



Competência Tributária

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, Capítulo VIII.

Sumário: 1. Competência tributária e capacidade tributária ativa. 2. Sobre as características da competência tributária. 3. Considerações a respeito da competência, como objeto de disciplina do Código Tributário Nacional. 4. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. 5. Exercício da competência — a edição das normas tributárias. 6. Normas tributárias em sentido amplo e em acepção estrita. 7. A regra-matriz de incidência— sua estrutura lógica — hipótese e consequência.

I. COMPETÊNCIA TRIBUTARIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5.º, II), a ponência de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta, justificando o aserto de Becker segundo o qual *o jurista é o semântico da linguagem do direito*. Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, *competência tributária* o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu



ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a seqüência procedimental que culminará com a produção de norma jurídica tributária, individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS etc.). Todos eles operam revestidos de *competência tributária*, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exhibir. Não haveria por que adjudicar o privilégio a qualquer delas, em detrimento das demais. Como sugeriram expoentes do Neopositivismo Lógico, em situações desse jaez cabe-nos tão-somente especificar o sentido em que estamos empregando a dicção, para afastar, por esse modo, as possíveis ambigüidades.

No curso do presente capítulo, tomaremos *competência tributária* com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar (pelo Poder Legislativo, já que "legislador", em sentido amplo, todos nós o somos), afirmando que não se confunde com a capacidade.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

A distinção justifica-se plenamente. Reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. É muito freqüente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo, com exceção do ICMS, que há de ser instituído e mantido, obrigatoriamente, pelas pessoas políticas competentes (Estados-membros e Distrito Federal). Todavia, em caso de não-aproveitamento da faculdade legislativa, a pessoa competente estará impedida de transferi-la a qualquer outra. Trata-se do princípio da *indelegabilidade da competência tributária*, que arrolamos entre as diretrizes implícitas e que é uma projeção daquele postulado genérico do art. 2.º da Constituição, aplicável, por isso, a todo o campo da atividade legislativa. A esse regime jurídico não está submetida a capacidade tributária ativa. E perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Estamos em crer que



esse comentário explica a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

Haverá lugar, em páginas subseqüentes, para pensarmos na questão da capacidade tributária, tanto pelo ângulo do sujeito ativo quanto pelo do sujeito passivo. Interessa-nos, agora, falar mais um pouco sobre a competência tributária.

Asseveramos, no livro *Teoria da norma tributária*¹, que o sistema constitucional brasileiro houvera estipulado elementos relevantes para a compostura da fisionomia jurídica dos impostos adjudicados aos entes tributantes. Da maneira em que foi proposta a organização da matéria, entretanto, seria lícito concluir que, tirante as exações não-vinculadas previstas para a competência dos Estados, do Distrito Federal (ICMS, Heranças e Doações e IPVA) e para a dos Municípios (ISS, IPTU e Transmissão *inter vivos*), todos os demais teriam sido deferidos à União, em face da competência residual mencionada no art. 154,1. Defluiria daí que a relação firmada no art. 153 (impostos da competência da União) tinha aspecto meramente exemplificativo. Dito de outro modo: com a previsão do art. 153, ou sem ela, a pessoa política União poderia instituir os impostos que bem lhe aproovessem, excluídos aqueles nominalmente atribuídos às Unidades Federativas, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Hoje, em obséquio ao rigor das construções dogmáticas, acrescentamos estoutra proposição afirmativa: impostos privativos existem somente os da União. Não parece inteiramente correto aludir-se a impostos privativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando sabemos que o legislado federal exercita sobre eles sua competência, a título extraordinário, na conformidade do que preceitua o art. 154, II, da Constituição Federal:

1. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, 2. ed.. Revista dos Tribunais, 1981.

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. (Os destaques não constam da redação original.)

Acerca dos que lhe foram entregues, ninguém, a não ser ela — a pessoa política União — poderá legislar, seja em termos regulares, especiais ou excepcionais. A advertência mantém acesa a tese de que impostos privativos e exclusivos são apenas os federais.



2. SOBRE AS CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A boa doutrina costuma examinar a competência tributária no que diz com suas características, isto é, quanto aos aspectos que, de algum modo, poderiam conotar sua presença em face de outras categorias. Assim o faz o ilustre professor Roque A. Carrazza², salientando seis qualidades, quais sejam, privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (vi).

Dos atributos conferidos às pessoas políticas de direito constitucional interno para legislar inauguralmente, acepção pela qual focalizamos, agora, a expressão "competência tributária", penso que apenas três delas resistiriam a uma crítica mais severa: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

Por certo, se admitimos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas?

2. *Curso de direito constitucional tributário*, 12. ed.. São Paulo, 1999, p. 339 e s.

Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competências passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro.

Diga-se outro tanto sobre a incaducabilidade. A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.



Quanto às três outras, porém, com a licença do acatado mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, não podemos concordar.

Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos "extraordinários", *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal.

O mesmo se pode averbar quanto aos dois outros qualificativos: a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio "federação e autonomia dos municípios". A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.

E sobre-resta a facultatividade do exercício, que parece resistir a uma análise mais demorada. Por sem dúvida que é a regra geral. A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma do que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame. E o mesmo se dá com os municípios, que, em sua maioria, não produziram a legislação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, conquanto não lhes falte, para isso, aptidão legislativa. Todavia, a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta freqüência naquele clima que conhecemos por "guerra fiscal". Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.

Aliás, em parecer jurídico que me foi solicitado, tive a oportunidade de expressar: "ICMS — princípio da solidariedade nacional ou da equiponderância ou, ainda, da homogeneidade de sua incidência.

O caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica



praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de exportação; de consumidor final, de contribuinte, de responsável e de substituição tributária; de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como o de isenção, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro. Lembremo-nos de que nosso direito positivo abrange quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe dos preceitos jurídicos dos municípios. Na latitude desses quatro conjuntos integrados de normas que formam a complexidade do sistema jurídico nacional, ponderemos que as três primeiras são próprias do esquema federativo, ao passo que a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo, aliás, pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais. Se as diferenças entre a ordem federal, a estadual e a municipal são claramente perceptíveis, fato idêntico não sucede entre a organização jurídica do Estado Federal (sistema nacional) e a da União (sistema federal).

Pois bem. Há um significativo número de preceitos normativos sobre o ICMS que pertencem ao 'sistema nacional', já que valem, indistintamente, em todo o território brasileiro. Agora, como esse subconjunto dispõe a respeito de pontos da intimidade estrutural do gravame, claro está que o conhecimento apurado da regra-matriz do imposto depende da consideração daquelas normas nacionais.

Acrescentemos também que a preservação da rigorosa discriminação de competências impositivas se dá pela ação das 'normas gerais de direito tributário', seja regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, seja dispondo sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, modo pelo qual o constituinte amarrou os domínios da possibilidade legiferante de cada um, num dispositivo apto para ser acionado tão logo apareçam sinais de violação do sistema.

A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é hoje, verdadeiramente, densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. *Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal 'O' (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos.* O imposto sobre grandes fortunas, previsto no inciso VII do art.

153 da Constituição Federal, por exemplo, até agora simplesmente não foi instituído, ainda que a União possa fazê-lo a qualquer instante. São muitos os municípios que não criaram o ISS, a despeito de terem competência para tanto. Se isso mostra, por um lado, que as competências se exprimem como faculdades (F) outorgadas às pessoas políticas, por outro fica evidente a posição do ICMS, em que o titular da competência impositiva não pode deixá-la de legislar, ficando tolhido a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte esboçou. Nesse sentido, o comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras-matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e



pelo Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos. Não há como admitir legislações discrepantes, no que concerne ao núcleo da incidência, de modo que ao lado da homogeneidade sintática, qualidade de todas as normas jurídicas do sistema, constituídas da mesma forma lógica (juízo condicional), encontraremos uma pronunciada coincidência de significações, que não atinge padrões absolutos, mas que não pode deixar de ser registrada pelo descritor do direito posto. Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais. Está aí, bem nítido, pintado com tintas fortes, em regime de severa gravidade, o caráter nacional de que falamos, surpreendido no plano da linguagem-objeto, que é a linguagem do direito positivo. São normas jurídicas válidas no sistema vigente que, entrelaçadas organicamente, apontam para a existência desse valor, exibindo-o de modo inequívoco. Sua verificação salta aos olhos do menos impertinente dos pesquisadores, pelo vigor e pela freqüência com que se manifesta.

Acontece que esse tributo, recolhido historicamente em países de estrutura unitária, onde gravam, de forma não-cumulativa, operações sobre mercadorias e serviços, foi transportado pura e simplesmente para a realidade brasileira e entregue às ordens normativas estaduais. Tratou-se, então, de preservar a uniformidade indispensável para o bom funcionamento de um imposto que se pretendia sobre o valor acrescentado, técnica difícil de ser implantada fora das peculiares condições de um país de administração centralizada. Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva. Isso explica a expressiva participação da União no processo de elaboração normativa do ICMS, mediante regras de legislação complementar, ao lado de preceitos emanados do Senado da República, igualmente órgão legislativo daquela pessoa política. Como se vê, tudo foi produto de um ingente esforço de adaptação, para atender às exigências de nossa particularíssima organização jurídico-constitucional. E o custo dessa movimentação veio em detrimento do poder jurídico das entidades federadas que, ao menos nesse setor, ficaram sensivelmente diminuídas. Sacha Calmon Navarro Coelho chega até a falar em *'massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado'* ('Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário' — Forense — págs. 221/222). Os traços, porém, estão assinalados como marcas indelévels, incisões profundas que dão uma fisionomia singular a esse tributo, seja em confronto com os demais impostos do Brasil, seja em padrões de direito comparado. E assim que os autores proclamam o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência, para indicar a propriedade que o imposto tem de manter-se o mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente uma projeção significativa para todo o território brasileiro. Firmado o modelo comum, não se concebe que nenhuma das entidades políticas venha a dele discrepar, intrometendo modificações substantivas. Por tratar-se de requisito indispensável em termos de concepção econômica, pois as várias operações de circulação hão de



integrar-se em bloco para que o gravame atinja, verdadeiramente, o valor acrescido, o esquema de uma regra-matriz fixa, imutável, requer-se observado pela comunidade dos Estados e do Distrito Federal. E não é por outra razão que no antigo ICM se proibia, terminantemente, a concessão de isenções que não fossem plurilaterais, mercê de convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma da lei complementar (art. 23, parágrafo 6.º, da CF/67), ou concedidas pela União, também por meio de lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional — isenções heterônomas (art. 19, parágrafo 2.º, da CF/67). Nos dias de hoje, desapareceram aquelas últimas, entretanto é à lei complementar que cabe *'regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados'* (art. 155, parágrafo 2.º, inciso XII, letra g, da CF/88).

Essa lei complementar tão solicitada, tão requerida pelo constituinte de 1967 e, com maior empenho ainda, pelo de 1988, é a Lei n. 24/75, anterior à ordem vigente, mas por ela recepcionada para reger a temática das isenções e de quaisquer outros incentivos ou benefícios, totais ou parciais, concedidos com base no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus".

A argumentação foi extensa, porém permite entrever a facultatividade do exercício de competências tributárias como algo que não está presente em todos os casos, não podendo, portanto, consubstanciar o caráter necessário que acompanha a identificação dos atributos.

Atento a tais reflexões, o Prof. Roque A. Carrazza não teve dúvidas em soabrir um capítulo específico para o assunto, na 5ª edição de seu excelente "ICMS" (Malheiros Editores, ps. 343/344), encimando-o com o título "COMPETÊNCIA PARA CRIAR O ICMS — OBRIGATORIEDADE DE SEU EXERCÍCIO".

3. CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA COMPETÊNCIA, COMO OBJETO DE DISCIPLINA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.

A isso não atinou o legislador do Código Tributário, que, desordenadamente, tomou como seu o mister de bosquejar normas de tamanha grandeza e dimensão incompatível com os objetivos que se propunha desenvolver. Mas o produto dessa postura apressada veio célere: as regras jurídicas encartadas no Título II da Lei n. 5.172/66, arts. 6.º a 15, exprimem, na sua maioria, repetições inócuas



do Texto Maior, remanescendo poucas disposições aproveitáveis para a racionalidade do sistema tributário brasileiro. A essa crítica respondem certos defensores dos desacertos legislativos, exaltando os efeitos didáticos que tais preceitos encerrariam. Mas a desculpa não convence. Peleja contra ela a natureza prescritiva da linguagem do legislador e, sobretudo, a hierarquia dos escalões do direito, demarcada com linhas indeléveis na plataforma da Constituição. Espera-se da legislação complementar o cumprimento dos desígnios fixados na Constituição, nada mais. O bom desempenho dessa árdua tarefa tem o condão de esgotar a atribuição constitucional, que não reclama, em momento algum, o exercício dos pendores didáticos do legislador, ainda que expressos por amor à clareza e à fácil compreensão das disposições normativas.

Procuremos, então, analisar os mencionados preceitos, averbando, à margem, as notações críticas que julgarmos convenientes.

O art. 6.º pretende fazer crer que *a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.*

Verdadeiro mosaico de impropriedades, a regra que trasladamos aspira ao impossível. Acaso estancasse o período após a cláusula *ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal*, e já poderíamos dizer que o político fora impreciso. As competências resultam justamente do feixe de *limitações* que a Constituição estatui. Não existe, anteriormente a elas, uma atribuição jurídica de competência legislativa plena que, por obra de ressalvas limitativas, se vai constringindo. Os mandamentos constitucionais são postos de uma só vez, de tal sorte que as faculdades e prerrogativas outorgadas surgem concomitantes, entrelaçando-se e interpenetrando-se, estranhas a qualquer cronologia. Da trama normativa nasce o perfil jurídico da competência.

Não parou ali o legislador, entusiasmado, talvez, com sua própria retórica, e consumou, então, erronias inconcebíveis. Declarou, em outras palavras, que as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios teriam o poder de limitar a imaginária *competência legislativa plena*, encerrando por dizer, em tom peremptório: *e observado o disposto nesta Lei.*

Um argumento será bastante para afastarmos de cogitação a esdrúxula literalidade desse dispositivo: cairiam em solo estéril todas as preocupações do constituinte vertidas para modelar uma Constituição da categoria das rígidas. Prevalecendo o que lá se preconiza, as competências seriam modificáveis por intermédio de diplomas infraconstitucionais, consagrando-se a flexibilidade do sistema.

O parágrafo único revela o óbvio. Não é porque a receita de certo tributo venha a ser distribuída a outras pessoas de direito público (ou privado) que a exação deixa de pertencer à competência de quem a recebeu originariamente. Nem pode-

ria ser diferente, dado o princípio da indelegabilidade das competências tributárias, que o artigo seguinte, logo depois, proclama.



Mas as críticas que deduzimos ao art. 6.º e seu parágrafo único não se estendem ao art. 7.º do Código. Nele, interpretou o legislador corretamente a sistemática constitucional, no que concerne a indelegabilidade da função legislativa. O constituinte acenara com o postulado no art. 6.º (CF), admitindo as exceções expressas na Lei Maior. E o legislador da Lei n. 5.172/66, reconhecendo a inexistência de ressalvas, oportunamente enuncia de novo a diretriz, aplicando-a ao território das competências tributárias. E, dentro dessa linha, os §§ 1.º, 2.º e 3.º explicitam a disciplina das atribuições de arrecadar e fiscalizar tributos, que se não confundem com o exercício da competência de legislar sobre a matéria.

Os encômios não chegam a ficar esmaecidos pela redundância que se contém no art. 8.º (CTN), se bem que, havemos de convir, seja ele dispensável. Pressuposta a indelegabilidade das competências, seu não-aproveitamento seria motivo insuficiente para remover o obstáculo. Apesar disso, a prescrição tem um quê confirmatório do princípio, razão atenuadora que a torna plausível.

Prossigamos na verificação tópica dos preceitos do Código Tributário Nacional, naquilo que diz com a competência, título que encima todos os comentários deste ponto.

As críticas consignadas ao art. 9.º, incisos e alíneas, ficaram prejudicadas com o advento da Constituição de 1988, mas dizem respeito a reproduções, às vezes até erradas, de mandamentos constitucionais.

Acontece que o Estatuto Fundamental não precisa ser reproduzido; quer-se apenas respeitado. O trabalho legislativo que empreende tais duplicações labora no vazio, nada acrescentando à regulação da matéria, salvo, naturalmente, as dúvidas que o traslado infiel, de invariável, suscita. Outorgada a competência pelo dispositivo da Lei Maior, nada há que justifique a repetição. O pretexto didático não se casa bem com a linguagem prescritiva do direito, que se dirige a condutas humanas em interferência intersubjetiva. E uma linguagem de ordem, de comando, diante da qual as pessoas não podem ficar indiferentes. Essa ponte semântica, isto é, esse modo deôntico de alterar o comportamento das pessoas na vida social, é radicalmente diverso daquele que se prestaria a pretensões didáticas. Daí falhar o legislador toda vez que deixar seu campo próprio de atribuições para vestir-se com ares professorais, a fazer doutrina.

Os §§ 1.º e 2.º se encaixam bem num dos objetivos das normas gerais de direito tributário, pois regulam limitações constitucionais ao poder de tributar. Entretanto, não demorou o político a retomar seu vezo repetitório, copiando mal os textos dos arts. 151, I, e 152 do Diploma Básico, enunciativos dos princípios da uniformidade geográfica dos tributos e da impossibilidade de discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens. Animado, quem sabe, das mais sérias intenções, pensou ele (o político) que estivesse investido de poderes reformadores da Constituição, passando, sem maiores cerimônias, a corrigir a redação daqueles incisos, com o fito de aperfeiçoá-la.

Foi, efetivamente, entre as "Disposições Especiais" — Seção II do Título U — que o legislador do Código Tributário Nacional exercitou, de maneira mais adequada, a atividade legislativa para que esta constitucionalmente credenciado. Deparamos, nos arts. 12 a 15, com providências ordinatórias, que, de fato, realizam essa importante função, dando sentido de operatividade a mandamentos



constitucionais carentes de desdobramentos no plano da legislação complementar. Exemplo típico é o do art. 14, com seus incisos e parágrafos, que implementa a vedação contida no art. 150, VI, c, em perfeita sintonia com aquilo que a própria Carta Magna reclama: *É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios'. ... VI—instituir impostos sobre:... c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos,... das instituições de educação e de assistência social...* atendidos os requisitos da lei. (Sublinhamos.) Essa lei é a complementar, e tais requisitos se ajustam, comodamente, entre as normas gerais que regulam limitações ao poder de tributar.

Chegam ao fim as considerações críticas que nos propusemos expender. Perseguimos o objetivo de exibir a racionalidade do sistema, mostrando a força dos princípios e os laços que aproximam as unidades normativas, no contexto das articulações hierárquicas. Não tivemos como meta submeter os dispositivos do Código ao tribunal da lógica e, muito menos, empreender comentários explicativos para facilitar o entendimento da matéria por eles versada. As setas dirigidas ao político são objurgatórias de uma visão que pretende ser sistemática da ordem jurídica brasileira, não desmerecendo o trabalho legislativo enquanto atos de vontade expressos nas leis do direito positivo, sobretudo porque, já o dissemos em várias passagens, a linguagem do legislador é um campo referto de imprecisões, redundâncias e erros técnicos. Dele não se exige os conhecimentos científicos que façam do direito posto um sistema isento de antinomias e lacunas de múltiplas feições. Contudo, se isso favorece as escusas do político, vem em desfavor do cientista que recebe, acriticamente, o produto legislado. Aquele que pretender fazer ciência, seja qual for seu objeto, terá de enfrentar o grande desafio: armar um sistema em linguagem descritiva, apto para descrever o fenômeno que observa. E, justamente por ser um sistema nomoempírico, voltado para conhecer seu objeto, terá que exibir sua consistência interior, eliminando-se as proposições que violem as leis básicas da Lógica Clássica: identidade, não-contradição e terceiro excluído.

4. FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

Os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, *em fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.



A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. Alguns exemplos esclarecerão bem o assunto. A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidades de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição de sua base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a *extrafiscalidade*. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art.153, § 3.º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos. Os chamados *tributos aduaneiros* — impostos de importação e de exportação — têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica. Haja vista para a tributação dos automóveis importados do exterior, desestimulante ao extremo, para impulsionar a indústria automobilística nacional.

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo.



Parafiscalidade

Temos insistido, reiteradamente, que só as pessoas políticas — União, Estados, DF e Municípios — dispõem de competência tributária, na acepção que especificamos, pois são as únicas dotadas de poder legislativo e, por via de consequência, com possibilidades de produzir inovações na ordem jurídica. E exercer a competência tributária nada mais é que editar leis que instituam tributos ou regulem sua funcionalidade.

A competência tributária pressupõe a capacidade ativa. Vale dizer, às três entidades a quem se outorgou a faculdade de expedir leis fiscais, atribuiu-se o poder de serem sujeitos ativos de relações jurídicas de cunho tributário. Desse modo, sendo a União competente para legislar sobre o 1PI, será ela, em princípio, a pessoa capaz de integrar a relação jurídica, na condição de titular do direito subjetivo de exigir o aludido imposto. Assim ocorre com grande número de tributos, tanto vinculados como não-vinculados. Omitindo-se o legislador a propósito do sujeito ativo do vínculo que irá desabrochar com o acontecimento do fato jurídico tributário, podemos perfeitamente entender que se referiu a si próprio, na qualidade de pessoa jurídica de direito público.

Em algumas oportunidades, porém, verificamos que a lei instituidora do gravame indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência, o que nos conduz à conclusão de que uma é a pessoa competente, outra a pessoa credenciada a postular o cumprimento da prestação. Ora, sempre que isso se der, apontando a lei um sujeito ativo diverso do portador da competência impositiva, estará o estudioso habilitado a reconhecer duas situações juridicamente distintas: a) o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo, executando as normas legais correspondentes (CTN, art. 7.º), com as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa que legislou (CTN, art. 7.º, § 1.º), mas não fica com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; ou b) o sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item a, acrescidas da disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique no desempenho de suas atividades específicas. Nesta última hipótese, temos consubstanciado o *fenômeno jurídico da parafiscalidade*.

Colocado esse preâmbulo, podemos definir *parafiscalidade* como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.

Dois aspectos, por conseguinte, não de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado *tributo parafiscal*: 1) sujeito ativo indicado expressamente na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo.



Poderão ser sujeitos ativos de *tributos parafiscais* as pessoas jurídicas de direito público, com ou sem personalidade política, e as entidades paraestatais, que são pessoas jurídicas de direito privado, mas que desenvolvem atividades de interesse público.

Inúmeros são os casos de *tributação parafiscal* no direito positivo brasileiro. As contribuições previdenciárias (INPS — autarquia federal); o *pedágio* cobrado pelo DERSA (Desenvolvimento Rodoviário S. A. — entidade paraestatal); as quantias exigidas pela OAB (Ordem dos Advogados do Brasil — autarquia federal) e muitos outros.

Todas as espécies impositivas são instrumentos idôneos da *parafiscalidade*. Quer as exações vinculadas (taxas e contribuições de melhoria), quer as não-vinculadas (impostos). O *pedágio* pago ao DERSA, pelos veículos que transitam por estradas sob a administração dessa entidade, por exemplo, tem a natureza jurídica de taxa, ocorrendo o mesmo com a contribuição previdenciária que se reclama do empregado. Já com relação ao empregador, o tributo assume a feição de imposto. Não temos notícias concretas a respeito do uso da contribuição de melhoria, dentro do esquema da *parafiscalidade*, o que não impede sua inclusão entre as formas jurídicas disponíveis para esse fim.

Por manipular categorias próprias às espécies tributárias, seria até despidendo lembrar que o estatuto da *parafiscalidade* está estreitamente subordinado ao regime jurídico-constitucional dos tributos. Uma advertência, contudo, não pode ficar sem registro: o tema, a bem do rigor, não pertence ao domínio especulativo do Direito Tributário, uma vez que a nota característica de sua definição jurídica reside na conjuntura de as importâncias recebidas incorporarem-se ao patrimônio do sujeito ativo, que as investe em seus objetivos primordiais, quando sabemos que o ponto terminal das investigações jurídico-tributárias é, precisamente, o instante em que se extingue a obrigação, satisfazendo o devedor o pagamento que lhe cabia perante o sujeito pretensor. Transcorrido esse momento, ingressamos no terreno do Direito Financeiro. Recordemo-nos do teor do art. 4.º do Código Tributário Nacional, que afirma ser irrelevante para a qualificação jurídica específica do tributo a *destinação legal do produto da arrecadação*.

5. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA — A EDIÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse *iter*, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a



competência, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos.

Nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, sair dele, fazendo incursões pelo sistema.

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada conseqüência à realização condicional de um fato. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e conseqüente das normas jurídicas é o *dever-ser*, em contraponto às leis naturais, onde encontramos o princípio da *causalidade*. O enunciado da proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: *Se A, então deve-ser B*, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: *se A, então B*.

Resumindo o que dissemos, para ordenar a exposição, observaremos que o legislador, cumprida a marcha do processo legislativo, introduz textos de lei tributária no sistema jurídico brasileiro. Lendo-os, elabora o estudioso as significações da mensagem escrita, exibindo os juízos hipotéticos nela contidos. Foram editadas normas jurídicas tributárias.

6. NORMAS TRIBUTÁRIAS EM SENTIDO AMPLO E EM ACEPÇÃO ESTRITA

Classificar as realidades que descreve é um *afã* do trabalho científico, no sentido de transmitir, com explicitude, os conhecimentos relativos ao seu objeto. Muitas fórmulas classificatórias podem ser propostas para facilitar o entendimento das normas jurídicas tributárias. Uma, por exemplo, é aquela que as considera em função do tipo de ato que as insere no sistema. Teríamos, assim, normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medida provisória, previstas em decretos legislativos, estabelecidas em resoluções e normas tributárias constantes de atos infralegais (decretos, instruções, portarias etc.).

Outro critério focaliza as regras jurídicas tributárias pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem, separando-as em três classes:

a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;



b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (*norma-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;

c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.

É indiscutível a utilidade do primeiro critério, pelo sánete hierárquico próprio da nossa estrutura jurídico-positiva, mas é adequado salientar a importância da segunda orientação, sobretudo pelo amplo conteúdo científico que pode imprimir ao estudo. E é com supedâneo nesta última classificação que vamos opinar a propósito de duas acepções da expressão *normas tributárias*.

Deveras, são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressa ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro. Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras-matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária, acompanhada por uma infinidade daquelas que poderíamos nominar de operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazos etc.).

Baseados nessa verificação empírica, nada mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais.

7. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA — SUA ESTRUTURA LÓGICA — HIPÓTESE E CONSEQUÊNCIA

A *norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vultu abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

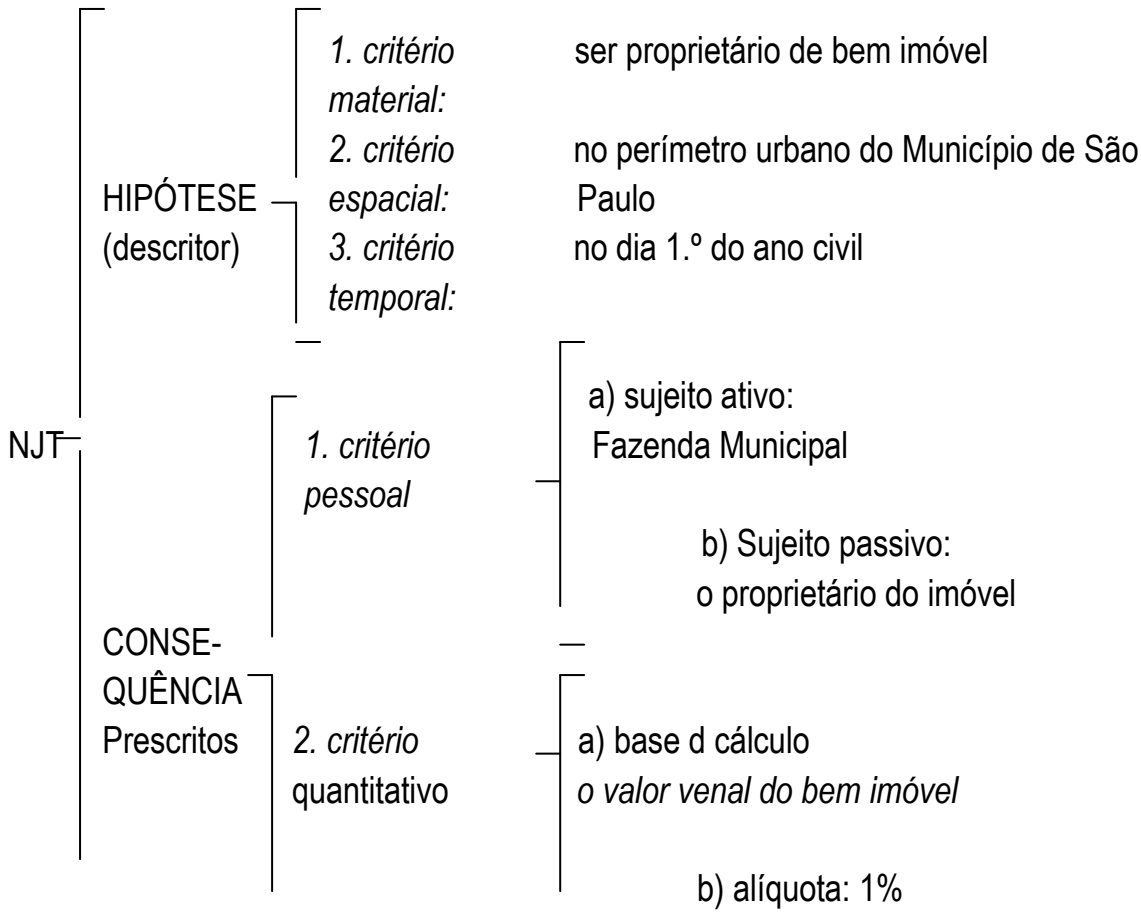


Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

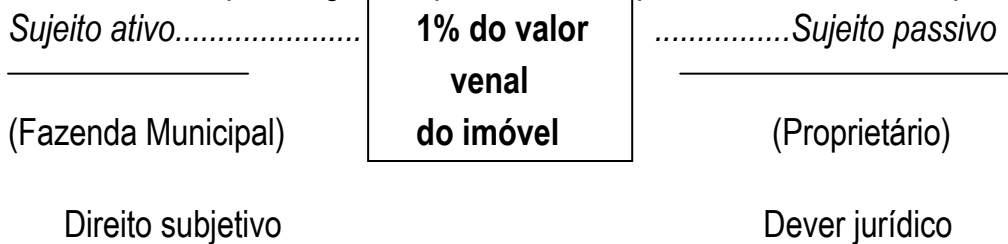
A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Saquemos, a título de modelo genérico, e como exemplo, a seguinte formulação jurídico-descritiva:



Por outra equação gráfica, poderíamos expressar assim a consequência tributária mencionada:



Equivale a afirmar que a Fazenda Municipal, em virtude do acontecimento do fato previsto na hipótese, ficou investida na condição de sujeito ativo, do direito subjetivo público de exigir do proprietário, como sujeito passivo, a importância correspondente a 1% do valor venal do imóvel.

Redizemos que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo o tributo



hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como um árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica.

Estabelecidas tais colocações, julgamos oportuno retilhar que o resultado dessa tarefa compositiva haverá de ser a obtenção de um juízo hipotético, e que seus componentes se associam pelo vínculo da imputação deôntica.

Chega-se, enfim, à *norma-padrão de incidência*, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica de *norma tributária em sentido estrito*. Todas as demais regras que componham a disciplina do mesmo tributo, por não cuidarem, propriamente, do fenômeno da incidência, e também por motivo de acentuada superioridade numérica, ficarão sob a rubrica *normas tributárias em acepção ampla*.