

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

ICMS

19ª edição,

revista e ampliada, até a EC n. 122/2022,
e de acordo com a Lei Complementar 87/1996,
com suas ulteriores modificações

2022

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo I

A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1. Introdução. 2. A tributação na Constituição. 3. Noção de competência tributária. 4. Os titulares das competências tributárias. 5. A competência tributária e a norma-padrão de incidência dos tributos. 6. A competência para criar impostos.

1. INTRODUÇÃO

I – As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende.

Resulta daí que a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis, onde a Constituição, no dizer expressivo de Hans Kelsen, “representa o escalão de direito positivo mais elevado”.

Em suma, o direito positivo caracteriza-se pela estrutura normativa graduada, onde a Constituição ocupa a suprema posição. É “a lei soberana superior”, na hipérbole pleonástica de John Marshall.

No ápice, pois, da *pirâmide jurídica* estão situadas as normas constitucionais. São elas que dão *fundamento de validade* às leis, aos decretos, às portarias, aos atos administrativos etc. e, até, às decisões judiciais.

Desenvolvamos um pouco melhor estas ideias.

II – Como já referido, as normas jurídicas mais importantes estão contidas na Constituição.

A Constituição de um Estado é o conjunto de normas que indicam quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.

A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames.

No mesmo sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira averbam:

A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela. (...). A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser *lida à luz dela* e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela.

Graças a essa força jurídica ampliada, é fácil compreendermos por que as normas constitucionais possuem um âmbito de validade superior ao das demais normas jurídicas. Estas operam efeitos exatamente na medida em que guardam conformidade com aquelas.

Realmente, as normas de nível legal ou infralegal devem, em última análise, executar os preceitos constitucionais (Kelsen). Aliás, não é por outra razão que dizemos ser a Carta Magna a *matriz de todas as manifestações normativas estatais*.

III – Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito ao Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem com ela uma relação de *total compatibilidade*. Iguamente os Poderes Executivo e Judiciário, que também têm a seu cargo a missão de aplicar a lei (*lato sensu*), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas, é a *Lei das Leis*.

Temos, destarte, que inconstitucional é a lei (ou o ato normativo de inferior tope) que contravém, em sua letra ou em seu espírito, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios encartados na Constituição. Portanto, inconstitucional é não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito.

Eis por que é na Constituição que, em última análise, devem ser buscadas as soluções para os grandes problemas jurídicos.

De fato, como as normas jurídicas sempre encontram seu *fundamento de validade* no nível superior, elas convergem para a Constituição, que, ocupando a cúspide da pirâmide normativa, legitima toda a legislação infraconstitucional, que – nunca é demais insistir – dela deriva.

IV – Mas mesmo na Constituição existem normas mais importantes e normas menos importantes. As primeiras são os princípios, verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico.

De fato, existem normas constitucionais que, por sua repercussão em todo o sistema jurídico, são consideradas *princípios*, é dizer, verdadeiras *vigas-mestras* do edifício jurídico. Não é à toa que Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que os princípios constitucionais são vetores para soluções interpretativas.

Tem razão, pois, Luís Roberto Barroso quando anota que “os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações da ordem jurídica que institui”.¹

1. Luís Roberto Barroso, *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 1ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 141.

Estas ideias crescem de ponto quando nos deparamos, como neste livro, com assuntos tributários.

2. A TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO

I – Nossa Carta Constitucional – matriz de todas as manifestações normativas do Estado² – contém grande número de normas tributárias. Realmente, não só aponta os fatos que podem ser alcançados pela tributação, como estabelece os *limites* e as *condições* de seu exercício, deixando pouca liberdade ao legislador ordinário das pessoas políticas.

Em outras palavras: a Constituição brasileira adotou a técnica de apontar, de modo minudente, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem levar a efeito a tributação. Forjou, portanto, um rígido sistema de distribuição de competências tributárias.

II – Destaque-se, de logo, que a Constituição Federal não outorgou ao legislador ordinário da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal³ a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas tributárias.

De fato, os entes políticos só podem atuar dentro do restrito campo que lhes foi reservado pela Lei Maior, uma vez que dela receberam *não* o *poder tributário* (incontrastável, absoluto), *mas* uma parcela deste – bastante reduzida, aliás.

III – A propósito, tivemos a oportunidade de observar: “(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar *in abstracto* tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade”⁴

Em suma: o legislador tributário das várias pessoas políticas encontra no Texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado, o caminho que, em caráter privativo, está credenciado a percorrer. Mais: é obrigado a levar em conta os direitos fundamentais dos contribuintes, pois do contrário o tributo acabaria por se transformar em mero instrumento de financiamento do Estado, quando, como se sabe, nosso ordenamento jurídico exige que ele seja também utilizado para induzir comportamentos individuais e para fazer com que prevaleçam os primados da igualdade, da liberdade e da proibição do excesso, entre outros.

Melhor dizendo: a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que regulam, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação.

2. A Constituição Federal ocupa posição sobranceira dentro do ordenamento jurídico, dando *fundamento de validade* aos atos emanados dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Encimando a *pirâmide jurídica*, consagra grandes princípios, que interferem em todas as manifestações normativas estatais e, de modo especial, no significado e alcance das normas tributárias.

3. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, *in abstracto*, por meio de lei, que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária.

4. Roque Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 32ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2019, p. 318.

3. NOÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

I – Competência tributária é a aptidão (autorização, faculdade) jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (elementos estruturais dos tributos).

Exercitando regularmente suas competências tributárias, as pessoas políticas expedem normas jurídicas gerais e abstratas, que traçam os elementos que, uma vez verificados no mundo real, permitirão ao Fisco a identificação, individual e concreta, do *an* e do *quantum* das exações.

II – Estamos a aludir, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa.⁵ Em síntese: *criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.*

Reiteramos que a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere às pessoas políticas para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das *isenções*. Pode, ainda, disciplinar a arrecadação e a fiscalização dos seus tributos, criar obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) e descrever infrações tributárias, cominando-lhes as respectivas sanções. Tudo isso vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante, observadas sempre, por óbvio, as diretrizes constitucionais.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode substancialmente modificá-la, delegá-la ou renunciá-la. Admite-se, porém, que a deixe de exercer ou que a exercite apenas em parte.

III – Resulta do exposto que a competência tributária está situada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.

Deveras, o tributo só vai irromper, *in concreto*, quando, após uma lei haver traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, se verifica no mundo fenomênico (mundo físico) o *fato imponível* (*fato gerador in concreto*). Pois bem, a *competência tributária*, como vimos, é justamente a *faculdade de baixar tal lei, criando, in abstracto, o tributo.*

Deste modo articulado nosso raciocínio, vemos que o exercício da competência tributária é um *prius* em relação ao efetivo nascimento do tributo (nesse sentido, um *posterius*).

4. OS TITULARES DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

I – Têm competência tributária no Brasil as pessoas políticas, ou seja: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Legisla-

5. O exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que deflui diretamente da Constituição.

tivo próprio. E, como procuramos demonstrar, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que em nosso ordenamento jurídico está credenciado a criar tributos.

Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam do Diploma Máximo competências para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria e demais figuras exacionais reconduzíveis a pelo menos uma destas espécies tributárias).

A Constituição 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. Noutros termos: a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.

II – As competências tributárias são também indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição Federal a sua, mas não a pode 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 exercite.

Lembramos que quando o Texto Magno outorga uma competência visa a promover um interesse público, que só se considera atingível por intermédio da atuação do titular escolhido (pessoa, órgão, autoridade etc.).

Tal ideia transparece cristalina em Francesco D'Alessio, *verbis*:

Cada exercício do poder público pressupõe, sempre, um interesse coletivo a satisfazer, que transcende aos interesses particulares; e, se isto é verdadeiro, como não se pode duvidar, a inderrogabilidade da competência aparece plenamente justificada.⁶

Aí está: é próprio das competências concedidas pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Noutros termos: o titular de uma competência constitucional, seja qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei.

III – Aliás, nem mesmo no âmbito da pessoa política o Poder Legislativo (que representa, de modo mais direto, o povo) pode delegar aos demais Poderes (v.g., ao Executivo) ou a terceiro qualquer das atribuições para criar tributos que lhe foram expressa ou implicitamente conferidas pela Carta Magna. Ora, por muito maior razão, o Legislativo de uma pessoa política não pode delegar o direito de instituir ou aumentar tributos a outras pessoas políticas.

Caso a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal pudessem comutar livremente, seja por meio de leis, seja por meio de convênios, suas competências tributárias, que – tornamos a repetir – lhes foram outorgadas pela Carta Magna, a decisão constituinte seria, neste particular, absurdamente despida de força e prestígio, porque modificável de acordo com as conveniências episódicas das pessoas políticas. O Texto Excelso encerraria meras recomendações, que seriam ou não acatadas por seus destinatários. As normas constitucionais que partilharam as competências

6. Francesco D'Alessio, *Istituzioni di Diritto Amministrativo Italiano*, 3ª ed., vol. I, Turim, UTET, 1943, p. 237 (traduzimos).

tributárias poderiam ser, a qualquer momento, alteradas por normas infraconstitucionais e, longe de se imporem às pessoas políticas, oscilariam a bel-prazer da vontade de seus legisladores ordinários. Na parte tributária, pelo menos, a Constituição Federal, de rígida, transformar-se-ia em flexível. Com efeito, haveria aí a possibilidade de alteração constante do modelo constitucional por parte daqueles que deveriam obedecê-lo e colocá-lo em funcionamento.

Por outro lado, a indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode exercitá-la, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela. Melhor elucidando: não é senhora do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas titular da competência tributária, submetida – insistimos – às regras constitucionais.

IV – Do exposto é fácil concluir que o tema *competência tributária* no Brasil é exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo próprio *poder constituinte*. Em vão se buscará, pois, nas normas infraconstitucionais – aí compreendidas as veiculadas em leis complementares – diretrizes a seguir sobre a criação, *in abstracto*, de tributos. Neste campo, elas, quando muito, explicitam o que, porventura, já se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo lhe podem agregar ou subtrair.

Aliás, para as pessoas políticas a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive em matéria tributária.

Como já se pode perceber, as normas constitucionais autorizam as pessoas políticas a instituir legislativamente determinados tributos (*competência material*), obedecidos procedimentos bem delineados (*competência formal*).

V – O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição Federal. Caso, porém, por meio de norma legal ou infralegal, vierem a dilatar as raias dessas competências, de três, uma, a saber: (a) invadirão seara imune à tributação; (b) atropelarão direitos fundamentais dos contribuintes; e (c) ocuparão campos tributários reservados a outras pessoas políticas. Em qualquer dessas hipóteses haverá inconstitucionalidade.

É que a competência tributária é *improrrogável*, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. A esta entidade político-constitucional falta titulação jurídica para tanto.

Amílcar de Araújo Falcão, meditando sobre o assunto, averbou:

A competência [*tributária*] é, por isso, matéria de direito estrito e, como tal, inalterável. É ainda Forsthoff quem o afirma, ao asseverar que o titular de uma competência não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência.⁷

7. Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1965, pp. 126-127 (esclarecemos nos colchetes).

VI – Incontroverso, pois, que os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributassem não podem ser retrabalhados nem pela lei complementar, nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos etc. Por muito maior razão, também a interpretação fazendária ou a vontade dos virtuais contribuintes não têm como ampliar, restringir ou anular competências tributárias.

Realmente, como a própria Lei Magna definiu as dimensões das competências tributárias das pessoas políticas, estas não podem praticar atos que ultrapassem o campo exacional que lhes foi reservado.⁸ Relembramos que no Brasil a competência tributária se traduz numa legitimação para criar exações (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo).

VII – As competências tributárias das pessoas políticas foram perfeitamente desenhadas por grande messe de normas constitucionais. Tais normas guiam o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal) enquanto insitui, *in abstracto*, as várias exações.

Com tal afirmação fica claro que um dos traços característicos da competência tributária é sua *privatividade* (ou, se preferirmos, com Geraldo Ataliba, sua *exclusividade*⁹).

Ademais, toda outorga de competência encerra, a um tempo, uma autorização e uma limitação (Ernest Forsthoff). *Autorização*, no caso, para tributar; *limitação*, para não ultrapassar as fronteiras além das quais o exercício da tributação se torna indevido e, portanto, inconstitucional.

Noutros falares: as normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando; a saber: (a) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar o tributo; e (b) proibem as demais de fazê-lo.

É o que observa Humberto Ávila, *verbis*: “(...) se as regras atribuem aos entes federados poder de tributar relativamente a determinadas hipóteses, implicitamente proibem que o poder de tributar possa ser exercido relativamente a outras hipóteses”.¹⁰

Daí se falar em *princípio da reserva das competências tributárias*.

As regras infraconstitucionais devem respeitar este princípio¹¹ e, mais do que isso, ser aplicadas de modo a concretizá-lo. Tal *reserva* não se altera ainda que a pessoa política competente deixe de tributar.

Com efeito, o eventual não exercício da competência tributária por parte da pessoa política que a detém não a transfere para outra pessoa política; tampouco a au-

8. Assim, seja a que pretexto for, a União não pode tributar a propriedade de veículos automotores; os Estados-membros, as prestações onerosas de serviços que não forem nem de transporte transmunicipal, nem de comunicação; os Municípios, as operações mercantis – e assim por diante.

9. A contribuição de Geraldo Ataliba ao estudo do assunto é, como sempre, valiosa: “Quem diz *privativa*, diz *exclusiva*, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo” (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 106).

10. Humberto Ávila, *Competências Tributárias*, São Paulo, Malheiros Editores, 2018, p. 24.

11. Note-se que as normas constitucionais, além de limitarem o poder do Estado, asseguram direitos individuais e coletivos. Daí a necessidade de se buscar a maior eficácia possível dos princípios constitucionais, sob pena de transformá-los em promessas insequentas da Carta Magna.

toriza a dela se apossar. Afinal, a competência tributária é, como já se viu, *indelegável*. Assim, diga-se de passagem, prescreve – interpretando bem os ditames constitucionais – o art. 8º do CTN.¹²

VIII – Realmente, a outorga constitucional de competência tributária, ao mesmo tempo em que *afirma* a aptidão da pessoa política para criar determinado tributo, *nega* a das demais para fazerem o mesmo.

A criação de um tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais, não podendo a anomalia ser sanada, nem mesmo com o beneplácito de quem sofreu a usurpação; quanto mais diante de seu silêncio ou oposição.

Rubens Gomes de Sousa captou bem a ideia. Ouçamo-lo:

Quando se alega incompetência, automaticamente se está alegando que alguém extravasou de limites. Portanto, talvez melhor do que a referência direta à competência, a referência indireta, pois a arguição de incompetência torna mais patente ainda que se trata de um ato exercido fora de limites prefixados.¹³

Portanto, a pessoa política que cria legislativamente o tributo, de duas, uma: ou tem competência constitucional para fazê-lo (e ele será válido), ou não a tem (e ele será inválido, já que constitucionalmente ilegítimo, por invasão de competência).

Em razão disso, o âmbito de abrangência de cada figura exacional encontra-se no Diploma Supremo, de tal sorte que a pessoa política, ao instituí-la *in abstracto*, tem poucas alternativas, o que dá ao contribuinte a *previsibilidade* do que o aguarda, em termos de tributação, quando pratica determinados atos ou fatos.

IX – Nenhuma pessoa física ou jurídica pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional da exação que lhe está sendo exigida. Do contrário serão imprimidas ao tributo feições confiscatórias, em afronta aberta ao disposto no art. 150, IV, da Lei Maior¹⁴ e, em última análise, ao próprio *direito de propriedade*.

Destaque-se, a propósito, que a ação de tributar de algum modo lanha a propriedade privada, que se encontra protegida nos arts. 5º, XXII,¹⁵ e 170, II,¹⁶ ambos da CF.

Isso explica, pelo menos em parte, a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou de modo tão rígido o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou os contribuintes com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos fazendários.

Com efeito, os tributos, longe de poderem ser exigidos atabalhoadamente, ao sabor do *decisionismo* da Administração Fazendária, devem respeitar extenso catálogo

12. CTN: “Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

13. Rubens Gomes de Sousa, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, em coautoria com Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, São Paulo, EDUC/Ed. RT, 1975, pp. 68-69.

14. CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (...)”.

15. CF: “Art. 5º. (...) (...) XXII – é garantido o direito de propriedade; (...)”.

16. CF: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II – propriedade privada; (...)”.

de direitos fundamentais dos contribuintes (estrita legalidade, anterioridade, reserva de competência tributária, igualdade, proporcionalidade etc.), que faz o contraponto ao inegável dever que a ordem jurídica lhes impõe, de suportá-los.

X – Convém lembrar, ainda, que as normas infraconstitucionais, para terem validade, devem passar pela “filtragem constitucional”, na feliz expressão de Clèmerson Merlin Clève. Assim, o operador jurídico *lato sensu* somente estará sujeito à lei tributária enquanto esta for válida, isto é, coerente com o conteúdo material da Constituição. Por maioria de razão, somente estará sujeito ao ato normativo infralegal quando ele estiver em sintonia com a lei que o prevê e, claro, com a Constituição.

Em suma: o legislador (*lato sensu*) de cada uma das pessoas políticas encontra na Carta Suprema, perfeitamente iluminado e demarcado, o campo competencial tributário que só ele está credenciado a percorrer.

XI – Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias levada a cabo pela Constituição Federal assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa.

Com tal cautela, nossa Carta Magna também protegeu os virtuais contribuintes, que passaram a ter o direito subjetivo de só serem tributados de acordo com as regras-matrizes constitucionais das várias exações. Afinal, um tributo criado *in abstracto*, fora de sua *regra-matriz*, é – permitimo-nos insistir – inconstitucional, justamente por assumir feições confiscatórias e, assim, afrontar o direito de propriedade.

XII – Tais objetivos devem ser buscados também pelos aplicadores da legislação (juízes e agentes do Fisco), ainda que, para tanto, tenham que, como dizia Rui Barbosa, “descumprir a lei, para cumprir a Constituição”.

Em remate: a materialidade do tributo, para garantia do contribuinte, deve estar prevista numa regra de competência tributária, que não pode ser manipulada pelo legislador do ente tributante, ainda que a pretexto de adaptá-la aos avanços computacionais, científicos ou tecnológicos.

5. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NORMA-PADRÃO DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS

I – Repisamos que as competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital) na criação, *in abstracto*, das várias exações.

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias teve o cuidado de lhes gizar todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza escreveu:

Deve, [o legislador] portanto, verificar, na própria Carta Magna: (a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas

do aspecto material); (b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); (c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e (d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

Permitimo-nos acrescentar que a base de cálculo e a alíquota de cada tributo (aspecto quantitativo) também encontram seus paradigmas na Constituição. Deveras, a base de cálculo haverá de ser, sempre, uma medida da materialidade da *hipótese de incidência tributária*; e a alíquota (critério legal que, conjugado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur*), embora possa variar, não deve imprimir ao tributo feições confiscatórias (cf. art. 150, IV, da CF), acutilando, desse modo, o direito de propriedade, constitucionalmente protegido (arts. 5º, XXII, e 170, II, da CF). Ademais, em relação à maioria dos impostos deverá tornar efetiva a exigência contida no art. 145, § 1º, da Lei Maior (“*Sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”).

Como vemos, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição Federal indicou os padrões a que o legislador ordinário de cada pessoa política deverá obedecer enquanto institui tributos que lhe foram atribuídos.

II – A importância do assunto avulta na medida em que a Constituição, ao demarcar as competências tributárias, também indica o *conteúdo semântico mínimo* de cada tributo (importar produtos estrangeiros, obter renda, transmitir *causa mortis* bens ou direitos, praticar operações relativas à circulação de mercadorias, prestar serviços de comunicação, prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, prestar serviços de outras naturezas, contribuir para a seguridade social etc.).

Tal *conteúdo semântico mínimo* deve obrigatoriamente ser levado em conta pelas pessoas políticas, seja na criação *in abstracto* de tributos, seja – e principalmente – em seu lançamento e subsequente cobrança.

Não bastasse isso, o *conteúdo semântico mínimo* é relevantíssimo fator de solução de conflitos de competência tributária, porque permite – se por mais não fosse, pelo critério de exclusão – distinguir, para fins de tributação, um evento de outro. Assim, *auferir renda não é o mesmo* que *manter patrimônio*; *praticar operação financeira não é o mesmo* que *doar bens*; *prestar serviços de comunicação não é o mesmo* que *prestar serviços de veiculação de publicidade*; etc.

III – Como é fácil notar, as hipóteses de incidência dos tributos estão prefixadas no próprio Texto Magno.

Isso tudo traz uma importante consequência, qual seja: a impossibilidade de uma lei que trata do tributo *A* ser interpretada de modo a incidir sobre fatos que a Constituição reservou ao tributo *B*.¹⁷

17. Exemplificando: uma lei que trata de vendas mercantis (tributáveis por meio de ICMS) não pode ser interpretada de modo a alcançar prestações onerosas de serviços de qualquer natureza (tributáveis por meio de ISS), ainda que estes exijam, para se efetivar, o fornecimento de materiais.

Também não é dado ao legislador alargar os supramencionados *conteúdos semânticos mínimos* para alcançar, total ou parcialmente, outros *standards*, constitucionalmente excluídos da tributação ou atribuídos a pessoas políticas diversas.

O mesmo se pode dizer do labor exegético. Os dispositivos constitucionais que tratam de competências tributárias inadmitem interpretação extensiva ou analógica, sob pena de restar atropelado o direito fundamental do contribuinte de somente poder ser tributado na forma e nos limites da Constituição Federal.

IV – De fato, a Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias, não se limitou a apontar as *nomina iuris* das várias figuras exacionais, mas, indo muito além, traçou a *regra-matriz de incidência* (a *norma-padrão*, o *arquétipo*) de cada uma delas. Noutros falares: apontou, expressa ou implicitamente, a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e, num certo sentido, até mesmo a *alíquota possível*¹⁸ das várias espécies e subespécies tributárias, vinculando, assim, o legislador, seja da União, seja dos Estados-membros, seja dos Municípios, seja do Distrito Federal.

O legislador, ao exercitar a competência tributária reservada à sua pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz de incidência*, pré-traçada na Carta Magna, do tributo com o qual está a se ocupar. Absolutamente não lhe é dado ir além deste inflexível *molde constitucional*.

Dito de outro modo: a Constituição Federal reduziu cada tributo a uma *regra-matriz*, que o legislador é obrigado a levar em conta quando cria *in abstracto* a exação de competência da sua pessoa política. Não só está totalmente vinculado aos preditos arquétipos tributários, como lhe é interdito suprir-lhes eventuais lacunas.

V – Sublinhamos que o legislador ordinário está totalmente vinculado aos arquétipos tributários. Eventuais lacunas a respeito absolutamente não podem ser colmatadas, a não ser pelo próprio constituinte. Excelente, a propósito, a lição de Humberto Ávila, *verbis*:

Os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica.¹⁹

Além disso, os termos constantes dos dispositivos constitucionais para atribuir competências tributárias (“propriedade”, “faturamento”, “mercadoria”, “importação”, “renda” etc.) encerram conceitos que não podem ser superados quer pelo legislador, quer pelo aplicador ou pelo intérprete. Na verdade, protegem os virtuais contribuintes contra os excessos arrecadatórios.

18. Evidentemente, a Constituição Federal não prefixou as alíquotas dos vários tributos. Todavia, deu, a respeito, uma série de indicativos que, também neste particular, limitam a ação do legislador tributário. Assim, por exemplo, o imposto sobre a renda deve (i) observar os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art. 153, § 2º, I, da CF), (ii) não ser confiscatório (art. 150, IV, da CF) e (iii) levar em conta a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º, da CF), fatores que direcionam a fixação das alíquotas desta exação.

19. Humberto Ávila, *Competências Tributárias*, cit., p. 68.

VI – É o caso de consignarmos, ainda, dando fecho a este item, que as conveniências arrecadatórias jamais poderão se sobrepor aos direitos fundamentais dos contribuintes. Um destes direitos é justamente o de só serem tributados pela pessoa política competente quando efetivamente tiverem realizado o *fato impositivo*, cuja ocorrência há de ser demonstrada, pelos meios em Direito admitidos; jamais intuída por meio de ficções, presunções ou meros indícios.

6. A COMPETÊNCIA PARA CRIAR IMPOSTOS

I – No concernente aos *impostos – tributos não vinculados* a uma atuação estatal –, a Magna Carta, em seus arts. 153, 154, I, 155 e 156, traçou a *regra-matriz* daqueles que podem ser criados, sempre em caráter privativo, pela União, pelos Estados-membros, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Deste modo, os *Estados-membros* são competentes para criar os impostos mencionados no art. 155, I a III, da CF (impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a propriedade de veículos automotores etc.).

Os *Municípios*, de sua parte, estão autorizados a criar os impostos referidos no art. 156, I a III, do mesmo Diploma Supremo (impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissões *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e sobre serviços de qualquer natureza).

O *Distrito Federal*, dentro de seu território, pode criar os impostos estaduais (art. 155, *caput*, da CF) e, também, os municipais (art. 147, *in fine*, da CF).

Finalmente, a *União* pode criar quaisquer outros impostos: os adnumerados no art. 153, I a VII, da Lei Fundamental e – desde que o faça por meio de lei complementar, não lhes atribua *hipóteses de incidência (fatos geradores in abstracto)* e *bases de cálculo* próprias dos impostos adnumerados nos arts. 153, 155 e 156 da CF, observe o *princípio da não cumulatividade* e leve em conta os direitos fundamentais dos contribuintes – os que o Congresso Nacional, com sua imaginação criadora, vier a arquitetar (cf. art. 154, I, da CF).

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados etc. (todos elencados no art. 153 do Estatuto Supremo); e, dentro do teoricamente infinito campo de sua *competência impositiva residual* (ou *supletiva*), que lhe foi outorgada pelo art. 154, I, da Lei das Leis, os impostos sobre os atos jurídicos, sobre a cessão de direitos, sobre as arrematações e assim avante. Salientamos, apenas, que, ao criar impostos de sua competência residual, a União não pode atropelar o princípio da capacidade contributiva, isto é, deve descrever na *hipótese de incidência* dos novos tributos fatos que revelem, pelo menos em linha de princípio, que quem os realizar tem aptidão econômica (força jurídica para suportar a carga fiscal).²⁰

20. Este rígido esquema de repartição de competências impositivas vale em tempos de paz. Já, no caso ou na iminência de guerra externa, a União, mercê do que estatui o art. 154, II, da CF, ganha uma competência impositiva extraordinária, que a autoriza a criar quaisquer impostos, ainda que para isso acabe ingressando