiste obrigação tributária principal nos casos de isenção. A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou 'fato gerador isento', essencialmente distinto do fato gerador do tributo. O efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e pois necessariamente da obrigação respectiva. (...) Uma vez criada a regra jurídica de isenção, ou seja, no plano da incidência das regras jurídicas e dos seus efeitos, aquele conceito falece de lógica e contradiz a fenomenologia da incidência das regras jurídicas. A sua tese central poderia ser assim enunciada: não existe anterior obrigação tributária desfeita pelo surgimento 'a posteriori' da regra jurídica de isenção. (...) Na isenção parcial, diversamente do que sucede com as isenções totais, ocorre o fato gerador e conseqüentemente surge a obrigação tributária, mas em quantia inferior à normalmente devida."*

por Ricardo Lobo Torres[284] e Roque Antônio Carrazza[285], dentre outros, reserva-se aqui a prerrogativa de não adentrar ao tema à vista de sua complexidade; quanto às isenções tributárias contudo, por constituírem um dos três desdobramentos da tese objeto de apresentação, parece importante tomar como parâmetro para este trabalho seu efetivo significado.

Atualmente, um conceito bem aceito no meio acadêmico é aquele formulado por Paulo de Barros Carvalho[286], para quem a isenção é uma norma decorrente de lei, a qual incide **parcialmente** sobre um ou mais aspectos da regra-matriz de incidência tributária, reduzindo os efeitos desta para algumas pessoas, situações, fatos, lugares ou períodos. Inexiste interesse em aferir qual a norma que surgiu primeiro: a de incidência ou a de isenção; o que tem relevância é que juridicamente e fenomenicamente a incidência de ambas é concomitante: assim, existe a norma que institui o tributo estabelecendo sua regra-matriz de incidência pelo que quando ocorra um fato que concretize a hipótese descrita na lei, o fato subsumir-se-á à norma decorrendo daí o surgimento do crédito tributário em favor do Fisco e o concomitante dever do contribuinte de recolher aos cofres públicos o valor definido pelo aspecto quantitativo constante da lei. De outro lado, é possível que exista norma isencional que atue sobre uma parcela do aspecto material (ou do aspecto espacial, ou do aspecto temporal, ou do aspecto pessoal, ou ainda do aspecto quantitativo) da regra de incidência, definindo, por exemplo, que algumas mercadorias estão isentas do recolhimento do imposto sobre a circulação de

---

[284] Ob. cit.;
[285] Ob. cit.;
[286] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 486-487: *'Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um o u mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, 'parcialmente'. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançado-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse."*

mercadorias, ou que as vendas de mercadorias ocorridas em dada região estão isentas do mesmo imposto, ou que as vendas ocorridas até uma determinada data estarão contempladas com a isenção, ou que alguns contribuintes estão isentos do seu recolhimento, ou ainda que haverá redução de alíquota ou de base de cálculo em dadas situações, de modo que a norma não incida sobre a totalidade de um ou mais aspectos da regra-matriz do tributo, sejam eles o material, o espacial, o temporal, o subjetivo ou o quantitativo. Observe-se que se a norma pretensamente atingir integralmente um dos aspectos da regra-matriz, deixará de existir o próprio tributo, posto que ausente um de seus elementos essenciais. Por isso a isenção pode ser conceituada como uma norma jurídica decorrente necessariamente de lei e que visa atingir parcialmente um ou mais dos aspectos ou elementos da regra-matriz tributária para o fim de reduzir o campo de incidência do mesmo.

De outro lado, como afirma Fábio Fanucchi[287], o poder de isentar decorre do "poder" de tributar, ou seja, a competência isencional é titularizada por quem detenha a competência institutiva do tributo. O assunto é relativamente pacífico até por conta do disposto no artigo 151, III da Constituição de 1988, o qual veda a concessão por parte da União, de isenções em relação aos tributos que estejam além de seu campo competencial. Tal norma e a própria lógica do sistema constitucional de repartição de competências, além dos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal levam à conclusão de que não se apresenta possível à União criar isenções em relação a tributos estaduais e municipais – e, por via de conseqüência, distritais – sob pena de flagrante invalidade formal da norma isencional criada. Trata-se então, de efetiva usurpação de competências o desrespeito a tal limitação constitucional.

Todavia, a par da aparente clareza, há alguns exemplos no sistema jurídico brasileiro que indicam a existência, ao menos aparente, de flagrantes ofensas à autonomia de Estados-membros e Municípios em relação ao

---

[287] Ob. cit., p. 368: *"Em princípio, o poder de isentar decorre do poder de tributar. Isto é, aquela entidade que legisla sobre a imposição tributária é a mesma que tem competência para excluir o crédito tributário pela isenção."*

livre exercício de suas competências tributárias privativas. A situação é bem ilustrada pela recente Lei Complementar 116/2003, a chamada "Lei do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza", a qual a propósito de estabelecer normas gerais afetas ao imposto em questão e definir uma lista anexa de serviços a serem objeto de tributação pelas leis dos Municípios, incorreu em inconstitucionalidade quando usurpou da competência outorgada pelo artigo 146, III da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a teor do que determinou o Constituinte originário nos artigos 155, II e 156, III da Carta de 1988, aos Municípios cabe instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos no rol competencial privativo dos Estados-membros, consoante o artigo 155, II (serviços de comunicação e serviços de transporte intermunicipal e interestadual). Acontece que o Constituinte determinou que o legislador complementar definisse em normas gerais tais serviços, consoante se depreende do final do dispositivo constante do artigo 156, III da Constituição de 1988. Duas observações podem decorrer a partir daí: **1ª)** a materialidade do ISS consistirá em obrigações de fazer, considerando aqui a clássica teoria obrigacional que divide as obrigações em três categorias: fazer, não-fazer e dar. Constituindo-se os serviços em típicas obrigações de fazer executadas em regime privado, em favor de terceiros (posto que ninguém pode ser obrigado a recolher imposto por prestar serviços para si próprio) e de modo não-gratuito, não terá cabimento a tributação de obrigações de dar (entregar bens) nem tampouco a tributação de omissões de agir por força de obrigação imposta ao agente omisso; **2ª)** a definição de normas gerais em lei complementar federal não pode implicar em supressão ou usurpação de competência privativa afeta aos Municípios qual seja, a instituição de imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

Desta forma, toda obrigação de dar prestada em favor de terceiro em regime privado e de modo oneroso sujeita-se à incidência do imposto sobre serviços se presentes as seguintes condições: a) houver lei municipal instituidora do imposto sobre tal(is) situação(ões); b) estiver o serviço enquadrado

no conceito de obrigação de fazer conforme definição da lei complementar federal. Ocorre que referida lei complementar deve manter plena adequação aos dispositivos tanto do artigo 156, III como do artigo 146, II da Constituição Federal de 1988, o que vale dizer que ambos os dispositivos constitucionais em questão devem ser conciliados. A partir daí entende-se cabível e até necessário que a lei complementar federal de caráter nacional defina as normas gerais a respeito de matéria tributária, dispondo sobre conflitos de competência e também acerca da regulamentação de limitações constitucionais ao poder de tributar. Muito bem, a questão está às voltas da definição do conteúdo das normas gerais. O próprio Constituinte deu indícios do significado destas normas gerais: todas aquelas responsáveis pela definição das espécies tributárias e as diferenças entre as mesmas, conceito, requisitos e espécies de lançamento tributário, demarcação e regulamentação de prescrição e decadência etc.

Portanto, parece que não caberia à lei complementar estabelecedora de normas gerais a respeito do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, ampliar ou restringir a materialidade que se constitui no campo de incidência do imposto em questão, pois: a) ao ampliar a materialidade para abranger obrigações de dar (entrega de mercadorias ou de de bens móveis ou imóveis estaria invadindo esfera de competência afeta aos Estados-membros ou Municípios, via ICMS, ITBI etc; b) ao restringir a materialidade do ISS estaria usurpando a competência tributária privativa do Município na medida em que estaria criando uma típica isenção heterônoma, o que é proibido a teor do que dispõe o artigo 151, III da Constituição Federal de 1988 e o próprio Princípio Federativo incluído como limite material intransponível inclusive para o Poder Constituinte derivado.

Mesmo assim, o que se observa pela análise do artigo 2º da Lei Complementar federal de caráter nacional 116/2003 é justamente a concessão de uma isenção heterônoma, porquanto neste dispositivo a lei federal isentou do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza os serviços prestados por

diretores, integrantes de Conselho de Administração de sociedades anônimas junto às empresas para as quais prestam seus serviços administrativos e executivos. Não seria o caso de considerar-se tal norma como uma típica isenção de tributo municipal veiculada em lei federal, ainda que sob os mantos de lei complementar instituidora de normas gerais? – Afinal, estaria incidindo sobre uma parte do aspecto material e sobre uma parcela do aspecto subjetivo da hipótese de incidência do ISS: a prestação de serviços por executivos, diretores e conselheiros de sociedades anônimas pelos serviços prestados a estas. Observe-se que tais profissionais não recebem salário na medida em que a relação por eles mantida junto à empresa não é igual ao vínculo empregado-empregador regido pela Consolidação das Leis do Trabalho. De outro lado, não se sujeitam à jornada ordinária, horários fixos, direito à horas extraordinárias etc. Logo, não há que se falar em relação empregatícia. Trata-se sim de prestação de serviço de qualquer natureza não compreendida na competência tributária dos Estados-membros do artigo 155, II da Constituição Federal. Logo, a norma decorrente do artigo 2º da Lei Complementar 116/2003 parece mesmo ser uma isenção heterônoma. Tratar-se-ia então de invalidade da norma diante de sua clara inconstitucionalidade.

De fato, **não cabe à lei complementar limitar as competências de Estados-membros e de Municípios, porquanto é a Constituição Federal quem distribui e divide competências no âmbito do Estado federal**, a partir do que seria mesmo possível defender eventuais invalidades da própria *Lei de Responsabilidade Fiscal* – a Lei Complementar 101/2000 – quando limita a prerrogativa discricionária de Estados-membros e de Municípios em conceder isenções e outros benefícios, chamados pela lei de *renúncia de receita*, impondo a necessidade de que o ente crie uma fonte de compensação de receita bem como preveja o impacto orçamentário-financeiro da medida. De toda forma, esta é uma outra discussão e que por si só demandaria uma pesquisa única para dela tratar.

Outras dúvidas também são suscitadas diante das chamadas isenções heterônomas concedidas pela União via normas decorrentes de tratados e

acordos internacionais, a partir do que poder-se-ia questionar se tais isenções seriam ou não válidas.

Estabelecem-se aqui algumas premissas que embasam a resposta à primeira das indagações justificadoras desta tese. Inicialmente, entenda-se por isenções heterônomas aquelas concedidas por uma pessoa política em relação a tributos que estejam na competência de outros entes, o que em princípio é inconstitucional por ofensa direta à repartição das competências tributárias estruturada pela Constituição Federal de 1988, e que está expresso no artigo 151, III, mas que em verdade, sequer ali precisaria estar estabelecido, pois acaso fossem permitidas as tais isenções heterônomas haveria um enfraquecimento claro das autonomias de Estados-membros e Municípios – nas hipóteses em que a União estivesse instituindo isenções de tributos estaduais e municipais respectivamente – e conseqüentemente ofendendo de modo direto os Princípios Federativo e da Autonomia Municipal na medida em que a premissa a partir da qual deve iniciar-se a análise em questão é a inexistência de diferenças hierárquicas entre a União, os Estados-membros e os Municípios, consoante bem exposto por Roque Antônio Carrazza[288]: "Laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar."

Uma segunda premissa decorre de uma interpretação sistemática diante dos tratados e convenções internacionais, os quais resultam na produção de novas normas jurídicas que são passíveis de "internalização" ao ordenamento jurídico nacional, desde que respeitado o trâmite procedimental para tanto estabelecido. Dentre tais normas, podem existir algumas relativas a isenções de tributos estaduais ou municipais. Surge então a questão: estabelecidas tais normas em tratado firmado pelo Estado brasileiro, representado que está pela União – em

---

[288] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

particular, pelo Chefe do Poder Executivo federal, o Presidente da República – tais isenções heterônomas seriam válidas sob a perspectiva do direito interno à luz dos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal?

A resposta a tal indagação – consistente na primeira das três situações objeto de análise diante da preservação dos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal – demanda um exame prévio a respeito da natureza e da recepção das normas decorrentes de tratados e convenções internacionais. O tema ganha em complexidade na medida em que impõe o respeito pelo Estado pactuante aos termos do acordo internacional firmado diante de outros Estados soberanos, conforme lembra Adherbal Meira Mattos[289]. De outro lado, observe-se que a definição do âmbito de eficácia das normas integrantes dos diversos ordenamentos positivos nacionais (como e quando as leis dos Estados soberanos podem ser aplicadas e quem deve obedecê-las) cabe ao direito internacional, conforme lição de Alberto Xavier[290]. Isto definido, as leis nacionais são livres para definir seu âmbito de incidência.

No direito brasileiro particularmente, há reconhecimento quanto à possibilidade de "internalização" das normas decorrentes dos tratados internacionais, inclusive aquelas de natureza tributária. A par da contraposição das teorias monista e dualista[291] a respeito das normas internacionais e sua relação com as normas produzidas internamente em cada Estado, o artigo 84, VIII da Constituição Federal de 1988 impõe a obrigatoriedade de "referendum" do Congresso Nacional para que se dê a chamada "internalização" das normas decorrentes dos pactos firmados pelo Brasil junto aos demais Estados. Conforme

---

[289] MATTOS, Adherbal Meira. *Direito internacional público.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 27: *"Em geral, quando um Estado contratante fica impedido de aceitar determinada cláusula prevista no tratado, em face do disposto em sua legislação interna sobre a matéria, a não ser que o próprio tratado expressamente proíba a apresentação de reservas."*

[290] XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994;

[291] MATTOS, Adherbal Meira. *Direito internacional público.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pp. 46-47: *"A teoria dualista parte do prin cípio de que existem duas ordens jurídicas separadas, autônomas e independentes. O direito interno e o direito internacional são dois sistemas jurídicos distintos. Daí haver uma dualidade normativa. (...) A teoria monista, por sua vez, admite a existência de apenas uma ordem jurídica coordenada, i.e., de uma unidade normativa."*

menciona Celso Mello[292], os tratados tornam-se obrigatórios para os órgãos judiciais com a sua promulgação e publicação no âmbito interno dos Estados. No caso do Brasil isto demanda o procedimento instituído pela própria Constituição Federal de 1988.

Enquanto a teoria monista sustenta a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional com duas vertentes (monismo com primazia do direito interno e monismo com primazia do direito internacional), a teoria dualista reconhece no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas, afirmando a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e regras do tratado internacional. Neste sentido e seguindo o entendimento de Betina Treiger Grupenmacher[293], o Brasil teria optado por um sistema misto diante da análise conjunta dos artigos 5º, II e 84, VIII da Constituição de 1988: "Optou, o constituinte, pelo sistema monista, quanto à matéria atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º, par. 2º da CF). Preferiu, por outro turno, o sistema dualista moderado para os tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional, quando estabeleceu nos arts. 84, VIII e 49, I, a necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional".

Diante de tratados internacionais relativos à matéria tributária, eventualmente instituidores de normas de isenções tributárias, haverá por assim dizer encargos gravosos ao patrimônio nacional, não se referindo especificamente a direitos humanos, donde a necessidade de prévio referendo do Congresso Nacional para que, posteriormente, com a edição do decreto executivo, venham a produzir efeitos as normas decorrentes de tais tratados. A ratificação do tratado nestes casos sujeita-se necessariamente à aprovação do Poder Legislativo federal – Congresso Nacional. Assim, celebrado e assinado o tratado, inicialmente pelo Chefe de Estado – Presidente da República – deve ser aprovado posteriormente pelo Legislativo.

---

[292] MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público. vol. I.* 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 212;

[293] GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 72;

Betina Treiger Grupenmacher[294] ressalta que a aprovação pelo Congresso Nacional não confere por si só aos tratados a obrigatoriedade no plano interno, já que o Executivo ainda pode ratificá-lo ou não mediante a edição de um decreto executivo. Isto significa que a manifestação do Congresso Nacional só é definitiva quando rejeita os tratados, mas não quando os aprova. Observe-se também que o direito comparado em alguns países trata de modo diverso a questão, consoante por exemplo, o entendimento da *Supreme Court* norte-americana relatado por Celso Mello[295].

Ocorre que todo o processo de normatização relativo aos tratados está concentrado no âmbito da União, pessoa jurídica de direito público interno, mas também com legitimidade para manter relações internacionais com os demais Estados soberanos. É a União através do Presidente da República quem representa o Estado Brasileiro nas convenções e tratados internacionais; todavia, cabe ao Congresso Nacional, inclusive o Senado, aprová-lo. Nesta situação, a União atua não como pessoa jurídica de direito público interno, mas sim como pessoa jurídica de direito público internacional. O referendo do Congresso não transforma o tratado em direito interno. Trata-se de controle prévio e não de ordem de execução, segundo a professora Betina Treiger Grupenmacher[296].

O caráter dúplice da União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno autônoma, mas sem preponderância hierárquica sobre Estados-membros e Municípios e como pessoa jurídica de direito público externo enquanto representante da República Federativa do Brasil é corroborado por Heleno Taveira Tôrres[297] que expõe o tema de modo bastante pedagógico: "Na composição federativa, por rigor, deve-se ter sempre em mente a distinção entre ordem jurídica

---

[294] Ob. cit., p. 63-64;

[295] Ob. cit., p. 213: *"Os tratados devem submeter -se às normas das Constituições dos Estados contratantes. O problema das ratificações imperfeitas, ou seja, daquelas ratificações que são efetuadas sem a aprovação do legislativo, será estudado mais adiante. Todavia, a inconstitucionalidade intrínseca das normas convencionais não é motivo para se deixar de lado a aplicação do tratado. Neste sentido está a orientação da Corte Suprema norte-americana."*

[296] Ob. cit., p. 74;

[297] TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.* 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 585;

global, inerente à República Federativa do Brasil, sujeito de direito público externo, definida como sistema de normas nacionais, e as ordens jurídicas parciais. (...) Entre os entes formadores das ordens jurídicas parciais não há preeminência ou relação hierárquica de uma sobre a outra, visto serem autônomas e isônomas entre si ..."

Celso Mello[298] também ressalta o caráter dúplice quanto à personalidade jurídica da União num Estado federal como o brasileiro à vista de sua atuação no âmbito da comunidade internacional: "A diferença entre o Estado unitário e o Estado federal se encontra no fato de que neste último a descentralização é maior e os Estados-membros conservam sua autonomia. No direito internacional a personalidade é da União, sendo ela, em conseqüência, quem possui o direito de convenção, de legação e ainda a responsabilidade no plano internacional. O Estado federal surge, deste modo, unitariamente no direito internacional".

Tomando como parâmetro a igualdade entre os diferentes entes que compõe a Federação brasileira – União, Estados-membros e Municípios – sem que haja qualquer preponderância hierárquica de um sobre os demais – as diferenças são quanto às competências e não quanto à posição hierárquica na Federação – e reconhecendo-se que por força de necessidade de representação o Estado brasileiro nas relações jurídicas firmadas no âmbito internacional junto aos demais Estados, representação esta feita pela União, agora como ente com personalidade jurídica externa, parece despropositado adotar o mesmo paradigma da atuação da União como ente de direito público interno a fim de resolver eventuais dúvidas e dicotomias a respeito das normas constantes dos tratados firmados pela República Federativa do Brasil e ratificados pelo Congresso Nacional. Ainda segundo o professor Heleno Tôrres[299] inexiste razão para transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestatais. Frise-se que o próprio artigo 5º, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988 ao determinar a adoção pela ordem interna dos princípios afetos aos direitos e garantias individuais

---

[298] Ob. cit., p. 359;
[299] Ob. cit., p. 584;

decorrentes de tratados e convenções internacionais, deixa claro que quem firma tais tratados é a República Federativa do Brasil e não a União, sendo esta simples representante daquela. Se a União representa a República, representa a Federação, por que estaria invadindo a autonomia de Estados-membros e Municípios ao conceder isenções se, até por força de determinação constitucional – artigo 49, I da "Lex Maxima" de 1988 – o Congresso Nacional integrado inclusive por uma Casa Legislativa composta por representantes dos Estados-membros deve ratificar ou rejeitar tais tratados? – Ocorre que na situação posta inexistirá invasão de autonomias regionais e locais na medida em que a personalidade jurídica da União aqui será outra: de direito internacional. Logo, estará a União atuando não em nome próprio como o faz na ordem jurídica interna em que efetivamente está equiparada hierarquicamente a Estados-membros e Municípios; sua atuação na situação objeto de análise será como representante do Estado brasileiro.

Insista-se neste aspecto: os tratados e convenções internacionais, inclusive aqueles estabelecedores de isenções tributárias, não possuem aplicabilidade imediata na ordem jurídica interna do Estado brasileiro, demandando para tanto todo o trâmite procedimental detalhado na Constituição de 1988 e mencionado acima: referendo do Congresso via decreto legislativo e ratificação mediante decreto baixado pelo Poder Executivo. Isto somado ao fato de que é o Estado brasileiro e não a União que se compromete na ordem global ao firmar tais tratados, leva à possibilidade, ainda que questionada inclusive pela jurisprudência nacional[300], de entender-se válida sob a ótica constitucional uma "isenção heterônoma" decorrente de tais tratados ou convenções. Aliás, talvez nem seja apropriado chamar tal isenção de heterônoma, porquanto decorrente de norma resultante de tratado firmado pela República Federativa do Brasil, representada pela União, única das pessoas políticas na ordem jurídica nacional que é contemplada também com personalidade jurídica de direito internacional. A validade da isenção em questão sujeita-se, obviamente, à adequação ao trâmite formal estabelecido na

[300] Cf. Resp. 90.871-PE;

Constituição Federal para fins de eficácia interna do tratado. Em tal situação, a União não estará limitada pela autonomia dos Estados-membros e dos Municípios, já que atua internacionalmente, fora da ordem interna da Federação brasileira na qual é um ente sem supremacia hierárquica diante dos entes regionais e locais, conforme novamente expressa Heleno Tôrres[301].

Não se trata aqui de questionar a supremacia hierárquica dos tratados internacionais diante da Constituição Federal, o que parece até um despropósito, com o devido respeito às opiniões em contrário[302]. A questão fulcral parece ser a inexistência de dicotomia entre a validade das isenções heterônomas decorrentes de[303] tratados internacionais e os Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, abrangidos pelo próprio dispositivo constitucional delimitador das chamadas "cláusulas pétreas", além da menção direta constante do artigo 151, III da Constituição de 1988. Não é necessário – aliás sequer seria correto – justificar a validade das isenções heterônomas neste caso com base na preponderância das normas constantes de tratados diante do ordenamento interno. Sobre a matéria aliás, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias. Betina Treiger Grupenmacher[304] também ressalta a inexistência de tal supremacia das normas internacionais não apenas sobre a Constituição Federal como também a inexistência de supremacia delas diante do direito interno infra-constitucional, ainda que na visão

---

[301] Ob. cit., p. 585: *"... a União, na qualidade de pessoa de direito público internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, 'in casu', ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de direito internacional."*

[302] Como por exemplo, a do Professor Heleno Taveira Torres na obra já referenciada;

[303] Cf. STF,

[304] Ob. cit., p. 75: *"Consoante se pode denotar, são inúmeros os dispositivos constitucionais que versam a mate'ria do relacionamento do Brasil com a ordem internacional. Além dos arts. 49, I e 84, VIII, já examinamos, também o art. 4º prevê os princípios segundo os quais o Brasil rege-se nas suas relações internacionais. Não há, no entanto, no ordenamento constitucional, norma assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sobre a legislação interna. A inexistência de norma que saliente a supremacia do direito externo sobre o interno, demonstra que a Constituição de 88 perdeu a oportunidade de permitir que o Brasil se integrasse de maneira plena e efetiva ao internacionalismo jurídico."*

da autora isto importe numa perda de oportunidade de maior integração do Brasil na ordem global.

Tomando tal base teórica como ponto de partida, aliando-a à consideração segundo a qual existe um caráter dúplice quanto à personalidade jurídica da União – pessoa jurídica de direito público interno equiparada ao mesmo plano hierárquico de Estados-membros e Municípios e pessoa jurídica de direito público externo, representante da República Federativa do Brasil – parece razoável e coerente entender que ao firmar um tratado ou convenção internacional, a União – e portanto o Estado brasileiro, representados pelo Presidente da República – cujo conteúdo contemple alguma isenção heterônoma, posto que afeta a imposto estadual ou municipal, e desde que internalizadas tais normas decorrentes do tratado ou da convenção ao direito interno consoante o procedimento previsto pelo próprio ordenamento brasileiro, referida isenção poderá ter sua validade aceita, já que seria considerada uma norma especial aplicável apenas e tão somente aos casos e sob as condições previstas no próprio tratado ou convenção. Isto leva à conclusão segundo a qual não teria aplicação aqui a norma constante do artigo 151, III da Constituição de 1988. Conveniente enfatizar que isto obviamente não tem o condão de negar a superioridade hierárquica das normas constitucionais diante das normas oriundas dos tratados e convenções internacionais, o que é ressaltado inclusive pela melhor doutrina constitucional pátria[305]. O próprio Supremo Tribunal Federal[306] firmou posição neste sentido, consoante ficou expresso no julgamento do Recurso Extraordinário 109.173/SP: "Hierarquicamente, tratado e lei situam-se abaixo da Constituição Federal. Consagrar-se que um tratado deve ser respeitado, mesmo que colida com o texto constitucional, é imprimir-lhe situação superior à própria Carta Política."

Já em relação às normas ordinárias do direito interno inexiste tal supremacia dos tratados e convenções internacionais, conforme opinião quase

---

[305] BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição.* São Paulo: Saraiva. 5ª ed, 2003, p. 23-24;

[306] Conforme decisão do STF *in* RTJ, 121:270, 1987. RE 109.173-SP, Rel. Min. Carlos Madeira;

unânime da doutrina bem retratada por Luís Roberto Barroso[307]. Assim, considerado o mesmo grau de hierarquia entre a norma isencional oriunda do direito das gentes incorporada ao direito interno e as normas internas (de Estados-membros e Municípios) instituidoras dos tributos de suas respectivas competências, o primeiro critério para a resolução de antinomias apresentado por Bobbio[308] – hierarquia – não resolve o problema referente ao aparente conflito com as normas internas de Estados-membros e Municípios instituidoras dos impostos de suas respectivas competências.

Uma primeira possibilidade poderia ser a solução da dicotomia mediante a aplicação do critério cronológico, já que por ser norma mais recente, aquela instituidora da isenção heterônoma, decorrente do tratado internacional, prevaleceria. Este é o entendimento de Luís Roberto Barroso[309]. Ocorre que aceito tal critério de resolução surgiria um problema: se acaso o Estado-membro ou o Município afetado em seu interesse arrecadatório pela norma isencional decorrente do tratado decidisse editar uma nova lei, posterior ao tratado, estaria com base no mesmo critério cronológico revogando a norma decorrente da tratativa internacional e, por via de conseqüência a isenção heterônoma até então válida. Todavia, tecnicamente, não é possível falar em "revogação" do tratado por lei ordinária, na medida em que o mesmo possui forma própria de revogação. O que se dá é que a lei ordinária simplesmente afastaria a aplicação do tratado.

Observe-se ainda que o Estado brasileiro – a República Federativa do Brasil – vinculou-se no direito das gentes às normas decorrentes do tratado; assim no âmbito internacional precisaria denunciar o tratado e no âmbito interno haveria a necessidade da aprovação de uma norma jurídica federal de caráter

---

[307] Ob. cit., p. 33: *"Os tratados internacionais são incorporados ao direito interno em nível de igualdade com a legislação ordinária. Inexistindo entre o tratado e a lei relação de hierarquia, sujeitam-se eles à regra geral de que a norma posterior prevalece sobre a anterior. A derrogação do tratado pela lei não exclui eventual responsabilidade internacional do Estado, se este não se valer do meio institucional próprio de extinção de um tratado, que é a denúncia. (...) O tratado que se encontrar em vigor quando do advento de um novo texto constituinte originário ou derivado, será tido como ineficaz, se for com ele incompatível."*

[308] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico.*Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6ª.ed. Brasília: UnB, 1995.

[309] Ob. cit., p. 23 e ss;

nacional visando a suspensão da aplicação do tratado e, por via de conseqüência, da isenção heterônoma dele decorrente.

Desta forma, acompanhando a boa doutrina, em especial a feliz conclusão de Betina Treiger Grupenmacher[310] em sua obra, parece ser mais interessante entender que a solução da dicotomia dar-se-á com base no critério da especialidade, segundo o qual a isenção heterônoma decorrente da norma internacional constitui norma especial no âmbito do direito interno, posto que aplicável apenas aos casos e sob as condições estabelecidos na própria convenção ou tratado, pelo que, denunciado este e aprovada a norma interna de caráter nacional referida, aí sim dar-se-ia a revogação de referida isenção. Antes disso, considerando inaplicável o artigo 151, III da Constituição Federal de 1988 às situações decorrentes de convenções e pactos internacionais, tal isenção seria plenamente válida sem qualquer ofensa aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, pois ao atuar como pessoa jurídica de direito internacional a União não está limitada por tais princípios, passíveis de aplicação entre os entes da Federação em seu âmbito interno de atuação, como bem expresso por Heleno Taveira Tôrres[311] e já referido antes.

Frise-se então que uma primeira possibilidade de usurpação, pela União, de competências tributárias privativas de Estados-membros e de Municípios é a concessão de isenções ou benefícios fiscais mediante legislação federal, o que constitui de plano ofensa direta aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, havendo até norma constitucional expressa a respeito, consubstanciada que está no artigo 151, III da Constituição de 1988. Todavia, constitui exceção a tal regra, sendo plenamente conciliável com os princípios referidos a chamada isenção heterônoma decorrente de tratados e convenções internacionais firmados pela República Federativa do Brasil, desde que respeitado o trâmite procedimental para sua incorporação ao direito interno brasileiro.

---

[310] Ob. cit., p. 107-108;
[311] Ob. cit., p. 585;

4.3) Reforma constitucional tributária:

Uma segunda possibilidade de usurpação de competências tributárias privativas de Estados-membros e de Municípios decorre de normas oriundas de eventual reforma constitucional, normas estas que implicariam na interferência no poder de legiferação dos entes federados a respeito dos impostos afetos à sua competência privativa, conforme desenho estruturado pelo legislador Constituinte originário em 1988. O tema é complexo, denso em divergências e que por isto mesmo demanda considerações teóricas a partir de um marco seguro. Parte-se então da consideração segundo a qual a Constituição configuraria uma base legal e política estruturada em princípios diversos, expressos e implícitos, todos consubstanciadores de valores almejados pelo Estado brasileiro. Dentre tais princípios, chama-se atenção para alguns, os quais obviamente não esgotam o tecido jurídico constitucional: dignidade da pessoa humana, vida, liberdade, igualdade, democracia, republicanismo, legalidade etc.

Isto leva à consideração segundo a qual a Constituição funcionaria como um receptáculo dos valores sociais, definindo parâmetros genéricos para a própria atuação do Estado. Todavia, em face da dinâmica social, política, cultural e econômica, tal receptáculo jurídico-político deve estar aberto à evolução de conceitos, crenças, valores, expectativas e interesses sociais: donde o caráter evolutivo e não-estático da própria interpretação constitucional. Vale dizer que a Constituição pode ser alterada seja mediante um processo formal por meio da aprovação de Emendas Constitucionais, sempre sujeitas a limitações circunstanciais, formais e materiais, posto tratar-se de Constituição rígida no caso brasileiro, seja mediante um processo informal evolutivo de crítica e re-interpretação dos valores e dos objetivos que embasam os princípios cristalizados em normas no Texto Constitucional. Desta forma parece ser possível um questionamento à vista da noção

de "Constituição aberta": deve a Constituição de um Estado conter uma ideologia hegemônica ou estar baseada em fragmentos de ideologias diversas para assim instrumentalizar o respeito e adaptação ao pluralismo do Estado por ela estruturado?

Referida noção de "Constituição aberta" desponta como parâmetro importante para a obtenção dos resultados que se pretende com a presente pesquisa. Tal noção vincula-se diretamente à hermenêutica constitucional em geral e com a interpretação e análise do produto decorrente do exercício do chamado "Poder Constituinte Derivado", qual seja, aquele expresso pelas Emendas Constitucionais, inclusive aquelas afetas à matéria tributária. A fim de desvendar a efetiva possibilidade de que reformas constitucionais tributárias constituam-se em instrumentos de usurpação da autonomia de Estados-membros e de Municípios, parece importante analisar os objetivos e os limites da interpretação constitucional. Neste sentido, parece também não restar dúvidas que o seu fim é a determinação dos significados das normas que integram a Constituição do Estado, inclusive aquelas decorrentes do poder reformador, instrumentalizado pelas Emendas. A atividade do intérprete constitucional passa necessariamente pelas peculiaridades das normas constantes da Carta Maior, peculiaridades estas descritas por Luís Roberto Barroso[312]: a) superioridade hierárquica em relação às demais normas do ordenamento jurídico; b) natureza diferenciada de sua linguagem, posto que possuidoras de maior abertura e maior grau de abstração, o que implica em menor densidade jurídica; c) conteúdo específico, posto não se constituírem em simples normas de conduta senão também em normas de organização já que disciplinam a própria criação e aplicação das normas de conduta; d) caráter político quanto à sua origem, ao objeto e aos resultados de sua aplicação já que constantemente criam e reconstroem o Estado, procurando juridicizar o fenômeno político.

É verdade que a interpretação constitucional pode decorrer tanto dos integrantes do Poder Legislativo ao editarem normas regulamentadoras dos dispositivos constitucionais, quanto dos responsáveis pela Administração do Estado

[312] Ob. cit., p. 106 e ss;

(Poder Executivo) e finalmente do Judiciário ao exercer o controle de constitucionalidade, seja ele o difuso ou o concentrado. Para tanto, tais intérpretes farão uso dos métodos clássicos de interpretação, assim o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico. A par destes, sempre lembrados pela doutrina tradicional, o mesmo Luís Roberto Barroso[313] referencia a relevância da interpretação constitucional evolutiva, o que mantém uma relação direta com a noção acima referida de "Constituição aberta", tida como um receptáculo dos valores e aspirações da sociedade estruturada no Estado fundado pela Constituição, o que sujeitar-se-ia à dinâmica própria dos contextos político, econômico e social.

A propósito do assunto, se por um lado é verdade que a tradição autoritária em países como o Brasil mantém a interpretação constitucional evolutiva em limites muito contidos, como expressa Barroso[314], há precedentes que exemplificam avanços históricos no processo interpretativo constitucional, embora tenha pleno cabimento a lúcida afirmação do autor nos seguintes termos: "... a interpretação evolutiva sem reforma da Constituição, naturalmente há de encontrar limites. O primeiro deles é representado pelo próprio texto, pois a abertura da linguagem constitucional e a polissemia de seus termos não são absolutos, devendo estancar diante de significados mínimos. Além disso, também os princípios fundamentais do sistema são intangíveis".

Uma posição coerente indica que toda a atividade interpretativa constitucional, inclusive sob o ponto de vista da interpretação evolutiva, deve levar sempre em consideração os princípios constitucionais, representativos da ideologia da própria Constituição e, portanto, do Estado por ela estruturado. Lembre-se aqui a diferenciação entre os princípios e as regras jurídicas, conforme bem exposto por Robert Alexy[315] e Ronald Dworkin[316], conforme inclusive já referido no primeiro capítulo. Neste sentido, ao se examinar o tema da interpretação sob a perspectiva

---

[313] Ob. cit., p. 147;
[314] Ob. cit., p. 147-148;
[315] Ob. cit.;
[316] Ob. cit.;

competencial tributária, parece que os Princípios Federativo e da Autonomia Municipal são elementos absolutamente essenciais no processo hermenêutico-constitucional brasileiro.

Aliás, sobre as normas de competência tributária, cuja alteração via Emendas à Constituição pode resultar em ofensas aos princípios mencionados, convém referenciar Cristiane Mendonça[317], para quem as competências decorrem de normas de estrutura ou de produção normativa que autorizam (permitindo ou impondo) os diferentes órgãos das pessoas políticas de direito público a editar normas jurídico-tributárias em sentido estrito, desde que respeitados dados limites formais e substanciais. Isto significa que a norma de competência tributária possui como função conferir autorização a determinados sujeitos para a criação de normas jurídicas instituidoras, majoradoras, modificadoras ou extintivas de tributos.

As normas de competência tributária até mesmo pelo seu caráter estrutural-organizativo, na medida em que traçam as linhas divisoras de poder político – a fim de repartir o poder/autorização de criar tributos – têm sede constitucional. No sistema em vigor decorreram originariamente do texto integrante da Carta de 1988. São produto do chamado Poder Constituinte Originário. A propósito disto, a Constituição de 1988 consubstanciou-se em marco importante da história jurídico-política nacional, porquanto procurou efetivar o ideal federalista mediante a atribuição de maior parcela de competência tributária aos Estados-membros, além de estabelecer competências tributárias próprias em favor dos Municípios, estruturados estes como verdadeiros entes integrantes da Federação a par de não possuírem representantes no Parlamento Federal.

A despeito desta repartição de competências tributárias específicas e privativas, o próprio legislador Constituinte Originário tomou o cuidado de, excepcionalmente, garantir a defesa dos interesses nacionais, assim entendidos como interesses do Estado brasileiro, da República Federativa como um todo, ao atribuir por exemplo, e de modo extraordinário, competência especial à

---

[317] MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária.* Quartier Latin: São Paulo, 2004, p. 69;

União para conceder isenções cujo escopo seja proteger os tais interesses nacionais, consoante o que fora estabelecido na redação original do artigo 155, parágrafo 2º, XII, "e" da Constituição de 1988, o que é bem lembrado por Crist iane Mendonça[318]. Aí, como obviamente foi o próprio Constituinte Originário quem previu a regra de exceção, não há que se falar em ofensa aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, como também inexiste tal ofensa na hipótese do artigo 148, II da mesma Carta Magna (criação de tributos pela União fora do âmbito de sua competência ordinária). A questão que surge é se, diante de norma decorrente de Emenda Constitucional – Poder Constituinte Derivado, reformador – autorizativa de interferência federal em matéria até então reservada privativamente a Estados-membros e Municípios, haveria ou não inconstitucionalidade em face de eventual usurpação de competências privativas.

Tenha-se em vista aqui toda a complexidade de limitações que estão às voltas das Emendas à Constituição. Produtos que são do Poder Constituinte Derivado, elas estão sujeitas aos limites impostos pelo Constituinte Originário, o que ganha em importância diante de regimes baseados em Constituições rígidas como o brasileiro. Autores como Augusto Zimmermann[319] afirmam inclusive somente ser possível falar-se em Poder Constituinte Derivado quando há, sob o ponto de vista estritamente jurídico, uma efetiva rigidez constitucional. O que parece merecer atenção maior é a conseqüência decorrente do fato de a própria Constituição contemplar a possibilidade de alteração de seu texto mediante o processo de aprovação de uma Emenda.

Pinto Ferreira[320] comentando as diversas técnicas adotadas no direito comparado para reforma e mudança do Texto Constitucional, enumera as limitações previstas pela Constituição Federal de 1988 para a aprovação das Emendas: procedimentais (votação em dois turnos e aprovação mediante quorum

---

[318] Ob. cit., p. 114;
[319] ZIMMERMANN, Augusto. *C urso de direito constitucional.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 152;
[320] FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional* .5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 384;

privilegiado), circunstanciais (vedação de sua discussão e aprovação durante Estado de Sítio, de Defesa ou intervenção federal) e materiais (consubstanciadas nas chamadas cláusulas pétreas previstas no parágrafo 4º do artigo 60).

O chamado Poder Constituinte Derivado assim o é por resultar do Poder Constituinte Originário, sendo a ele subordinado e por ele condicionado, sujeitando-se pois às formas e limites impostos por este, o que implica em dizer que seu produto – consubstanciado nas Emendas à Constituição – pode conter vícios de invalidade e assim o ser declarado, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal via controle concentrado de constitucionalidade, a par de todas as críticas levantadas não só no Brasil mas também no direito comparado quanto à eventual falta de base de legitimação política para que o Judiciário interfira no processo democrático de criação e alteração de normas jurídicas, inclusive as constitucionais, em face de um caráter contra-majoritário daí decorrente, o que é muito bem exposto por Roberto Gargarella[321].

Possuindo fundamento no próprio Texto Constitucional, parece coerente entender que o exercício do Poder Constituinte Derivado pode sim incorrer em inconstitucionalidades acaso ofenda os seus fundamentos de validade, o que por sua vez implica em aceitar-se o controle de constitucionalidade das Emendas à Constituição. Isto somente não ocorreria, segundo expresso por José Cretella Jr[322], acaso inexistisse a rigidez constitucional, pelo que inexistiriam diferenças entre os Poderes Constituintes Originário e Derivado, ou se o controle de constitucionalidade não houvesse sido previsto expressamente pelo Constituinte: "... Nessas duas hipóteses, há ausência de controle de constitucionalidade, sendo, assim, flexível a Constituição, sediando-se, nesse caso, o Poder Constituinte indefinidamente nas mãos do legislador, que poderá, assim, alterar a qualquer tempo as regras constitucionais, já que não há nenhum órgão de controle com força jurídica para

---

[321] GARGARELLA, Roberto. *La justicia frente al gobierno*. Barcelona: Ariel, 1996;
[322] CRETELLA JR, José. *Elementos de direito constitucional.* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 102;

assinalar a supremacia das normas constitucionais sobre as regras jurídicas infraconstitucionais."

A fim de contextualizar o tema e aproximá-lo da realidade jurídico-política contemporânea, parece ser não apenas conveniente como até premente tratar da proposta de Emenda Constitucional encaminhada pelo Poder Executivo Federal em 30/abril/2003[323] e que resultou mais tarde na promulgação da Emenda Constitucional 42 de 19/dezembro/2003. Desde já há que se salientar as diferenças no texto que compunha a proposta inicial encaminhada ao Congresso Nacional e a redação final da Emenda promulgada.

Observe-se que constavam do artigo 1º da proposta de Emenda quatro alterações das normas constitucionais de competência tributária particularmente importantes e que podem ser contrastadas diante do Princípio Federativo. Trata-se de três propostas de alterações ao artigo 155, parágrafo 2º da Constituição de 1988 e uma outra constante do artigo 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias[324]. **A primeira alteração proposta** impunha a inclusão de um inciso V ao artigo 155, parágrafo 2º no Texto Constitucional contendo norma impositiva de alíquotas internas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços uniformes em todo o território nacional em número máximo de cinco. **A segunda alteração** objetivava incluir um inciso VII no mesmo artigo 155, parágrafo 2º proibindo a concessão de isenções, reduções de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal ou financeiro por parte dos Estados-membros que implicassem redução no valor pago a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. **A terceira alteração** pretendia incluir um inciso XI ainda no artigo 155, parágrafo 2º da Carta de 1988 que limitava o conteúdo das leis estaduais sobre o imposto referido apenas ao *estabelecimento de sua exigência*[325]. Finalmente **a quarta alteração** propunha a alteração da redação do Arrigo 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias mediante a inclusão

---

[323] PEC 41/2003, texto original disponível no site www.planalto.gov.br/civil/projetos;
[324] Conforme PEC 41/2003, cujo texto está disponível no site www.planalto.gov.br/ccivil/projetos;
[325] Conforme redação original da PEC 41/2003;

de um inciso II que determinava a necessidade de que lei complementar federal fixasse os prazos máximos de vigência para incentivos e benefícios fiscais.

Antes de proceder à análise de cada uma das alterações propostas inicialmente pelo Poder Executivo ressalte-se que nenhuma delas prevaleceu, pelo que a Emenda Constitucional 42/2003 não contemplou em seu texto tais dispositivos. Todavia, acaso isto ocorresse, parece que seria possível questionamento quanto à sua validade à luz do Princípio Federativo. **A primeira alteração** implicaria na fixação pela União das alíquotas do imposto de competência estadual que representa a principal fonte de financiamento dos gastos promovidos pelos Estados-membros, de modo tal a que, embora competentes para instituir o tributo e legitimados a proceder a sua arrecadação, perderiam a prerrogativa constitucional de definir o elemento quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, segregando-se assim a competência entre eles Estados-membros e a União. A propósito da instrumentalização do combate à chamada "guerra fiscal" pela adoção da mudança proposta, a verdade é que tal argumento utilitarista não supera os impasses jurídicos daí decorrentes, porquanto o conceito de competência tributária parece englobar a prerrogativa, o poder – limitado, é verdade – de produzir normas jurídicas sobre tributos, inclusive para o fim de criá-los. E o que significa criar um tributo senão a definição na lei instituidora de todos os elementos indispensáveis à configuração da regra-matriz de incidência tributária: material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo, como bem expressa Paulo de Barros Carvalho[326]? – Pois bem, ao fracionar-se a competência tributária autorizando à União estabelecer todas as alíquotas do imposto estadual incidente sobre operações com mercadorias e serviços, enfraqueceria a Emenda Constitucional a autorização originária que a própria Constituição através do Poder Constituinte Originário de 1988 havia entregado aos Estados-membros. Como afirmar serem os Estados-membros os titulares da competência privativa afeta ao imposto em referência se não poderiam legislar livremente sobre suas alíquotas?

---

[326] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

O argumento utilitarista neste caso, embora pareça convencer num primeiro momento, leva a um choque com o livre uso das autonomias estaduais. É verdade que seria possível afirmar que a autonomia consiste em outorga de poder limitado por parte da própria Constituição e por isto ao eventual Emenda Constitucional criar alguns freios à competência tributária dos entes federativos estaria nada mais fazendo que delimitando seu campo de autonomia, o que seria legítimo. Ocorre que não se pode perder de vista as diferenças entre o Poder Constituinte Originário e aqueloutro, chamado de Derivado, de modo tal que o único ilimitado que tudo pode, posto que reconstrói e recria o próprio Estado, é o primeiro. Já ao Poder Constituinte Derivado cabe uma função absolutamente importante, qual seja, a renovação e adaptação do Texto Constitucional à dinâmica social, política e econômica. Todavia, o exercício de tal mister encontra limites na própria ordem constitucional do Estado de Direito sob pena de permitir-se a desconfiguração do próprio Estado mediante o avanço das Emendas sobre todos os temas contemplados pela Constituição da República, o que parece não haver sido autorizado originariamente pelo Constituinte.

É verdade que num Estado com tradição repressiva e que vive na contemporaneidade o alvorecer de uma democracia, com um longo caminho a trilhar para estabilizar os choques de poder observados, Estado este que conta com um Texto Constitucional, o qual embora recente já sofreu algumas dezenas de alterações fruto das constantes, reiteradas, numerosas e até certo ponto questionáveis Emendas, parece não ser praxe muito comum o questionamento quanto à invalidade, à inconstitucionalidade, de tais instrumentos legislativos. Ocorre que tal facticidade não pode impedir um exame crítico por parte do intérprete ao se deparar diante de proposta de alteração do Texto Constitucional que implique contradizer princípios importantes por ele contemplados, ainda mais quando a própria Constituição impôs tais princípios – dentre eles o do livre uso das autonomias de Estados-membros – como limitação material ao poder de reforma constitucional. A par da utilidade em unificar as alíquotas do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços em

todo o território nacional o que, sem dúvida, implicaria em redução drástica das situações de guerras fiscais, estaria em risco o livre uso das autonomias estaduais por conta de alteração do regime competencial tributário instituído em 1988, o que implicaria inclusive numa ruptura da privatividade no uso das competências de Estados sobre impostos.

Se por um lado a primeira alteração sugerida pelo Poder Executivo através da Proposta de Emenda Constitucional 41/2003 – posteriormente aprovada como Emenda Constitucional 42/2003 – já sugeria a possibilidade de questionamento em face da usurpação da autonomia dos Estados-membros, **a segunda** implica em agressão direta ao Princípio Federativo posto que a vedação textual do sugerido inciso VII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição impunha a proibição de que os Estados-membros legislassem para o fim de conceder isenções, reduções de base de cálculo, crédito presumido e incentivos fiscais outros. Vale dizer que pretendia-se mediante uma Emenda Constitucional proibir o livre uso da competência discricionária dos Estados-membros de instituírem, mediante leis próprias aprovadas no âmbito de suas respectivas Assembléias Legislativas, eventuais isenções – condicionadas ou não, parciais ou totais, gerais ou específicas, fixas ou permanentes – bem como demais alterações no que tange a bases de cálculo, diferimentos (moratórias) e outras. A propositura vinha em complemento da anterior a fim de reforçar a uniformidade da tributação entre todos os Estados-membros. Ocorre que parece ser impossível proceder-se a tal uniformização diante de imposto da competência estadual, à vista inclusive das diferenças geográficas, econômicas, sociais, políticas e contextuais dos Estados que integram a Federação. É justamente por isso que se criou a República Federativa de modo tal a descentralizar poderes e competências, outorgando parcelas de autonomia política para que os governos regionais pudessem aferir tais particularismos das áreas por eles governadas e procedessem à adoção de medidas visando equacionar tais fatores.

Neste sentido, parece coerente a Constituição de 1988 ao outorgar aos Estados-membros a competência privativa para legislar sobre alguns

impostos, inclusive aquele que incide sobre as operações com mercadorias e serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Isto significa dizer que o Constituinte outorgou aos Estados-membros a autonomia para, diante de algumas situações específicas e de acordo com objetivos próprios no livre exercício de seu poder discricionário, concederem isenções e incentivos fiscais visando desenvolver a indústria regional, combater o desemprego, fortalecer um determinado setor produtivo, combater a precariedade de serviços e transportes, estimular o fomento de regiões menos desenvolvidas do Estado-membro etc. O que propunha-se na Proposta de Emenda Constitucional 41/2003 era a dilaceração de tal prerrogativa, castrando a autonomia dos entes federados e impedindo os mesmos de aprovar legislativamente normas tributárias sobre o imposto em questão. Estariam assim simplesmente impedidos de exercer discricionariamente sua autonomia para reduzir alíquotas, alterar bases de cálculo, conceder moratórias e diferimentos, financiar via receita tributária o aumento de postos de trabalho e situações congêneres. Aqui, parece que mesmo o argumento utilitarista encontraria dificuldades de se colocar diante da ofensa grave e direta ao Princípio Federativo e à usurpação indevida de competência tributária estadual pelo legislador federal.

Entretanto, para o bem da Federação a proposta foi rejeitada, prevalecendo a determinação constitucional constante do artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g" da Carta de 1988, a qual outorga à lei complementar federal a competência para regular a forma como, **mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal**, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Preserva-se assim a autonomia estadual e evita-se a usurpação indevida de competências, reservando-se aos mesmos a prerrogativa e o direito indisponível de deliberarem conjuntamente sobre a forma de concessão das isenções e incentivos tributários. Embora pareça faticamente difícil concretizar e instrumentalizar tal sistemática no curto prazo, a verdade é que não se pode simplesmente tomar dos entes federados uma competência que lhes é natural: a discricionariedade de

conceder e revogar isenções e outros instrumentos de estímulo fiscal, sob pena de invadir despropositada e inconstitucionalmente campo competencial a eles afeto.

A terceira alteração constante da proposta de Emenda sob exame constitui outro *non sense*, porquanto propunha nova redação ao artigo 155, parágrafo 2º, XI da Carta de 1988 no sentido de limitar o conteúdo da legislação estadual sobre o imposto relativo à circulação de mercadorias e serviços apenas ao estabelecimento de sua exigência. Aqui, talvez não seja o caso propriamente de apontar a inconstitucionalidade da norma proposta, mas sim sua incoerência e dissenso. Ora, o que significa instituir por lei e exigir um tributo senão definir todos os seus elementos fundamentais, integrantes da respectiva regra-matriz de incidência (material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo)? – Ora, se por um lado a proposta de Emenda retirava dos Estados a prerrogativa de definir alíquotas e alterar as bases de cálculo previstas em legislação federal, embora o imposto seja e continuasse a ser da competência estadual, de que adiantaria a Constituição no mesmo artigo 155 atribuir sua instituição à legislação dos Estados mas limitá-la ao simples estabelecimento de sua exigência? – A resposta parece ser difícil e está às voltas com uma incoerência que talvez não encontrasse solução acaso as normas em questão houvessem sido aprovadas e incluídas no Texto Constitucional. Pela discrepância conceitual e confusão daí decorrentes, o assunto parece não merecer maior profundidade de análise.

Finalmente **a quarta alteração proposta** referia-se à modificação do artigo 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias mediante o acréscimo de um inciso II que importaria na imposição de regra segundo a qual lei complementar federal deveria fixar prazos máximos de vigência para os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros no que tange ao imposto sobre operações afetas à circulação de mercadorias e prestação de serviços. O texto da proposta original de reforma constitucional conduzia à interpretação no sentido de que tal prazo limitativo referia-se inclusive em relação aqueles benefícios e incentivos fiscais já plenamente vigentes e eficazes quando da promulgação da

Emenda Constitucional proposta. Parece ter sido oportuna a rejeição do Congresso Nacional à norma transitória objeto de proposição pelo Poder Executivo Federal. A agressão à autonomia legislativa dos Estados-membros neste caso seria direta na medida em que os benefícios e incentivos tributários concedidos anteriormente, plenamente vigentes e produzindo os efeitos jurídicos daí decorrentes, objeto de prévia aprovação legislativa no âmbito do(s) Estado(s)-membros não poderiam perder sua validade diante de norma complementar federal decorrente de uma norma transitória incluída no Texto Constitucional por força de Emenda.

Inicialmente, observe-se a impropriedade do abrigo de tal norma entre as disposições transitórias da Constituição Federal, conjunto de regras que pretendiam ter cabimento e ser aplicadas somente no período inicial de vigência da atual Constituição, em meio a eventuais dicotomias diante de regras vigentes no regime constitucional imediatamente anterior, de maneira a entender-se perfeitamente passível de crítica qualquer inclusão de norma entre tais disposições constitucionais transitórias em período futuro à fase de transição referida. Ademais, desconstituir a vigência e eficácia de normas legais regionais através de Emenda Constitucional Federal parece um desrespeito flagrante ao auto-governo dos Estados-membros, atribuído pelo Poder Constituinte Federal Originário, o qual entregou aos entes regionais competências importantes, inclusive aquelas de natureza tributária, de modo privativo, a teor do que dispõe o artigo 155 da Constituição de 1988.

Parece então que a vedação imposta pelo artigo 60, parágrafo 4º, II da Carta de 1988 teria vindo em socorro justamente da preservação do livre uso de tais competências, defendendo este poder de auto-governo dos Estados-membros expresso pela autonomia que os peculiariza num Estado federal como o brasileiro, constituindo-se pois, em barreira mesmo contra o Poder Constituinte Derivado, a par das outras ordens de limitações contra este impostas pela própria Constituição. Os riscos consubstanciados na usurpação pela União de competências tributárias privativas dos Estados-membros em face de reformas constitucionais

tributárias, decorrentes de normas novas presentes em Emendas Constitucionais parecem ser possíveis, conforme as propostas e discussões contemporâneas sobre o assunto em "terra brasilis".

O que parece ser necessário é um exame cercado de rigor científico para o fim de aferir a validade ou não de tais propostas diante do sistema construído e estruturado pela Constituição da República de 1988, a par dos argumentos utilitaristas em favor ou contra as reformas pretendidas. Alegações a-jurídicas tais como a necessidade de redução da carga tributária ou o fim dos embates fiscais entre os diferentes integrantes da Federação possuem sua parcela de relevância e, obviamente, a racionalização do sistema arrecadatório e a aproximação do ideal de justiça fiscal são objetivos importantes e que não devem ser desconsiderados. Não se nega aqui tais implicações.

O que se procura, porém, aproximando-se dos objetivos de qualquer trabalho de cunho científico, é voltar as atenções para os questionamentos quanto à invalidade de algumas medidas e instrumentos normativos propostos. Neste sentido, parece que toda a discussão a respeito da racionalização do sistema normativo e arrecadatório do imposto estadual incidente sobre as operações com mercadorias e prestações de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual passa pela concordância dos entes titulares do poder legiferante sobre o mesmo: os Estados-membros, o que demanda um complexo processo de costura jurídico-política mediante a formação de um Conselho integrado por representantes de todos os Estados-membros mais o Distrito Federal, mas com uma operatividade diferenciada do antigo *CONFAZ*. Tal órgão de natureza constitucional teria por mister elaborar um conjunto de normas racionalizantes do imposto mediante o acerto político entre os próprios agentes competentes, sem a imposição de uma norma federal, discutida pelo Legislativo Federal sem a participação efetiva e direta dos Estados-membros. Vale dizer, estes deixariam de ser agentes coadjuvantes para se transformarem em protagonistas no processo de mudanças pretendidas a respeito do Sistema Tributário posto.

4.4) Criação de impostos residuais sob *nomem iuris* de *taxa* ou *contribuição interventiva*:

Além das possibilidades de ofensas aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal mediante a usurpação de suas competências tributárias privativas em face da concessão de isenções heterônomas pela União e de reformas tributárias oriundas de Emendas Constitucionais, parece possível ainda defender mais um caso em que isto dar-se-ia. Trata-se da criação *in abstrato* de tributos sob o *nomen iuris* de taxas ou de contribuições interventivas, mas que tenham natureza jurídica típica de impostos compreendidos no rol de competências afetas aos Estados-membros ou aos Municípios, conforme inclusive já houve exemplos na história brasileira recente, o que não deixa de ser criticável sob a perspectiva jurídico-científica e que justamente por isso merece um exame mais detalhado.

4.4.1) Taxa:

Mencionado exame demanda uma análise a respeito da configuração jurídica das espécies tributárias, em especial da "taxa" nos termos de seu enquadramento no Sistema Constitucional Tributário vigente no Brasil contemporâneo. Com efeito, trata-se de espécie tributária distinta do imposto, com caracteres próprios embora contemplando alguns outros que estão em adequação a todas as exações que se compreendem dentro do gênero "tributo", cuja definição decorrente do próprio Código Tributário Nacional é no sentido de tratá-las como obrigações pecuniárias e compulsórias, instituídas em lei, sem objetivo sancionatório e cuja cobrança se dá pela Administração Pública de modo vinculado aos termos e elementos estabelecidos no texto legal que as fundamentam[327]. A propósito da validade de tal conceituação tanto para as taxas quanto para as

[327] Conforme artigo 3º da Lei Federal 5.172/66, o Código Tributário Nacional;

contribuições de melhoria, impostos e outras espécies de tributos, há notas particulares que caracterizam cada uma delas e as diferenciam das demais.

Um primeiro aspecto fundamental **em relação às taxas** refere-se ao seu caráter vinculado, posto que sempre há uma justificativa jurídica daí decorrente para sua criação, devendo o produto arrecadado com a taxa ser utilizado específica e necessariamente para financiar os encargos financeiros decorrentes da mencionada justificativa, donde chamar-se de tributo diretamente vinculado, conforme classificação estruturada por Geraldo Ataliba[328]. O ordenamento jurídico atual permite a criação de dois tipos de taxas: a) a taxa decorrente do exercício do poder de polícia, também chamada de taxa fiscalização; b) a taxa decorrente de serviços públicos. Na primeira hipótese o que fundamenta e legitima a instituição e cobrança do tributo é o exercício de competência fiscalizatória por parte do Estado no sentido de limitar a liberdade e/ou a propriedade do contribuinte a fim de com isto garantir a preservação de um interesse público. É o que foi chamado pelo Constituinte de *poder de polícia*. Como exemplos poderiam ser mencionadas a taxa de inspeção predial decorrente da fiscalização feita pelo Corpo de Bombeiros, a taxa de inspeção sanitária cobrada de restaurantes, bares e lanchonetes e a taxa de vigilância ambiental cobrada de indústrias potencialmente poluidoras do meio-ambiente. Na segunda hipótese, é possível ao Estado instituir legislativamente a taxa em razão da disponibilização de serviços públicos, específicos e divisíveis, em favor dos contribuintes, os quais mesmo sem fruírem efetivamente de tais serviços obrigar-se-ão a recolher a respectiva taxa, cuja imposição é compulsória, diferenciando-se, pois de uma simples tarifa que para ser paga demanda uso efetivo do serviço por ela financiado[329].

---

[328] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

[329] Enquanto a taxa é espécie tributária, apresentando toda a ordem de características e de limitações constitucionais afetas aos demais tributos tais como a necessidade de lei para sua instituição e para eventuais aumentos no seu valor pretendidos pelo Fisco, adequação aos Princípios/regras da Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal, compulsoriedade de sua exigência, cobrança vinculada aos termos da lei feita necessariamente pela Administração Pública, além de algumas outras características próprias dela taxa, como a impossibilidade de possuir base de cálculo própria de impostos, a tarifa decorre de relações voluntárias estabelecidas entre o prestador do serviço público, seja ele um ente estatal ou um particular concessionário ou

Exemplos de taxas de serviços seriam aquelas relacionadas à coleta de lixo, ao tratamento de água e esgoto[330] etc. Desconsideradas as dificuldades de adequação aos requisitos da especificidade e divisibilidade do serviço – aferição de um critério seguro que possibilite a individualização, ainda que potencial, do uso do serviço pelos contribuintes passíveis de tributação pela taxa – tanto no caso das taxas de serviços quanto no caso das taxas de fiscalização, a receita delas decorrentes é vinculada a financiar exclusivamente os gastos com a prestação do serviço ou com a estrutura criada para fiscalizar e exercer o poder de polícia sobre os contribuintes, donde a primeira diferença marcante em relação aos impostos, os quais constituem-se em espécie tributária com receita não-vinculada à contrapartida direta do Estado, pelo que a lei que os institui não precisa – e não deve – definir o destino do produto arrecadado, não havendo a imposição de que o Estado primeiro efetive uma contrapartida – serviço ou fiscalização – para que então esteja legitimado a cobrar o imposto. *Contrario sensu,* na taxa tal contra-prestação estatal é premente, havendo a conseqüente vinculação do produto a ser arrecadado com o tributo.

Outra nota característica da taxa refere-se à sua hipótese de incidência, mais especificamente em relação ao aspecto material constante da lei que institui a taxa. Como o tributo se fundamenta numa atuação estatal, seja ela a prestação de um serviço público seja o exercício de uma competência fiscalizatória,

---

permissionário de serviço público. Ainda que haja uma regulamentação legal a respeito das tarifas, elas não estão sujeitas às chamadas limitações constitucionais tributárias, tais como as normas de imunidades tributárias, os princípios da Estrita Legalidade tributária e às questões afetas à Anterioridade e à Anterioridade Nonagesimal. Observe-se por exemplo, que o pedágio enquanto exemplo atual de tarifa tem seus aumentos e a periodicidade com a qual ocorrerão pré-estabelecidos no contrato de concessão firmado entre o Poder Público concedente e o particular concessionário, de modo tal que, embora haja, insista-se, uma regulamentação legal, inexiste a necessidade de autorizações legislativas novas toda a vez que vá se dar a alteração no valor da tarifa com base nos critérios previamente estabelecidos no contrato de concessão; também não haverá que se falar aqui de adequação ao Princípio/regra da Anterioridade. Estas em linhas gerais, algumas das diferenças entre "taxa" e "tarifa".

[330] Toma-se como premissa aqui o fato de tais serviços estarem sendo prestados pelo Poder Público, porquanto em sendo o serviço de natureza pública prestado por um particular, eventual cobrança que se faça dos usuários de tais serviços não teria a natureza jurídica tributária de taxa, mas sim de tarifa, na medida em que estar-se-ia diante de um serviço público concedido ou permitido aos particulares mediante prévia aprovação legislativa e procedimento licitatório para a escolha do particular concessionário ou permissionário que responderá pela prestação/disponibilização do serviço, remunerando-se mediante a cobrança de tarifas junto aos usuários.

inexiste interesse aqui, ao menos em princípio, em aferir-se a capacidade contributiva do sujeito tributado, já que todos aqueles que possam fazer uso do serviço público ofertado, independentemente de sua renda maior ou menor, de seu patrimônio mais ou menos robusto, de suas disponibilidades financeiras grandes ou escassas, estarão obrigados a pagar a taxa correspondente; da mesma forma, todos os contribuintes sujeitos à fiscalização decorrente do exercício do poder de polícia, independentemente da dimensão de sua capacidade econômica, deverão recolher a taxa respectiva. Se o tributo vincula-se a uma contra-prestação estatal, parece natural que o legislador não deva se ocupar de mensurar as diferenças de capacidade contributiva do sujeito tributado, senão que, escolher um critério que leve à diferenciação quanto ao uso potencial do serviço disponibilizado, ou dos ônus decorrentes da fiscalização exercida. Imagine-se uma taxa de coleta de lixo, por exemplo: acaso existam dois vizinhos cuja renda seja muito diferente – um é abastado, possui automóvel importado, aplicações vultuosas em banco, residência requintada com área construída considerável em terreno que ocupa metade do quarteirão, gastos vultuosos em bens de consumo, vive sozinho etc; outro possui renda pequena, quase toda consumida com produtos de primeira necessidade, sem automóvel, vivendo em casa pequena no mesmo quarteirão do outro, em terreno bem menor, e com maiores encargos decorrentes de família numerosa com vários dependentes.

Pergunta-se então se, diante disso seria justificável o primeiro pagar um valor de taxa de coleta de lixo bem superior ao que o segundo paga? – A resposta parece ser negativa na medida em que o parâmetro deve ser o uso potencial do serviço e não a maior ou menor capacidade contributiva, o maior ou menor terreno, a maior ou menor dimensão patrimonial e financeira. Por isto, a utilização da área do imóvel ou da metragem de testada do terreno como parâmetro para definição do valor da taxa nestes casos é incorreta. Aliás, embora haja norma específica sobre o assunto, constante do artigo 145, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988, o argumento lógico, por si só, já seria suficiente. Se o critério

material da hipótese de incidência da taxa não está vinculado à capacidade econômica do contribuinte, posto que relacionado a uma atuação estatal (serviço ou fiscalização), e se a base de cálculo enquanto elemento integrante do critério quantitativo da regra-matriz de incidência compreende dentre suas funções a mensuração e o dimensionamento do aspecto material, deve com este manter relação. Assim, no caso das taxas a relação da base de cálculo deve ser ou com o serviço público disponibilizado (seu uso potencial, específico e divisível) ou com a fiscalização exercida (periodicidade, freqüência com que ocorre etc), dependendo do tipo de taxa diante do qual se está.

Se a base de cálculo dos impostos por sua vez, mantendo íntima relação com os aspectos materiais das hipóteses de incidência respectivas, as quais por sua vez referem-se a atividades ou estados de fato com relevância econômica (ser proprietário, auferir renda, vender mercadorias, industrializar produtos, prestar serviços, praticar operação financeira etc), parece natural haver impossibilidade jurídica de que as taxas tomem como bases de cálculo aquelas que são típicas dos impostos.

Com isto é possível chegar-se a uma primeira conclusão: quando o intérprete estiver diante de tributo cujo aspecto material da hipótese de incidência refira-se a uma situação, a uma atuação ou a um estado de fato que desperte interesse sob a perspectiva econômico-financeira, tratar-se-á em princípio de um tributo mais próximo da natureza jurídica de um imposto que de uma taxa. Nalgumas situações, dependendo dos demais elementos configuradores do tributo e previstos na lei, poder-se-á falar ainda em empréstimo compulsório ou contribuição social, mas em taxa não.

Uma segunda observação refere-se à impropriedade de que uma taxa contemple base de cálculo mensuradora ou indicativa de capacidade econômica do sujeito onerado com o tributo, o que parece ser mais apropriado para um imposto. Assim, faturamento, lucro, valor da propriedade, área do imóvel etc, quando indicados como base de cálculo de taxas levam à uma incoerência ensejadora de

verdadeira dicotomia, elevada pela norma do artigo 145, parágrafo 2º da Constituição de 1988 a motivo de invalidação da cobrança do tributo em referência.

Apenas a título ilustrativo, chama-se a atenção para as **contribuições de melhoria**, nas quais é possível observar características distintas dos impostos e das taxas, o que as peculiariza. Embora sejam tributos também vinculados, uma primeira diferença em relação às taxas decorre de que nestas a vinculação é direta bastando o exercício da competência fiscalizatória ou a prestação efetiva ou potencial do serviço público, pelo que em atuando o Poder Público e, obviamente havendo lei instituidora do tributo, torna-se possível a tributação via taxa; nas contribuições de melhoria porém, não basta haver a atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública, posto exigir-se que desta atuação decorra uma conseqüência expressa pela valorização imobiliária, de modo a que os proprietários dos imóveis que tenham se beneficiado por tal acréscimo patrimonial é que estarão sujeitos ao recolhimento da contribuição de melhoria, desde que assim o defina a lei ao instituir o tributo e delimitar a área valorizada. Em face disso, Geraldo Ataliba[331] denomina tal contribuição de tributo indiretamente vinculado. Aqui já há uma preocupação com a capacidade econômica do contribuinte, o que de uma certa forma a aproxima do *imposto* que também tributa fatos ou situações indicativas de capacidade econômica do sujeito tributado. Ocorre que nas contribuições de melhoria a capacidade econômica decorre do acréscimo patrimonial resultante da efetiva atuação do Poder Público, qual seja, a edificação de obra. É justamente o ganho patrimonial expresso pela valorização imobiliária decorrente da obra executada pela Administração Pública que legitima a criação e a posterior cobrança da contribuição de melhoria.

Daí se infere que assim como se dá nas taxas, a caracterização do tributo como contribuição de melhoria não decorre da simples denominação atribuída pelo legislador. O fator discriminador decorrerá da análise do binômio "critério material da hipótese de incidência / base de cálculo", o que será mais

[331] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995;

detalhado no sub-item 4.4.1.2. De fato, todas as espécies tributárias guardam adequação aos caracteres do gênero tributo consoante mencionado acima, enquadrando-se perfeitamente no conceito legal dado pelo artigo 4º do Código Tributário Nacional, a par das críticas costumeiramente apontadas contra as definições de institutos jurídicos em textos de lei. Ocorre que a propósito deste perfeito enquadramento na conceituação genérica de tributo enquanto obrigação legal a cargo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cada uma das diferentes espécies – o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria – é contemplada com características próprias, conforme retratado antes.

4.4.1.1) Desnecessidade de a Constituição discriminar competências tributárias privativas para instituição de taxas e contribuições de melhoria:

As normas instituidoras de competências tributárias enquanto regras de estrutura que são, possuem matriz constitucional. Em relação ao tema tributário, o Constituinte houve por bem enunciar inúmeras regras e princípios de modo bastante analítico, chegando até a estabelecer nalgumas situações um certo casuísmo. Desconsideradas eventuais críticas favoráveis ou contrárias a tal zelo por parte do legislador Constituinte, observa-se que o regramento afeto à discriminação das competências tributárias entre os diferentes entes políticos apresenta algumas peculiaridades que chamam a atenção do intérprete. A primeira delas é uma enunciação genérica logo no início do Sistema Tributário Nacional quanto à atribuição de competência comum a todas as entidades – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – para instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme o artigo 145 da Carta Magna de 1988. Mais adiante, o artigo 148 da Constituição outorga competência exclusiva à União para legislar sobre empréstimos compulsórios e no artigo 149 atribui também à União a competência exclusiva para criar as contribuições sociais, excepcionando-se todavia o caso da contribuição previdenciária para o financiamento do regime de previdência dos

servidores públicos, em relação ao que possibilita-se que as demais pessoas políticas atuem para instituir o tributo respectivo. Finalmente, em relação à contribuição de iluminação pública, o artigo 149-A autoriza os Municípios e o Distrito Federal a legislarem sobre o tema.

A observação que merece atenção neste sub-tópico é a situação em razão da qual a propósito da competência comum da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal para criarem impostos, taxas e contribuições de melhoria, o Constituinte houve por bem dividir a matéria passível de tributação via impostos dentro do próprio Sistema Tributário Nacional, criando um sub-sistema de competências privativas para tal espécie tributária conexa à regra geral de competência comum sobre o assunto. Com efeito, os artigos 153, 155 e 156 da Constituição de 1988 discriminam as bases materiais cujos respectivos impostos serão da competência, respectivamente, da União, dos Estados-membros e dos Municípios, não se desconsiderando ainda os tratamentos extraordinários previstos no artigo 154, I e II.

O que chama a atenção é o fato de, embora as taxas e as contribuições de melhoria aparecerem ao lado dos impostos na regra genérica de competências tributárias comuns do artigo 145 da Constituição de 1988, não terem sido contempladas posteriormente com normas específicas em relação à instituição de regras de privatividade competencial quanto às materialidades respectivas. Aliás, parece inexistir aí qualquer incoerência, porquanto não havia realmente necessidade de atribuir a tais espécies regramento similar ao dos impostos dentro do Sistema Tributário Nacional. Considerando as diferenças entre os aspectos materiais das hipóteses de incidência dos impostos de um lado, e das taxas e contribuições de melhoria de outro, há uma logicidade jurídica no tratamento a elas atribuído pelo Texto Constitucional.

De fato, enquanto os impostos incidem sobre uma materialidade expressiva de capacidade econômica do sujeito tributado, ou ao menos de indícios quanto à existência de tal capacidade, pelo que incidem sobre situações com

relevância sob as perspectivas econômica e financeira – tais o auferimento de renda, a venda de mercadorias e de produtos industrializados, a prestação de serviços, a realização de operações financeiras, a importação de produtos etc – as taxas e as contribuições de melhoria tributam o gozo, efetivo ou potencial, ou a conseqüência resultante de atuações estatais sejam elas a edificação de uma obra pública, o exercício de competência fiscalizatória ou a disponibilização de serviços públicos em favor do particular. O parâmetro fundamental em tais casos é o agir do Estado, a contra-prestação a cabo deste em favor ou dirigida ao particular, pouco importando, ao menos em tese, se sua capacidade contributiva é maior ou menor.

Se o que apresenta interesse nas taxas e contribuições de melhoria é a atuação estatal dirigida ao contribuinte visando sempre a realização do bem público, e se esta se expressa mediante a prestação de serviços, o exercício de atividade fiscalizatória (poder de polícia) ou a edificação de obras públicas, a divisão competencial não precisaria – aliás, sequer deveria – integrar o Sistema Tributário Nacional (artigos 145 a 162 da Constituição de 1988).

Uma interpretação coerente e passível de defesa é no sentido de que a competência tributária em relação às taxas e às contribuições de melhoria é comum segundo a regra geral do artigo 145 da Carta Magna; todavia há privatividade em relação a algumas materialidades passíveis de ensejarem a criação tanto das taxas quanto das contribuições de melhoria à vista da divisão de competências materiais estruturada pela própria Constituição de 1988, como o previsto em seus artigos 21, 25, parágrafo 1º e 30.

Considere-se também o rol de competências concorrentes do artigo 24 bem como as competências legislativas privativas federais do artigo 22 e as competências comuns do artigo 23, todos da Lei Maior de 1988. A título meramente ilustrativo e tomando em consideração o disposto no artigo 24, VI da Constituição, seria possível, em tese, a instituição de uma taxa de fiscalização ambiental dirigida contra empresas potencialmente poluidoras do meio-ambiente,

taxa esta que em face da competência concorrente expressa em tal dispositivo poderia ser criada por lei federal ou por lei estadual.

Embora o artigo 145, II da Constituição Federal de 1988 tenha outorgado competência comum a todas as entidades políticas para instituírem a espécie tributária taxa, neste caso específico, constata-se haver impedimento constitucional para que um Município crie mencionado tributo, porquanto excluído do rol de legitimados a atuar em relação às competências materiais indicadas no artigo 24 da Carta Magna de 1988, matriz constitucional das chamadas competências concorrentes, partilhadas que são entre a União, o Distrito Federal e os Estados-membros.

Interpretação também bastante singular se dá em duas outras situações: a primeira no caso do serviço de coleta de lixo produzido em dada localidade; a segunda em relação à uma obra de pavimentação asfáltica de uma determinada avenida. Em ambas parece que o que prepondera é o interesse meramente local das pessoas que habitam na cidade em que o serviço é prestado e a obra executada, pelo que embora a competência tributária para a instituição da taxa na primeira hipótese e da contribuição de melhoria na segunda seja comum, apenas o Município efetivamente poderá exercer tal prerrogativa nas duas situações hipotéticas, à vista da privatividade em relação à matéria, conforme o estabelecido no artigo 30, I da Constituição da República de 1988.

Como se observa, nas taxas e nas contribuições de melhoria não havia realmente necessidade de que a Constituição estabelecesse regras específicas dentro do Sistema Tributário Nacional quanto à privatividade competencial, como de fato não estabeleceu, ao contrário do tratamento dado aos impostos. Isto se deve à peculiaridade das justificativas para a instituição de tais tributos – taxas e contribuições de melhoria – cuja materialidade demanda efetiva atuação do Estado. De outro lado, quando o legislador federal institui tributo e atribui-lhe o "nomen iuris" de "taxa" ou eventualmente de "contribuição de melhoria" utilizando porém, parâmetros próprios de impostos, poderá estar incorrendo em usurpação de

competências privativas de Estados-membros ou de Municípios, ofendendo assim os Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, conforme a seguir exposto.

4.4.1.2) Identificação e individualização da correta natureza jurídica do tributo através do aspecto material da hipótese de incidência e da base de cálculo:

Como já exposto no terceiro capítulo, item 3.3, a correta identificação da espécie tributária diante da qual se depara o intérprete demanda uma análise a respeito de dois elementos integrantes da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam, o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, binômio este cuja relevância decorre da própria relação direta existente entre ambos. Enquanto o aspecto material da hipótese de incidência, também chamado de núcleo de referida hipótese legal é que tem a função de responder porque o sujeito passivo estará obrigado a recolher o valor correspondente ao crédito tributário em favor do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, vale dizer, o aspecto material descreve qual é a justificativa da incidência tributária, a base de cálculo estará confirmando tal justificativa ao mensurá-la para o fim de bem definir qual será o valor do crédito correspondente.

O aspecto material presente no antecedente da regra-matriz de incidência[332], conforme descrição legal, apresenta um primeiro indício importante a respeito da espécie tributária objeto de análise. Se expressar uma situação de fato ou a descrição hipotética de um acontecimento que sejam indicativos de capacidade contributiva do sujeito passivo, posto contemplar relevância sob a perspectiva econômica, estará próxima de um "imposto". De outro lado, se o aspecto material referir-se a uma situação decorrente de uma atuação do Poder Público, seja tal situação direta ou indiretamente relacionada à obrigação de pagar o tributo, haverá proximidade maior com as espécies "taxa" e "contribuição de melhoria". Observe-se que nesta segunda hipótese, tratando-se de taxa a atuação do Estado não manterá

[332] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

relação com a existência de indícios de capacidade econômica do sujeito passivo, pois decorrerá de simples fruição, efetiva ou potencial, de serviço público posto à sua disposição pelo Poder Público ou então de sujeição do contribuinte a uma atuação fiscalizatória do Estado, cujo escopo é a preservação do interesse público. Já na contribuição de melhoria, a situação será quase que um misto entre o que se dá no imposto e o que ocorre na taxa: haverá interesse econômico em face do acréscimo de capacidade econômica do contribuinte, beneficiado que foi pela valorização do imóvel de sua propriedade; ocorre que tal reforço em sua capacidade contributiva decorre de uma atuação do Poder Público expressa pela edificação de uma obra pública, obra esta que implica na valorização imobiliária.

Com isto parecem ficar mais claras as diferenças quanto aos aspectos materiais do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria. Seguindo na tarefa de proceder ao exame do binômio enunciado, há que se examinar em seguida o elemento definido como base de cálculo, constante do conseqüente da regra-matriz de incidência segundo Paulo de Barros Carvalho[333]. Dentre as funções exercidas pela base de cálculo e na mesma linha do que já foi objeto de exame no terceiro capítulo, Aires Barreto[334] enuncia duas: a) a confirmação ou não do aspecto material da hipótese de incidência; b) a mensuração de tal aspecto mediante a utilização de um parâmetro (moeda corrente, unidade de medida etc) que instrumentalize a definição do valor devido pelo sujeito passivo.

Quer parecer razoável entender então que à luz destas funções atribuídas à base de cálculo, é correto concluir pela existência de uma relação muito próxima entre os dois elementos: critério material e base de cálculo. Afinal, esta confirma ou não aquele, mensurando-o, dimensionando-o. Se o intérprete encontrar-se diante de texto legal instituidor de uma taxa – denominação jurídica atribuída pelo legislador ao tributo criado – deverá identificar como aspecto material ou a fruição efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível

[333] Ob. cit.;
[334] Ob. cit.;

disponibilizado pelo Estado em favor do sujeito passivo, ou a sujeição deste a uma competência fiscalizatória do Poder Público. Caso contrário, estar-se-á possivelmente diante de outra espécie tributária que não a taxa. Da mesma forma, a base de cálculo prevista em tal texto legislativo hipotético deve manter relação com algum critério mensurador da fruição do serviço pelo particular, ou então de sua sujeição ao poder fiscalizatório que o Estado está a exercer sobre o sujeito passivo. Acaso a lei indique como base de cálculo algum parâmetro relacionado à capacidade econômica do sujeito passivo e que possibilite a aferição de sua expressão (maior ou menor), sem qualquer relação com a atuação específica do Estado (serviço ou poder de polícia), haverá uma verdadeira distorção indicativa de dicotomia: aspecto material próprio de taxa e base de cálculo própria de imposto, o que leva à não-confirmação do aspecto material pela base de cálculo e, portanto, à invalidade do tributo.

Ressalte-se que sobre o assunto há previsão normativa no Texto Constitucional vigente, qual seja o artigo 145, parágrafo 2º, segundo o qual é vedado ao legislador da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios instituir taxas que tenham base de cálculo própria de impostos. A razão para isto, conforme visto, decorre das diferenças quanto aos aspectos materiais dos impostos e das taxas: naqueles, há expressão de capacidade econômica dos sujeitos passivos; nestas há uma atuação do Estado que não implica em existência, maior ou menor, de referida capacidade econômica. Como há relação direta entre o aspecto material e a base de cálculo, é razoável entender que nas taxas a base de cálculo não pode visar o dimensionamento da maior ou menor capacidade contributiva do sujeito passivo.

A propósito de todas estas considerações, é correto identificar e individualizar a espécie tributária a partir do binômio "aspecto material / base de cálculo", não apresentando maior relevância a denominação atribuída pelo legislador, o que em muitas situações acaba funcionando como instrumento para a burla à repartição constitucional de competências tributárias, conforme a seguir demonstrado.

4.4.1.3) Utilização da expressão *taxa* como artifício para usurpação de competências privativas de Estados-Membros e de Municípios e distorção da competência residual:

Com o objetivo de ilustrar situações em que a utilização da expressão *taxa* se dá com a concomitante distorção das regras de repartição de competências tributárias instituídas na Constituição, mediante usurpação do campo competencial privativo afeto aos Estados-membros e aos Municípios, faz-se necessário rememorar alguns casos da história recente do direito tributário brasileiro.

Neste sentido, a instituição da **Taxa de Vigilância Sanitária** pela Medida Provisória 1791 de 30 de dezembro de 1998[335] parece ser um exemplo bastante oportuno. Com o advento da importação de institutos do direito norte-americano e sua adaptação à realidade brasileira – tais são as Agências Nacionais – o Estado brasileiro inaugurou uma nova fase na dinâmica de suas relações com os particulares. Surgiu em tal contexto a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – responsável pela proteção da saúde da população brasileira em especial em relação à comercialização de produtos e serviços com riscos à saúde pública. A atuação da mencionada autarquia dirige-se justamente ao exercício do poder de polícia sobre as empresas que atuam em tal setor, sejam elas laboratórios, distribuidoras de medicamentos, importadores, farmácias etc. Dentre as inúmeras competências outorgadas à agência nacional em questão, destacam-se a concessão de registros de produtos, a concessão e o cancelamento do certificado de cumprimento de boas práticas de fabricação, o credenciamento de laboratórios e distribuidores de medicamentos, o estabelecimento, coordenação e monitoramento de sistemas de vigilância toxicológica e farmacológica dentre outras[336]. Planejada para atuar como entidade pública com relativo grau de autonomia, a Agência

[335] Convertida na lei 9782/99;
[336] Conforme definido no artigo 7º da Medida Provisória 1791/98.

Nacional de Vigilância Sanitária teria – como de fato tem – custos consideráveis para efetivar tais competências. Foi então que o artigo 23 da Medida Provisória 1791/98[337] houve por bem instituir uma taxa a ser cobrada, dentre outros sujeitos passivos, das empresas distribuidoras de medicamentos. O escopo inicial da taxa parece ter sido o financiamento da estrutura da agência bem como garantir recursos para a execução de suas competências legais.

Numa primeira análise, a possibilidade jurídica da instituição de tal taxa parece estar presente, pelo que inexistiriam maiores questionamentos contra a exação em referência. Aliás, "taxa" foi realmente o "nomen iuris" atribuído pela medida provisória ao tributo objeto da presente análise, o que parece estar correto diante da justificativa: exercício de um poder de polícia expresso pela fiscalização a que estariam – e estão até hoje – sujeitas as empresas distribuidoras de medicamentos e outras atuantes na comercialização de produtos e serviços ensejadores de riscos à saúde pública, o que levaria a uma perfeita adequação do texto referido ao disposto no artigo 145, II da Constituição Federal de 1988[338].

Todavia, a par dos eventuais questionamentos a respeito de vício formal de inconstitucionalidade decorrente da instituição do tributo através de medida provisória, o que teria sido superado com o advento da Emenda Constitucional 32/2002, responsável pela nova redação dada ao artigo 62 da Constituição de 1988, embora haja ainda posições contrárias à utilização de tais

---

[337] *"Art. 23. Fica instituída a Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária. § 1º Constitui fato gerador da Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária a prática dos atos de competência da Agência Nacional de Vigilância Sanitária constantes do Anexo II. § 2º São sujeitos passivos da taxa a que se refere o* ***caput*** *deste artigo as pessoas físicas e jurídicas que exercem atividades de fabricação, distribuição e venda de produtos e a prestação de serviços mencionados no art. 8º desta Medida Provisória. § 3º A taxa será devida em conformidade com o respectivo fato gerador, valor e prazo a que refere a tabela que constitui o Anexo II desta Medida Provisória. § 4º A taxa deverá ser recolhida nos prazos dispostos em regulamento próprio da Agência. § 5º A arrecadação e a cobrança da taxa a que se refere este artigo poderá ser delegada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a critério da Agência, nos casos em que por eles estejam sendo realizadas ações de vigilância, respeitado o disposto no § 1º do art. 7º desta Medida Provisória."*

[338] *"Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... II – taxas, 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;"*

veículos normativos para criar outros tributos que não os impostos[339], a verdade é que o exame dos demais elementos integrantes da regra-matriz de incidência da mencionada taxa levam à consideração segundo a qual estar-se-ia diante de invalidade sob as perspectivas material e formal.

Embora se tratasse de taxa decorrente do exercício de poder de polícia, cujo fundamento para sua instituição e cobrança era a sujeição das empresas distribuidoras de medicamentos à fiscalização exercida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a medida provisória mencionada definiu como base de cálculo da taxa o faturamento de tais empresas, sobre o qual incidiria uma alíquota fixada em dado percentual[340]. De outro lado, a partir daí seria possível interpretar que o verdadeiro aspecto material do tributo seria a venda / comercialização / distribuição dos medicamentos e não a atuação estatal expressa pela fiscalização exercida pela ANVISA. Ressalte-se que o exame aqui se prende exclusivamente às empresas responsáveis pela distribuição de medicamentos, já que "distribuir tais produtos" constitui o aspecto material de uma das hipóteses de incidência da taxa, justamente aquela que vincula a agência credora às distribuidoras de medicamentos como devedoras.

Levando-se em consideração o fato de que o faturamento expresso pela receita decorrente das vendas efetuadas pelas empresas distribuidoras de medicamentos representa um parâmetro dimensionador do vulto comercial do negócio explorado, a partir do que é possível afirmar com alguma segurança que empresas com um faturamento maior vendem mais e, em tese, possuem maior poder econômico, podendo a partir daí terem maior capacidade contributiva, chega-se à conclusão de que o faturamento constitui-se em base de cálculo mais apropriada para os impostos, espécie tributária incidente sobre situações e estados indicativos

---

[339] A nova redação do artigo 62, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988 possibilita que medidas provisórias instituam tributos da espécie "imposto": *"Art. 62, par.2º – Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada."*

[340] Conforme especificado no Anexo II da Medida Provisória 1.791/98, cuja redação foi alterada após questionamentos judiciais levados a efeito quando da publicação da primeira versão do texto normativo.

de capacidade econômica do sujeito tributado. De outro lado, as taxas justificam-se não em razão da existência de capacidade econômica do contribuinte[341], mas sim diante de uma atuação estatal: ou um serviço disponibilizado ao particular, ou uma fiscalização sobre o mesmo exercida, visando a limitação de seu direito de liberdade e/ou de seu direito de propriedade. Parece então, que no caso da taxa de vigilância sanitária em questão o mais adequado seria o estabelecimento de outro parâmetro como base de cálculo que não o faturamento; talvez um valor proporcional ao número de medicamentos diferentes que a empresa comercialize e que, por isto, pudesse implicar em maior complexidade nos trabalhos de fiscalização exercidos pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária. O fato é que decorre daí um vício de **invalidade material** na medida provisória institutiva de tal tributo, porquanto seu conteúdo apresenta-se viciado, pois dentro do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência definiu-se como base de cálculo da taxa um fator típico de imposto, o que configura conflito direto com o artigo 145, parágrafo 2º da Constituição de 1988[342].

Aprofundando porém a análise e aproximando-a dos objetivos deste trabalho, também surgem indícios quanto à **invalidade formal** da medida provisória instituidora de referida taxa diante de usurpação indevida da competência tributária privativa dos Estados-membros. Com efeito, ao fixar o exame a respeito do aspecto material da hipótese de incidência da taxa incidente sobre as empresas distribuidoras de medicamentos, e tomando-se como marco hermenêutico a competência outorgada aos entes políticos regionais para instituírem impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de

---

[341] Ainda que seja possível em algumas situações reconhecer que conjuntamente com a atuação estatal quer sob a forma de serviços públicos quer sob a forma de fiscalização no uso de poder de polícia e sua fruição ou influência mediata sobre o contribuinte na repartição do custo do serviço ou fiscalização, possa ser relevante o Princípio da Igualdade consubstanciado no corolário da Capacidade Contributiva, o que permitira concluir que, embora os valores das taxas devam ser diferenciados de contribuinte para contribuinte em função do uso potencial do serviço ou da sujeição à fiscalização de cada contribuinte, há que se preservar o mínimo existencial, o que impediria portanto, uma tributação excessivamente onerosa sobre os contribuintes que a par de muito utilizarem do serviço, não dispõem de capacidade contributiva suficiente para arcarem com o ônus do recolhimento da taxa correspondente em valor muito superior, sob pena de restar comprometido o mínimo existencial.

[342] *"Art. 145, parágrafo 2 º – As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos."*

comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, consoante o disposto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988[343], e a partir daí contrapondo-se tal competência à taxa federal em questão, observar-se-á que quando a medida provisória mencionada escolheu como base de cálculo do tributo o faturamento das empresas distribuidoras de medicamento, assim entendido como o resultado das vendas por elas promovidas em cada período (mensal), nada mais fez do que tributar a circulação jurídica de mercadorias – no caso, os medicamentos comercializados pelas referidas empresas – já que tal circulação jurídica objeto de incidência pelo ICMS ocorre na transferência da propriedade da mercadoria, ocasionada quando da emissão da fatura e correspondente nota fiscal, cujo conjunto aliás, constituirá o faturamento do estabelecimento vendedor.

Vale dizer então, que tributar o faturamento significa tributar o produto da atividade comercial das empresas distribuidoras de medicamentos. Ora, tributar as vendas significa tributar as operações jurídicas relativas à transferência da propriedade dos bens objeto da comercialização. Tais operações constituem em verdade o núcleo de uma das hipóteses de incidência do imposto estadual cuja competência foi outorgada aos Estados-membros pelo artigo 155, II da Constituição Federal de 1988 já transcrito em nota de rodapé anterior.

Se por um lado é verdade que a base de cálculo do ICMS é resultado de uma sistemática toda especial, decorrente do cruzamento entre créditos e débitos do imposto diante de sua não-cumulatividade que tem previsão constitucional[344], pelo que a alíquota incidirá sobre o resultado da diferença positiva entre os débitos (gerados na saída das mercadorias) e os créditos (gerados na entrada das mercadorias, quando adquiridas para revenda), sendo esta sua base de cálculo, pelo que argumentar-se-ia que inexiste identidade entre o aspecto quantitativo das

---

[343] *"Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*

[344] Conforme artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal de 1988: *"O imposto previsto no inciso II* (icms) *atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*;"

hipóteses de incidência do ICMS e da taxa em questão, há que se observar que a identidade existe em relação ao aspecto material tanto no caso do ICMS quanto no caso da taxa em questão.

Referida identidade decorre da seguinte consideração: se é verdade que dentre as funções da base de cálculo está a mensuração e o dimensionamento do aspecto material da hipótese de incidência do tributo, decorre daí uma relação direta entre ambos – base de cálculo e aspecto material – conforme já demonstrado antes no sub-item 4.4.1.2 e reconhecido por autores como Paulo de Barros Carvalho[345] e Aires Barreto[346]. Isto significa dizer então que a base de cálculo ao não confirmar o aparente aspecto material da hipótese de incidência (justificativa do tributo) estaria declarando a impropriedade do "nomen iuris" atribuído pelo legislador, já que **a definição da correta natureza jurídica da espécie tributária demanda a análise conjunta do binômio critério material / hipótese de incidência** consoante expressam os dois autores acima já referenciados além de referências sobre o assunto encontradas em outros como Amílcar de Araújo Falcão[347] e José Roberto Vieira[348]. No caso da taxa de vigilância sanitária, o aspecto material deveria ser a sujeição das empresas distribuidoras de medicamentos ao controle e fiscalização por parte da agência nacional respectiva. Ocorre que sua base de cálculo, ao tomar como parâmetro quantitativo o faturamento das empresas contribuintes, negou, infirmou, rejeitou o aspecto material próprio da espécie tributária "taxa". Em sendo o faturamento um instrumento indicativo, porém não exatamente definidor, da maior ou menor capacidade econômica dos contribuintes, relacionado que está às vendas de mercadorias (medicamentos) feitas pelas empresas distribuidoras, impõe como verdadeira justificativa para a incidência do tributo criado pela Medida Provisória 1791/98 as operações de vendas dos medicamentos.

---

[345] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;
[346] BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998;
[347] FALCÀO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário.* Atualização de Flávio Bauer Novelli. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994;
[348] VIEIRA, José Roberto. *IPI: a regra-matriz de incidência – texto e contexto.* Curitiba: Juruá, 1993;

Se o critério material da hipótese de incidência que mantém relação mais próxima com a base de cálculo definida no texto da medida provisória é a venda de mercadorias (medicamentos) e não a sujeição ao exercício da competência fiscalizatória da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, parece então que o tributo é um imposto e não uma taxa.

Em se tratando de imposto cujo aspecto material seja a venda de mercadorias, no caso medicamentos, adquiridos para re-venda, trata-se em verdade de espécie afeta à competência legislativa privativa dos Estados-membros e do Distrito Federal, pelo que identificado vício formal de invalidade. Isto leva então à consideração segundo a qual a referida taxa de vigilância sanitária seria "um segundo ICMS". Como o legislador não poderia chamar o tributo de imposto, já que a tributação via imposto incidente sobre vendas de mercadorias, inclusive medicamentos, só pode dar-se no âmbito estadual, com base em lei aprovada em cada uma das Assembléias Legislativas por conta da competência privativa outorgada pelo artigo 155, II da Constituição de 1988, ao criar um tributo incidente sobre o faturamento mensal das empresas, assim entendido o total de vendas das mercadorias feitas no período de um mês, nada mais fez do que usurpar uma competência tributária privativa dos Estados-membros, invadindo a esfera de autonomia dos entes regionais e por via de conseqüência, ofendendo o Princípio Federativo, o que importa numa terceira forma de violação da privatividade competencial no Estado Federal brasileiro. Observe-se ainda que a mencionada medida provisória instituidora de tal "taxa" converteu-se posteriormente na lei federal 9782 de 29/janeiro/1999, porém com alterações em sua redação, inclusive em relação à definição da base de cálculo do tributo em questão por conta dos primeiros questionamentos que se levantaram contra a tributação em referência. Sobre a matéria, parecem irreparáveis as ponderações de Aliomar Baleeiro[349] no seguinte sentido: "... não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema

[349] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 11ª ed, 2002, p. 64;

tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa."

Uma outra situação configuradora de usurpação, por parte da União, de competência tributária privativa dos outros entes políticos – agora os Municípios – seria passível de ocorrer caso norma decorrente de legislação federal instituísse **taxa de fiscalização sobre os hospitais** em relação aos procedimentos por eles adotados, cirúrgicos ou não, quando do tratamento dos doentes neles internados. Trata-se de exemplo hipotético, porém importante diante do escopo do presente estudo. Assim, acaso a lei federal a título de facilitar a arrecadação e mesmo a fixação de um valor para tal taxa, adotasse como base de cálculo da mesma o total faturado pelos hospitais mediante a devida escrituração em nota fiscal, novamente haveria aqui vício de invalidade sob as perspectivas material e formal. A vedação à norma constitucional impeditiva da adoção de base de cálculo própria de imposto quando da criação de taxas restaria novamente ofendida, já que o total faturado pelos hospitais vincula-se à mensuração da capacidade econômica maior ou menor dos mesmos, decorrente do maior ou menor número de procedimentos realizados, internamentos feitos e medicamentos ministrados. A base de cálculo consubstanciada em elemento dimensionador de diferenças de capacidade contributiva é própria de imposto e não de taxa.

De outro lado, a par de eventual atividade fiscalizatória dirigida contra os hospitais a fim de identificarem-se eventuais falhas e problemas no atendimento médico ali ministrado aos pacientes, quando a lei indica como base de cálculo da hipoteticamente referida "taxa" o total dos serviços e medicamentos faturados, parece estar então referindo-se e relacionando-se a outro aspecto ou critério material que não a sujeição ao exercício da competência fiscalizatória referida, mas sim à prestação dos serviços médicos (internação, eventuais procedimentos cirúrgicos, medicação, atendimento por equipe de enfermeiros etc), o

que a bem da verdade constitui aspecto ou critério material[350] constante da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência pertence aos Municípios, os quais são contemplados também com a capacidade ativa para arrecadarem tal imposto. A mencionada taxa federal seria então um verdadeiro imposto, cuja base legal federal implicaria no reconhecimento de usurpação da competência municipal privativa.

Ainda a título exemplificativo é possível constatar outra hipótese em que dar-se-ia atualmente uma outra inconstitucionalidade por conta de indevida usurpação de competência privativa. Basta que se rememore aqui a antiga **taxa rodoviária única – TRU –** existente no regime constitucional anterior, a qual aliás é a matriz histórica do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, cuja competência para instituição pertence aos Estados-membros . Considere-se que a propósito do estado lastimável no qual se encontram as rodovias federais bem como diante das restrições orçamentárias e dos questionamentos e críticas ao regime de concessão para que a iniciativa privada explore tais estradas mediante a cobrança de pedágio, o Governo Federal pretendesse fazer aprovar perante o Congresso Nacional texto de lei instituindo uma nova taxa rodoviária, cujos sujeitos passivos fossem os usuários de tais rodovias, objetivando-se com isto financiar a conservação da malha viária federal. Além de eventuais dúvidas quanto à validade da medida à luz do regime vigente, havendo resistência quanto ao enquadramento de que a atividade de reparos e manutenção das rodovias possa enquadrar-se como um serviço específico e plenamente divisível, acaso a lei adotasse como base de cálculo um valor relacionado ao automóvel do usuário, variável portanto, de acordo com sua espécie (carro, motocicleta, ônibus, caminhão de pequeno porte, grandes caminhões etc), seu modelo, ou seu ano de fabricação. Ao utilizar tal parâmetro, novamente a lei estaria aproximando-se perigosamente da espécie tributária "imposto", distorcendo o regime próprio das taxas. Como tais parâmetros são próprios do

[350] Enquanto Geraldo Ataliba atribuía aos elementos da regra-matriz da incidência de "aspectos" em sua obra *Hipótese de incidência tributária* já referenciada neste estudo, Paulo de Barros Carvalho atribui aos mesmos a denominação de "critérios" em sua obra *Curso de direito tributário* também já referenciada neste estudo;

imposto sobre a propriedade de veículos automotores de competência estadual, também nesta situação haveria margem para questionamento quanto à invalidade formal do tributo por conta de ofensa à autonomia de Estados-membros em termos semelhantes aos dois exemplos antes observados.

Como é possível constatar, em todas estas hipóteses relatadas são possíveis questionamentos quanto à invalidade formal dos tributos, resultando daí aparentemente uma mera conveniência do legislador federal na utilização da expressão "taxa" a fim de com isto tentar masca rar a instituição de um efetivo imposto compreendido no rol de competências afetas aos Estados-membros e aos Municípios, o que levaria ao entendimento segundo o qual estariam presentes usurpações indevidas no campo competencial privativo de ambos.

Convém, todavia, apenas a título de complementação da hipótese desenvolvida, observar que a par destas usurpações de competências e dos atentados aos Princípios Federativo e da Autonomia Município daí decorrentes, há uma única situação na qual seria autorizada tal usurpação. Em verdade, não tratar-se-ia de usurpação, até porque esta é contrária ao ordenamento, mas sim de flexibilização excepcional da privatividade competencial de Estados-membros e Municípios no que se refere aos impostos cujas materialidades vêm arroladas nos artigos 155 e 156 da Constituição Federal. Trata-se do artigo 154, II da Carta Magna de 1988[351], segundo o qual em situação absolutamente extraordinária de abalo da normalidade institucional, social e econômica do país decorrente de conflito armado internacional ou sua iminência, a União estará autorizada a instituir **impostos extraordinários de guerra compreendidos <u>ou não</u> em sua competência tributária**, desde que sejam mencionados impostos extintos tão logo cessem as causas de sua instituição.

À luz do sistema federal brasileiro bem como da estruturação e divisão de competências feita pela Constituição de 1988 no que se refere às pessoas

---

[351] ***"Art. 154 – A União poderá instituir: (...) II – 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."***

políticas, esta parece ser a única possibilidade de que a União legisle sobre matéria tributária afeta ao campo privativo de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, particularmente no que tange aos impostos compreendidos nos artigos 155 e 156 da Carta Magna vigente, para o fim de instituir imposto federal fora de sua competência ordinária, o qual aliás, sequer pode ser chamado de residual pois em tal hipótese[352] estaria incidindo sobre materialidade já elencada pelo Constituinte, afeta à competência estadual ou municipal. Afora a mencionada hipótese, todas as demais empreitadas no sentido de instituir impostos incidentes sobre as materialidades previstas nos artigos 155 e 156, ainda que disfarçadamente mediante a utilização da expressão *taxa,* serão passíveis de questionamento quanto à sua invalidade formal.

4.4.2) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico:

No período recente da história jurídico-política nacional é possível observar alguns casos nos quais a União tem exercido a competência tributária para instituição de contribuições interventivas, a ela outorgada pelo artigo 149 da Constituição Federal de 1988 inapropriadamente, a partir do que é possível suscitar algumas usurpações às competências privativas de Estados-membros e Municípios. Isto se deu particularmente quando da criação da **Contribuição para o FUNTTEL** decorrente da lei federal 10052/2000 e da **Contribuição em favor do desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional**, oriunda da Medida Provisória 2228-1/2001.

Desconsideradas as questões afetas à eventuais invalidades formais oriundas da instituição de tributo via medida provisória antes mesmo do advento da Emenda Constitucional 32/2001[353], consoante já observado antes, parece

---

[352] Conforme artigo 154, II da CF/88;

[353] A Emenda Constitucional 32/2001 foi responsável pela alteração do regime jurídico das medidas provisórias, pelo que restou alterada a redação do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, tendo sido incluídos novos dispositivos no corpo de tal artigo, em especial o parágrafo 2º, já transcrito em nota de rodapé

oportuno desenvolver um exame, ainda que breve, a respeito das contribuições de um modo geral e das contribuições de intervenção no domínio econômico em particular.

4.4.2.1) Identificação da natureza jurídica das contribuições interventivas:

Inicialmente, cumpre observar que parte-se aqui de uma premissa qual seja, a de que as contribuições constituem-se em espécie tributária distinta de impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. Em verdade, consoante já manifestado antes, adota-se aqui a classificação *qüinqüipartite* de tributos, pelo que seriam cinco as espécies tributárias. Além das quatro mencionadas, haveria uma quinta espécie representada por "outras contribuições" dentro da qual haveria quatro sub-espécies: a) contribuições corporativas; b) contribuições interventivas; c) contribuições previdenciárias ou assistenciais; d) contribuições de iluminação pública. Também é verdade que tal classificação sujeita-se a críticas quando por exemplo, não se reconhece autonomia às tais contribuições ou mesmo se nega a natureza tributária do empréstimo compulsório. Outra crítica possível seria no sentido de que as contribuições interventivas de que se está a tratar sequer teriam natureza tributária, com o que não se concorda neste estudo, porquanto parece que tal instituto compreende todas as características inerentes ao gênero tributo[354].

---

anterior e que abre a possibilidade de veiculação de matéria tributária, inclusive a instituição de tributos, em textos de medidas provisórias editadas pelo Presidente da República.

[354] As contribuições de intervenção no domínio econômico constituem-se em obrigações pecuniárias, instituídas necessariamente por leis, assim entendidas em seu sentido técnico-formal como normas legais privativas do Poder Legislativo, lá analisadas, discutidas e votadas, mas que sujeitam-se à sanção ou veto do Chefe do Poder Executivo, após o que em havendo veto abre-se a possibilidade do Parlamento "derrubar" o veto, ocorrendo em seguida a promulgação e a publicação. Além disso, a cobrança das referidas contribuições é compulsória, não tendo por escopo sancionar a prática de atos ilícitos dos sujeitos passivos, dando-se sua

Desconsideradas tais críticas, embora com o devido respeito a eventuais posicionamentos que se alinhem às mesmas e considerando-se a contribuição como espécie autônoma, parece possível defender que o que caracteriza um tributo como tal, e portanto o diferencia do imposto ou da taxa é justamente a denominação atribuída pelo legislador e o destino do produto arrecadado, o que implica em dizer que as contribuições constituem exceção à regra decorrente do artigo 4º do Código Tributário Nacional[355].

Se um dos caracteres marcantes para o enquadramento do tributo como contribuição é o destino de sua receita, não seria então possível defender eventual invalidade das contribuições, inclusive as interventivas, quando a finalidade para a qual fora criada acaba sendo desrespeitada? – Em caso afirmativo, decorreria daí a necessidade premente de vincular o produto de sua arrecadação àquele(s) fim(ns), o que implica em dizer que a instituição de uma contribuição social geral nada mais significa que uma tentativa velada de burla aos limites competenciais afetos aos impostos, consoante a distribuição rígida de competências estruturada pelo Constituinte.

Com efeito, conjugando-se os artigos 149 e 195 da Constituição de 1988, além do artigo 149-A oriundo da Emenda Constitucional 39/2002, parece ser possível indicar a existência de quatro sub-espécies de contribuições: a) as contribuições interventivas de que se está a tratar especificamente neste tópico; b) as contribuições corporativas, existentes em razão do interesse de categorias profissionais; c) as contribuições previdenciárias ou assistenciais; d) as contribuições de iluminação pública. Em todas elas há uma finalidade imediata a ser atendida por sua arrecadação, constituindo-se tal finalidade ao mesmo tempo em causa e fim da contribuição. Vale dizer que o tributo chamado pelo legislador de contribuição somente existirá em razão daquela situação específica – intervenção no

---

cobrança por sujeito ativo que integra a estrutura da Administração Pública de modo vinculado aos termos da lei que institui a contribuição.

[355] *"Art. 4º – A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação do produto da sua arrecadação."*

domínio econômico, atender interesses de categorias profissionais, financiar regimes e planos de seguridade social e financiar os encargos afetos à iluminação de vias, praças e logradouros públicos.

Dúvidas e divergências na doutrina a respeito do assunto há. Isto é inegável. Todavia, parece possível defender a via aqui eleita, ainda que sujeita a críticas e questionamentos. Veja-se o que se passa com as contribuições interventivas, particularmente no que tange ao tratamento constitucional dado à matéria.

Observe-se inicialmente que o artigo 149 da Constituição Federal de 1988 – matriz constitucional das contribuições interventivas – não enumera materialidades a serem passíveis de tributação pelas chamadas "CIDE's". As únicas exigências explicitadas pelo legislador Constituinte foram a observância ao disposto no artigo 146, III (observância de normas gerais veiculadas em leis complementares) 150, I e III (princípios constitucionais da legalidade, irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal) da Carta Magna, bem como a natureza interventiva da exação.

Para continuar tal análise parece premente observar quando cabem eventuais intervenções da União na Ordem Econômica, porquanto em não sendo permitida constitucionalmente tal intervenção, também não o será a instituição da correspondente contribuição interventiva, já que inexistirá o pressuposto para sua criação, o que decorre de simples equação lógica.

Assim, em que pese a livre iniciativa assegurada pela Carta Magna, a qual houve por bem eleger tal valor como princípio fundante da Ordem Econômica, deve o mesmo adequar-se a outros valores também consagrados pelo Constituinte no âmbito do domínio econômico, tais como os direitos do consumidor, a garantia da livre-concorrência, a preservação da soberania nacional, a defesa do meio-ambiente e os direitos sociais consagrados pelo Estado democrático de direito

fundado a partir da nova ordem constitucional, o que inclusive é defendido por Eros Roberto Grau[356].

Desta forma, somente extraordinariamente se admite a intervenção da União no domínio econômico para preservar os princípios mencionados acima, os quais devem conciliar-se com a liberdade de iniciativa. Dentre as formas de intervenção podem ser aceitas a normatização, a regulamentação de setores sensíveis da economia, a fiscalização e mesmo a criação de incentivos para o desenvolvimento econômico.

Portanto, sempre que haja relevante interesse coletivo ou quando a intervenção apresente-se como necessária aos imperativos da segurança nacional haverá margem e autorização constitucional para que o Poder Público representado pelo Governo federal pratique atos de intervenção no domínio econômico.

Já no que tange ao campo afeto aos serviços públicos, cuja prestação pode dar-se pelo Estado de modo direto ou indireto – nesta segunda hipótese sob os regimes de concessão ou permissão – obviamente parece não haver como falar-se em intervenção do Estado, porquanto ele estaria intervindo na prestação de serviços públicos prestados por ele próprio, direta ou indiretamente.

Além disso, se for levado em consideração que também os Estados-membros e os Municípios respondem pela prestação de inúmeros serviços públicos, em autorizando-se a intervenção da União no âmbito da prestação de serviços tipicamente públicos e outorgando-se à mesma a partir daí a possibilidade de financiar tal intervenção mediante a arrecadação de uma contribuição interventiva, estar-se-ia criando uma situação atentatória à isonomia entre os entes que compõem a Federação na medida em que Estados-membros e Municípios não foram contemplados com a competência tributária do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 afeta à contribuições interventivas.

---

[356] GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

Mas além disso, é possível constatar que nalguns casos, senão na maioria, as contribuições em questão quando criadas pelo legislador federal implicam em usurpação de competências tributárias dos entes regionais e locais.

4.4.2.2) Usurpações de competências tributárias privativas de Estados-membros e Municípios em face da criação de contribuições interventivas:

A respeito da usurpação indevida de competências tributárias de Estados-membros e Municípios por força da instituição de contribuições federais, Geraldo Ataliba[357] se posiciona nos seguintes termos:

> Se, pois, a União, criando contribuições, adota hipótese de incidência que pertence aos Estados ou Municípios, comete seu legislador inconstitucionalidade, por invasão de competência. Não se pode sustentar que as contribuições fogem a tal regime. Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições, goza da mais ampla liberdade e que, em conseqüência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência, inclusive as reservadas constitucionalmente aos Estados e aos Municípios. Tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competências tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que; c) contribuição não é tributo.

Outro aspecto objeto de crítica foi o perfil assaz abrangente dado às "cide's". Tem -se atribuído o rótulo de contribuição de intervenção no domínio econômico a vários tributos recentemente criados na tentativa de não submetê-los a certas limitações constitucionais. Muitas destas contribuições têm hipóteses de incidência iguais às de impostos de outras entidades da Federação, o que obviamente distorce e usurpa competências tributárias privativas, concentrando-se receita no âmbito do Governo central. Neste sentido, repita-se aqui a menção já feita anteriormente à contribuição interventiva instituída pelos artigos 32 e 33 da

[357] ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 202;

Medida Provisória 2228-1/2001[358], a chamada Contribuição Interventiva para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CODECINE – cuja hipótese de incidência dentre outros contempla como aspecto material a distribuição de obras cinematográficas e vídeofonográficas com fins comerciais ou seja, a exploração comercial de filmes, vídeos e congêneres, o que numa primeira análise parece aproximar-se bastante de um serviço de comunicação, gênero que em princípio constitui-se em materialidade passível de tributação por imposto estadual, conforme competência constitucional decorrente do artigo 155, II da Constituição Federal de 1988 já transcrito em nota de rodapé anterior.

Observe-se ainda que no caso em questão a justificativa é a intervenção do Estado no domínio econômico; todavia a pergunta que se apresenta é a seguinte: Qual é efetivamente a intervenção que o Estado está fazendo no domínio econômico e quais seriam os gastos e custos do Estado em tal intervenção a justificar a arrecadação de tal contribuição como forma de desenvolver área mercadológica específica dentro do sistema econômico nacional? – São perguntas cujas respostas não são fáceis e que parecem levar à negativa no que tange à vinculação que deve existir entre a(s) finalidade(s) pretendida(s) e a exação criada sob a forma de "contribuição interventiva".

---

[358] "*Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas. Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo." " Art. 33. A CONDECINE será devida uma única vez a cada cinco anos para cada segmento de mercado, por: I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado: a) salas de exibição; b) vídeo doméstico, em qualquer suporte; c) serviço de radiodifusão de sons e imagens; d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; e) outros mercados, conforme anexo. II - título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento de mercado a que se destinar; § 1º A CONDECINE corresponderá aos valores das tabelas constantes do Anexo I a esta Medida Provisória. § 2º Na hipótese do parágrafo único do art. 32, a CONDECINE será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas. § 3º A CONDECINE referente às obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias será devida uma vez a cada 12 (doze) meses para cada segmento de mercado em que a obra seja efetivamente veiculada."*

Outro exemplo de aparente usurpação de competência estadual em face da instituição de tributo com "nomem iuris" de contribuição interventiva, mas que em verdade em muito se aproxima, senão mesmo se assimila a imposto da competência estadual é a contribuição instituída pela lei federal 10052/2000, cujo inciso III de seu artigo 4º a define como contribuição em favor do Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – FUNTTEL[359]. Sua hipótese de incidência é o auferimento de receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, decorrente da realização de seu objeto social: as operações de comunicações. Parece ser possível aplicar aqui raciocínio similar aos feitos anteriormente seja em relação às taxas enumeradas em itens acima seja em relação à outra contribuição interventiva enunciada no parágrafo imediatamente anterior deste trabalho de pesquisa. A receita bruta de tais operações não mais é que a hipótese de incidência do ICMS, ainda que se possa argumentar que há algumas diferenças no que tange à base de cálculo, se é que existente, porquanto na contribuição em questão, assim como no ICMS se excluem da base de cálculo as vendas canceladas e os tributos como COFINS e PIS. Ora, qual seria a atuação no âmbito do domínio econômico a justificar intervenção estatal e, portanto, legitimar a cobrança? – Observe-se que não basta o dinheiro arrecadado com a contribuição interventiva ser utilizado no desenvolvimento do mercado tecnológico e de telecomunicações. Há que haver também uma relação direta entre a causa (tal desenvolvimento e eventual atuação ou atividades das empresas contribuintes aí atuantes que justificassem a intervenção).

Em verdade, tanto nesta como na contribuição para o CODECINE inexiste tal vinculação. Se é que existe algum vínculo, é apenas em relação à aplicação do recurso, de discutível efetividade aliás. No que toca à

---

[359] *"Art. 4º - Constituem receitas do Fundo: ... III – contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);*

vinculação da tributação ao atuar (forma de atuar prejudicial, maléfica ou causadora de riscos ao mercado) das empresas contribuintes, inexiste tal vinculação, o que estaria a caracterizar então a falta de juridicidade dos tributos em comento.

O que se dá no caso em questão é a tributação sobre o faturamento decorrente da prestação de um serviço de comunicação, o que é próprio do imposto de competência estadual compreendido na sigla ICMS. A par das diferenças entre as bases de cálculo do imposto mencionado e da contribuição interventiva em questão, porquanto no primeiro há que se considerar os créditos decorrentes da aquisição de eventuais insumos e de gastos com energia e outros, a verdade é que a definição da base de cálculo específica do ICMS deve-se à norma imposta pelo legislador de tal imposto – ainda que decorrente de texto de norma federal de caráter nacional. De toda forma, não há que se negar a coincidência entre os aspectos materiais do imposto e da contribuição em referência, porquanto nas duas hipóteses a incidência se dá efetivamente sobre um serviço de comunicação, ainda que na contribuição interventiva em questão se trata de um serviço de comunicação por via transversa.

Autores como Hugo de Brito Machado Segundo[360] defendem a mesma posição aqui expressa qual seja, a necessidade da contribuição além de custear a atividade interventiva que a legitimou, dever incidir sobre tal atividade, ou seja, deve ter como materialidade algo relacionado diretamente à **distorção econômica promovida pelo agente produtor que justificou e implicou a intervenção estatal.** Isto em razão de que o custo de um tributo estimula ou desestimula condutas, orientando comportamentos e implicando assim na maior eficácia na intervenção estatal. O citado autor menciona o seguinte: "Em síntese, a única maneira de uma Cide atingir de forma proporcional à finalidade a que se destina é intervindo 'ao incidir' e também necessariamente 'ao custear'".

Poder-se-ia indagar qual seria esta distorção em relação aquele contribuinte que simplesmente vende filmes, espaços, programas e demais

[360] Ob. cit., p. 172;

produções caracterizadoras de serviços de comunicação. Observe-se que são todos os produtores responsáveis por tais operações os contribuintes, independentemente de estarem atuando de modo abusivo ou não, causando lesão ao interesse dos espectadores ou não, restringindo a atuação de outros produtores ou não. Vale dizer, todos contribuem independentemente de situação especial que justifique a intervenção do Estado. Em relação às empresas que executam operações de serviços de telecomunicações o mesmo se dá.

Há uma outra razão lógica: a contribuição seja ela qual for – corporativa, previdenciária ou interventiva – deve ter os elementos de sua hipótese de incidência relacionados com a finalidade buscada. É isto que caracteriza o tributo como contribuição e não como imposto ou como taxa. Mas o mais grave de tudo é que pelo menos nas duas situações expostas, o legislador federal atuou instituindo tributo com a denominação de contribuição de intervenção no domínio econômico e, em verdade, usurpou competências tributárias que são privativas dos Estados-membros, incorrendo por via de conseqüência em ofensa à autonomia das entidades regionais e, por via de conseqüência ao próprio Princípio Federativo.

4.5) A linguagem como instrumento para identificação dos significados das normas e o uso incorreto da linguagem como forma de confundir o intérprete:

É notório que em sistema jurídico positivista como o brasileiro as normas jurídicas estão expressas mediante a lei escrita, assim entendido o texto normativo instituidor de direitos e veiculador de deveres elaborado no âmbito dos órgãos legislativos, ainda que com a participação dos demais órgãos do Estado seja para elaborar os projetos que iniciam o procedimento legislativo seja para sancionar, promulgar e mandar publicar. A verdade é que as normas jurídicas se expressam pela palavra escrita, em que pesem as dificuldades corriqueiras no que se refere à questão hermenêutica daí decorrente. A propósito de tais dificuldades e das

aparentes antinomias que eventualmente são encontradas no ordenamento jurídico, a linguagem assume um papel fundamental nos processos de criação e interpretação das normas jurídicas decorrentes das leis vigentes em dado ordenamento. É a linguagem utilizada pelo legislador o marco inicial do processo interpretativo a ser desenvolvido pelos operadores do direito, a par dos outros sistemas de interpretação costumeiramente indicados pela doutrina, consoante já mencionado antes, em especial aqueles apresentados por Luís Roberto Barroso[361].

Tal papel central ocupado pela linguagem na criação e interpretação normativas conduz à necessidade – muito mais um desejo do que um fato – de que o legislador utilize corretamente tal instrumento de expressão, a fim de evitar ao máximo possível as dúvidas e as duplicidades interpretativas.

Por outro lado é notório também que uma das características que deveria marcar os textos legais é a "generalidade", a partir do que são aceitas as críticas opostas ao casuísmo legislativo, o que nem sempre é possível evitar. Aliás no contesto brasileiro contemporâneo observa-se verdadeira inflação legislativa em prejuízo da segurança jurídica, o que é bem examinado por Sérgio Cademartori[362]:

> ... a norma geral e abstrata deixa de ser considerada o instrumento adequado para assegurar a paz social e, particularmente, a indisponibilidade daqueles valores e princípios com respeito aos quais existe um amplo consenso social, tais como são os direitos fundamentais. A crise destas visões da lei e do poder legislativo acabou por questionar a capacidade dos mesmos para regular adequadamente a vida social e política, supondo assim a definitiva superação do Estado legislativo de Direito enquanto modelo de ordenação social e a necessidade de restaurar a eficácia do direito como limite do poder.

Além das questões observadas na atualidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro, particularmente no âmbito das normas de direito tributário, questões estas relativas à inflação legislativa, às repetidas alterações e inovações legais e ao caráter generalista/casuísta das leis no sentido de procurarem abranger todas e quaisquer situações passíveis de ocorrerem, parece possível

---

[361] Ob. cit., p. cit.;
[362] Ob. cit., p. 27;

observar também a utilização incorreta e inapropriada da linguagem por parte do legislador o que implica na necessidade de maior cuidado do operador jurídico ao proceder à análise e interpretação do produto legislado.

Lembre-se aqui da lição de Bobbio[363] segundo a qual o ordenamento jurídico há que possuir três requisitos: a) unidade; b) coerência; c) completude. A respeito da unidade, Lourival Vilanova[364] promove estudo afeto à mesma enquanto unidade formal, afirmando que o que sistematiza sob tal ótica formal o sistema jurídico é o fundamento de validade que cada proposição normativa sua possui, estando o fundamento-limite de validade na chamada norma fundamental, embora inexista uma derivação dedutiva direta da norma fundamental.

Especificamente a respeito da linguagem, o mesmo Lourival Vilanova[365] destaca dois níveis diferentes: a) a linguagem em nível lógico; b) a linguagem em nível de direito positivo. A primeira como "forma implicacional de uma proposição composta (se p, então q) base de forma inferencial dedutiva (se p, então q / ora, não-p, logo não q). A segunda como conteúdo de regra de direito positivo ou então como regra de interpretação que define para o intérprete e aplicador o dever de utilizar a inferência nos sentidos indicados".

---

[363] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico.* Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6ª.ed. Brasília: UnB, 1995;

[364] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.* São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 166: *"O que interliga proposições normativas tão variadas em conteúdo é o fundamento de validade que cada uma tem no todo. Ainda que, como proposições, não faltam as relações lógicas, que a estrutura interna de cada proposição, como a estrutura total do sistema tenham de seguir as possibilidades lógicas de construção e transformação sintáticas pertinentes a todo universo de linguagem. (...) Na norma fundamental reside o fundamento-limite de validade e dela, por inferência, não se podem sacar as proposições da Constituição positiva, ou as leis ordinárias ditadas com apoio nos preceitos da Constituição. É um tópico comum observado hoje que a decisão judicial vai além de uma mera dedução silogística (segundo o modo da silogística clássica: premissa maior universal, premissa menor individual e conclusão individual, tendo em conta a redução da proposição individual à universal: o predicado é afirmado do sujeito, tomado em toda a sua extensão), porquanto a norma individual da sentença ultrapassa o âmbito da premissa maior, contendo conotação referencial nova."*

[365] Ob. cit., p. 261;

É bem verdade que seguindo a lição de Paulo de Barros Carvalho[366], a linguagem do direito positivo é distinta da linguagem da Ciência do Direito, na medida em que aquela é prescritiva, impondo, permitindo ou proibindo comportamentos, a partir do que a ofensa a tais mandamentos pode acarretar conseqüências jurídicas ao destinatário descumpridor da norma; já a linguagem da Ciência do Direito é descritiva, tendo como objeto justamente a linguagem do direito positivo.

Ocorre que a propósito dos dois níveis de linguagem indicados por Lourival Vilanova e das diferenças entre as linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito contemplados por Paulo de Barros Carvalho, nem sempre o legislador é feliz no uso que faz da linguagem ao criar as leis consubstanciadoras das normas jurídicas, em especial no âmbito do direito tributário. Observe-se que isto não se constitui sequer em privilégio do legislador ordinário. Também o próprio Constituinte comete equívocos e tropeços na utilização da linguagem. Exemplo disso é a redação despropositada do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal de 1988 no qual se utilizou o termo "isentas" quando o correto seria "imunes ", já que a matriz jurídica das isenções é a lei infraconstitucional enquanto que as imunidades têm base necessariamente constitucional.

Em sendo assim parece equivocado a Constituição atribuir às entidades filantrópicas responsáveis pela prestação de serviços de assistência social isenção quanto às contribuições previdenciárias, desde que atendidos os requisitos previstos em lei. Em verdade, o que parece decorrer da norma do mencionado artigo 195, parágrafo 7º da Carta Magna[367] é uma imunidade. As conseqüências a partir daí são relevantes, pois em sendo imunidade o instituto ali referido, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, há sérios questionamentos quanto à possibilidade de sua extinção via leis infraconstitucionais; se se tratasse de isenção, em princípio a

---

[366] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

[367] *"Art. 195, parágrafo 7º – São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficientes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*

revogação por leis ordinárias ou complementares não encontraria impedimentos maiores.

Ressaltem-se a partir daí os problemas que surgem no processo interpretativo quando o legislador incorre no uso incorreto da linguagem, o que acaba por confundir o operador jurídico, devendo o mesmo socorrer-se da Ciência do Direito a fim de otimizar sua tarefa de interpretação e aplicação das normas decorrentes dos textos legais. É bem verdade que os motivos que levam à utilização equivocada de termos e expressões da linguagem por parte do legislador são de variada ordem: falta de conhecimentos técnico-científicos, ausência de domínio vernacular, propósito de confundir o aplicador etc.

Em face disso, parece coerente a adoção de uma interpretação de modo sistemático, a qual embora partindo dos lindes estabelecidos no texto escrito, leve em consideração também a base principiológica adotada pelo sistema jurídico. Neste sentido, conveniente relembrar as palavras do Ministro Eros Roberto Grau[368] nos seguintes termos: "... assim como jamais se interpreta um 'texto normativo, mas sim o direito, não se interpretam textos normativos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo. A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminho pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma – até a Constituição."

Voltando a atenção para o tema central da presente pesquisa, qual seja as possibilidades de usurpação das autonomias estadual e municipal mediante diferentes instrumentos e artifícios utilizados, inclusive via exercício do chamado *Poder Constituinte derivado*, há por assim dizer uma tendência no Brasil contemporâneo em buscar-se a centralização de poderes tanto nos âmbitos espacial quanto orgânico. Desta forma, observa-se nos últimos anos o agigantamento do Poder Executivo sobre os demais bem como um progressivo fortalecimento do Governo central representado pela União em detrimento das autonomias regionais e

---

[368] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988.* 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 150;

locais. Conforme lembrado por Hugo de Brito Machado Segundo[369], a tributação tem sido a principal maneira de concretizar tal centralização, o que implica necessariamente no enfraquecimento do ideal federativo e em possíveis ofensas ao Princípio Federativo constante do chamado "núcleo imodificável" da Constituição de 1988. Conforme afirma textualmente o mencionado autor[370]: "... suprimindo as competências tributárias de um dos entes federados, ou diminuindo-lhe as receitas tributárias compartilhadas, estar-se-á também – de modo indireto – diminuindo sua autonomia. Alterando-se gradativamente a divisão de rendas tributárias, portanto, altera-se a autonomia dos entes federados, chegando-se até mesmo a suprimi-la completamente, de modo gradativo, indireto e disfarçado".

A verdade é que o Princípio Federativo expressa um valor consagrado em nível constitucional no Estado brasileiro estruturado a partir da Constituição de 1988, qual seja o valor das autonomias regionais e locais, cujas ofensas devem ser combatidas, na medida em que tais ofensas, sejam elas sob quaisquer formas, implicam em distorcer tal ordem valorativa que decorre da Federação. Como ensina Humberto Ávila[371]: "Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários".

Em muitas situações, o uso incorreto da linguagem visa disfarçar ofensas a disposições e princípios constitucionais, tais como o Princípio Federativo. O fato é que a equivocidade da linguagem – por exemplo, a atribuição da denominação "taxa" à espécie tributária que mais se assemelha a "imposto"; a indevida limitação ao exercício de competências legislativas regionais e locais por força de norma expressa em texto de lei ou de Emenda à Constituição; o estabelecimento de isenções heterônomas em textos de leis federais, ainda que

---

[369] Ob. cit., p. 57;
[370] Ob. cit., pp-57-58;
[371] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* São Paulo: Malheiros, 2003, p. 72;

disfarçadamente – podem levar a uma situação de obscuridade e/ou contradição para o intérprete. Tal situação pode implicar o mascaramento de uma efetiva ofensa à autonomia de Estados-membros e de Municípios, contrariando o Princípio Federativo que tem lugar de destaque no Sistema Jurídico Nacional, o que se procurou mostrar ao longo do trabalho inclusive.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo analisou-se o elevado grau de importância atribuído pela Constituição Federal de 1988 aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, bem como os riscos de ofensa a tais princípios em face de usurpações às competências tributárias privativas de Estados-membros e Municípios passíveis de ocorrer nas três situações analisadas: a) concessão de isenções heterônomas pela União; b) aprovação de reforma constitucional tributária que implique em limitação da competência legiferante dos entes regionais a respeito de impostos a eles entregues pelo Constituinte; c) instituição de tributo federal com o "nomen iuris" taxa ou de contribuição interventiva, mas que possua em verdade a natureza jurídica de imposto.

Em que pese o desafio inerente a um estudo como este, bem como as limitações de variada ordem, as quais não podem ser utilizadas como álibi para as críticas decorrentes do resultado apresentado, a verdade é que o escopo quer parecer alcançado, ao menos à vista dos objetivos propostos, ainda que não se pretenda aqui estabelecer uma verdade absolutamente livre de questionamentos.

Partiu-se de uma revisão bibliográfica no capítulo inicial a respeito do Estado Federal, sua origem, evolução histórica, características marcantes e expressão através do Princípio Federativo, elevado este inclusive à condição de cláusula pétrea no âmbito do Estado brasileiro, o qual por sinal comporta uma particularidade: a outorga de ampla autonomia política e poder de auto-constituição

a uma terceira ordem de poder expressa pelos Municípios. Isto tudo sem desconsiderar também a autonomia do Distrito Federal e a importância da descentralização política, administrativa e financeira estruturada pela Constituição Federal de 1988, o que mantém íntima relação com o tema objeto de exame sob o ponto de vista jus-científico.

Em seguida centrando o tema aos limites do ordenamento brasileiro procedeu-se a uma análise da competência em geral e da competência tributária em particular, suas características e a rigidez do Sistema Constitucional brasileiro, tudo sob a perspectiva do marco teórico constitucionalista vigente, embasando a pesquisa em autores do direito pátrio e nas características próprias da Federação brasileira, partindo-se então para o exame dos parâmetros e limites afetos ao exercício da competência tributária, em especial à luz da repartição de competências estruturada pelo Constituinte originário de 1988, o que possibilitou inclusive a base principiológica para a diferenciação entre as naturezas jurídicas das várias espécies tributárias vigentes no sistema contemporâneo.

Finalmente, no capítulo derradeiro o trabalho confronta os Princípios Federativo e da Autonomia Municipal com atuações legislativas basicamente federais que possam ofendê-los e com isto flexibilizar e enfraquecer a ampla autonomia política e jurídica dos entes regionais e locais, o que implica no desprestígio da descentralização estruturada pelo Constituinte Originário e no enfraquecimento das bases do Estado Federal brasileiro. Ainda que sem o objetivo de apor um ponto final e estabelecer respostas conclusivas e inquestionáveis, apresentam-se considerações relativas às hipóteses propostas no seguinte sentido:

a) A concessão de isenções heterônomas pela União implica em grave atentado à autonomia de Estados-membros e Municípios, usurpando-lhes competências privativas e enfraquecendo o ideal federativo expresso pela descentralização política estruturada originalmente pela Constituição Federal de 1988, pelo que mesmo se inexistisse o dispositivo constante do artigo 151, III da Carta da República em

questão, ainda assim, seria absolutamente vedado o atuar da União em tal direção, donde se conclui parecer defensável a assertiva no sentido da dispensabilidade de tal inciso, posto que a própria sistemática principiológica decorrente da Carta de 1988 leva à conclusão segundo a qual, em regra, as isenções heterônomas não são permitidas, havendo portanto argumentos em favor da inconstitucionalidade da norma decorrente do artigo 2º da Lei Complementar federal 116/2003 quando isenta do ISS os serviços prestados por executivos, diretores e membros do Conselho de Administração de sociedades anônimas, não sendo possível portanto admitir-se que a lei complementar federal limite as competências de Estados-membros e Municípios, quando é apenas e tão somente a Constituição Federal que divide e distribui as competências, inclusive as tributárias;

b) A única hipótese em que parece ser possível admitir como válida a concessão de isenções heterônomas pela União é no caso de sua origem ser um tratado ou convenção internacional, desde que ratificado pelo Congresso Nacional e concluído o processo de internalização conforme requisitado pela Constituição de 1988, porquanto nesta situação a União terá atuado como pessoa jurídica de direito público externo, não se lhe aplicando aqui as limitações decorrentes da igualdade hierárquica interna em relação aos Estados-membros e Municípios. É verdade que em admitindo-se sua validade, não se estaria diante de verdadeira isenção heterônoma, posto que concedida pelo Estado brasileiro e não pela União enquanto pessoa jurídica de direito público interno;

c) Já no que se refere à reforma tributária, seja ela constitucional ou não, que implique em limitação à competência legiferante dos Estados-membros em relação a impostos integrados em sua competência privativa, conforme definição estruturada pelo Constituinte originário, também atenta contra a autonomia dos entes regionais, ofendendo de modo direto o Princípio Federativo e atentando contra o próprio Estado Federal, marcado pela descentralização das atribuições, encargos e

prerrogativas de natureza política e jurídica. Impedir um Estado-membro de estabelecer alíquotas afetas aos impostos de sua competência, ou conceder isenções em relação aos mesmos não se apresenta válido sob a perspectiva constitucional, ainda que tal limitação decorra de lei complementar federal de caráter nacional ou mesmo de Emenda Constitucional;

d) Eventuais limitações em relação à concessão de isenções por parte dos Estados-membros no que toca aos impostos de sua competência não poderiam decorrer de legislação complementar federal nem tampouco de Emenda Constitucional, ao menos não imediatamente, posto que para adequar-se ao Princípio Federativo haveria necessidade de acordo entre os próprios Estados-membros mediante por exemplo, o estabelecimento de requisito afeto à aprovação prévia pelos demais entes regionais de eventual isenção ou benefício fiscal concedido por Estado qualquer, aprovação esta que talvez não devesse ser unânime como nos termos até então vigentes no CONFAZ. A adoção de um quorum qualificado poderia resolver os problemas práticos enfrentados até então e que levam ao acirramento da guerra fiscal entre os Estados-membros, utilizada tal *guerra* como escusa para a unificação de alíquotas do ICMS e impedimento do livre uso da competência legislativa pelos entes regionais para concederem isenções. Propõe-se portanto um questionamento quanto à validade de reforma tributária que simplesmente impeça a atuação legislativa dos Estados-membros, porquanto tal norma proibitiva entraria em choque com o Princípio Federativo. Evitar-se-ia tal invalidade diante da necessidade de aprovação ou homologação da norma de isenção regional por pelo menos 4/5 (quatro quintos) ou 5/6 (cinco sextos) dos demais Estados-membros da Federação reunidos periodicamente em Conselho, resolvendo assim o problema de funcionamento prático do antigo CONFAZ, cuja decisão de aprovação das normas isencionais editadas por um Estado-membro tem que dar-se por todos os demais de modo unânime;

e) Uma última forma de usurpação das competências tributárias privativas de Estados-membros e Municípios contemplada no trabalho é a instituição via lei federal de tributo ao qual o legislador da União atribua o "nomem iuris " de taxa ou de contribuição interventiva quando em verdade sua natureza jurídica seja própria de *imposto* compreendido no rol privativo de competência dos entes regionais ou locais, o que desde já parece ser indevido e despropositado, mascarando outra ofensa direta aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, consoante exposto e fundamentado no item próprio ao longo do trabalho.

Em linhas gerais, eram estas as observações conclusivas que se faziam necessárias sobre o tema relativo à usurpação de competências tributárias privativas de Estados-membros e Municípios com a conseqüente ofensa aos Princípios da Federação e da Autonomia Municipal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, ROBERT. *Teoría de los derechos fundamentales.* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001;

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

ARAUJO, Luiz Alberto David e NUNES JR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional.* 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968;

_____. *Hipótese de incidência tributária.* 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999;

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004;

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* São Paulo: Malheiros, 2003;

BALEEIRO, Aliomar.. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

_____. *Direito tributário brasileiro.* Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002;

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo.* Rio de Janeiro: Forense, 1986;

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003;

_____. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas.* 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002;

_____. *Direito constitucional: o problema da federação.* Rio de Janeiro: Forense, 1982;

BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.* 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2003;

BARRETO, Aires . *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998;

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998;

BOBBIO, Norberto. *Diccionario de política – vol. 1.* Tradução de Carmen C. Varrialle e Gaetano Lo Mônoco. 5ª ed. Brasília: UnB, 2001;

_____. *Teoria do ordenamento jurídico.* Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6ª.ed. Brasília: UnB, 1995;

BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

_____. *Curso de direito constitucional.* 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003;

_____. *Ciência política.* 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000;

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001;

_____. *Introdução ao direito financeiro.* São Paulo: Max Limonad, 1998;

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição.* Rio de Janeiro: Forense, 2003;

CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade – uma abordagem garantista.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999;

CANOTILHO, JJ Gomes. *Direito Constitucional.* 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999;

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004;

_____. *Teoria da norma tributária.* 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002;

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* São Paulo: Saraiva, 1998;

CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a Republica brasileira.* Coleção Temas Brasileiros, vol. 48. Brasília: Editora UnB, 1983;

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro.* São Paulo: Max Limonad, 2002;

_____. *Medidas provisórias – O regime jurídico constitucional.* Curitiba: Juruá, 1996;

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas provisórias*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999;

CRETELLA JR, José. *Elementos de direito constitucional.* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar.* São Paulo: Resenha Tributária, 1978;

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF.* São Paulo: Malheiros, 2001;

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996;

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado.* 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001;

DANTAS, Ivo. *Constituição federal – teoria e prática. Vol. 1.* Rio de Janeiro: Renovar, 1994;

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário.* 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002;

DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das finanças.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1954;

DERZI, Misabel Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro; THEODORO JR, Humberto. *Direito tributário contemporâneo.* 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004;

DEZEN JR., Gabriel. *Direito constitucional.* Brasília: Vestcon, 2001;

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001;

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério.* Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002;

FALCÀO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário.* Atualização de Flávio Bauer Novelli. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994;

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito tributário brasileiro – vol. 1.* 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975;

FARIA, José Eduardo. *O direito na economia globalizada.* São Paulo: Malheiros, 2002;

FERNÁNDEZ, Francisco Segado. *El federalismo em América Latina.* In Revista Latino-americana de estudos constitucionais, n. 1, coord. Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, jan./jul. 2003;

FERRAJOLI, Luigi. *Los fundamentos de los derechos fundamentales.* Madrid: Trotta, 2001;

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do direito constitucional contemporâneo.* São Paulo: Saraiva, 2003;

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991;

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo.* 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001;

FISCHER, Octavio Campos. (Org). *Tributos e direitos fundamentais.* São Paulo: Dialética, 2004;

FRANÇA, R. Limongi. *Hermenêutica jurídica*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1.999;

FURLAN, Valéria. *Apontamentos de direito tributário.* 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Madrid: Marcial Pons, 2000;

GARGARELLA, Roberto. *La justicia frente al gobierno.* Barcelona: Ariel, 1996;

GONÇALVES. J.A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993;

GONZALES, Eusébio; LEJEUNE, Ernesto. *Derecho tributario.* 2ª ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000;

GOYARD-FABRE, Simone. *Os principios filosóficos do direito político moderno.* Tradução de Irene Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 1999;

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988.* 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito.* São Paulo: Malheiros, 2002;

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.* São Paulo: Dialética, 1999;

HAMILTON, Alexander. *O federalista.* Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora UnB, 1984;

HOBSBAWM, Eric. *O novo século – entrevista concedida a Antonio Polito.* São Paulo: Companhia das Letras, 2000;

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional.* 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999;

JANCZESKI, Célio Armando. *Taxas: doutrina e jurisprudência.* 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2004;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário.* 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003;

JOST, Leodegar. *Política tributária: base conceitual para uma reforma tributária.* Porto Alegre: Age, 2003;

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado.* Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000;

LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária.* 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996;

LELANNE, Gullermo. *Incentivos tributários.* Artigo apresentado no III Curso Intensivo sobre Direito Tributário Internacional, Buenos Aires, 2003;

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo.* 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982;

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição.* São Paulo: Quartier Latin, 2005;

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias.* São Paulo: Dialética, 1999;

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo.* São Paulo: Dialética, 2005;

MAGALHÃES, José Luiz Quadros. *Pacto federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000;

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos.* São Paulo: Max Limonad, 2000;

MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional.* Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003;

MATTOS, Adherbal Meira. *Direito internacional público.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002;

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno.* 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro.* 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003;

_____ . *Direito administrativo brasileiro.* Atualização de Eurico de Andrade Azevedo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

MÉLEGA, Luiz Henrique Cavalcanti. *Federalismo na Constituição.* Repertório IOB de jurisprudência, n. 18/98, caderno 1, texto 1/12.672. São Paulo: IOB, setembro/1998;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001;

_____ . *Discricionariedade e controle judicial.* 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

MELLO, Celso D. de Abuquerque. *Curso de direito internacional público. vol I.* 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001;

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário.* 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004;

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária.* Quartier Latin: São Paulo, 2004;

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei.* Belo Horizonte: Del Rey, 1996;

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1 de 1969.* 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970;

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário.* 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996;

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Responsabilidade fiscal.* 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001;

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998;

NASCIMENTO, A. Theodoro. *Contribuições especiais.* Rio de Janeiro: Forense, 1986;

NETTO, André Luiz Borges. *Competências legislativas dos Estados-membros.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999;

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995;

_____. *Imposto de circulação de mercadorias.* São Paulo: Bushatsky, 1973;

NUNES, José de Castro. *Do Estado federado e sua organização municipal.* Brasília: Câmara dos Deputados, 1982;

OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro.* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário.* São Paulo: Dialética, 2002;

PINTO, Agerson Tabosa. *Teoria geral do Estado.* Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002;

POULANTZAS, Nicos. *O Estado, o poder, o socialismo.* Tradução de Rita Lima. 4ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000;

PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal.* Belo Horizonte: Del Rey, 1992;

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002;

RAMÓN CAPELLA, Juan. *Os cidadãos servos.* Tradução de Lédio Rosa de Andrade e de Têmis Correia Soares. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1998;

REZENDE, Fernando. *Globalização, federalismo e tributação. In Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa.* Vol. II. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003;

ROCHA, Luiz Otavio de O. e BRAZ, Marco A. Garcia. *Fiança e liberdade provisória*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000;

ROSA, Alexandre Morais da. *Garantismo jurídico e controle de constitucionalidade material.* Florianópolis: Habitus, 2002;

ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de direito financeiro & direito tributário.* 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000;

SANTOS, Milton. *Por uma nova globalização: do pensamento único à consciência universal.* Rio de Janeiro: Record, 2000;

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A discriminação constitucional das rendas tributárias.* Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 25. São Paulo: Dialética, 1997;

SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais.* Artigo disponível no site www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto177.htm;

SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo norte-americano atual.* Tradução de Elcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense, 1984;

SILVA, Felipe Ferreira. *Tributário: a relação entre a ordem jurídica e os tratados internacionais.* Curitiba: Juruá, 2002;

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo.* 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais.* 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira. *Curso de direito constitucional.* Rio de Janeiro: Forense, 2003;

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004;

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.* 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário* – vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999;

_____. *Curso de direito financeiro e tributário.* 5ª ed. Rio de Janeiro: Revovar, 1998;

UCKMAR, Vitor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário.* Tradução de Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999;

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceito e competências tributárias.* São Paulo: Dialética, 2005;

VIEIRA, José Roberto. *IPI: a regra-matriz de incidência – texto e contexto.* Curitiba: Juruá, 1993;

VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos - vol 2.* São Paulo: Ibet, 2003;

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.* São Paulo: Max Limonad, 1997;

WOLKMER, Antonio Carlos (org). *Fundamentos de história do direito.* Belo Horizonte: Del Rey, 2002;

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994;

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil.* Madrid: Editoral Trotta, 1999;

ZIMMERMANN, Augusto. *Curso de direito constitucional.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004;