

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

***CURSO DE DIREITO
CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO***

*36ª edição, revista, ampliada e atualizada
até a Emenda Constitucional 135, de 20.12.2024
(com anotações sobre a reforma constitucional tributária
e a Lei Complementar 214/2025)*

2025



EDITORA
JusPODIVM



MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo VIII

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

– DEFINIÇÃO – CARACTERÍSTICAS

1. Considerações gerais. 2. Competência tributária: 2.1 Introdução – 2.2 A Constituição como a Carta das Competências – 2.3 Conceito – 2.4 O exercício da competência tributária – 2.5 A competência tributária e seus limites jurídicos – 2.6 A competência tributária e o estado de sujeição dos contribuintes – 2.7 Os titulares da competência tributária – 2.8 A competência tributária e a criação de tributos – 2.9 Questões conexas – 2.10 Competência tributária e os “arquétipos” dos tributos. 3. Características: 3.1 Privatividade: 3.1.1 Introdução ao assunto e análise de questões paralelas – 3.1.2 A classificação jurídica dos tributos: 3.1.2.1 Os impostos – 3.1.2.2 As taxas. Suas modalidades. Taxas e “preços públicos”. O pedágio – 3.1.2.3 A contribuição de melhoria – 3.1.2.4 Os empréstimos compulsórios – 3.1.2.5 As “contribuições para fiscais” – 3.1.2.6 Os “impostos extraordinários” – 3.1.2.7 As “contribuições” (art. 149 e seus parágrafos da CF) – 3.1.2.8 Síntese conclusiva – 3.1.3 A privatividade das competências tributárias em relação aos impostos. Os critérios “material” e “territorial” de partilha das competências impositivas – 3.1.4 A privatividade das competências tributárias em relação às taxas e à contribuição de melhoria (tributos vinculados a uma atuação estatal) – 3.2 Indelegabilidade – 3.3 Incaducabilidade – 3.4 Inalterabilidade – 3.5 Irrenunciabilidade – 3.6 Facultatividade. 4. Repartição das receitas tributárias: 4.1 Colocação do problema – 4.2 Hipótese em que nasce o direito à participação nas receitas tributárias – 4.3 Tema financeiro. A importância de seu estudo – 4.4 As fórmulas adotadas pela Constituição brasileira na repartição das receitas tributárias: 4.4.1 Os Estados-membros e a partilha de suas rendas aos Municípios localizados em seus territórios – 4.4.2 O “diferencial de alíquotas” do ICMS e a repartição das receitas tributárias decorrentes deste tributo – 4.4.3 Cautelas constitucionais – 4.5 Breve conclusão. 5. Tributação e defesa do meio ambiente. 6. A tributação no ambiente da “informática na nuvem”. 7. Anotações complementares. 8. Últimas considerações.

1. Considerações gerais

I – A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e do Distrito Federal, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para comprovar a asserção basta uma superficial análise da Lei Maior, que, confirmando o caráter federal do Estado Brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosa e exaustivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas.

Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem-articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer

atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dissensões sejam afinal reconduzidas ao *status quo ante* da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais.

A propósito, é fácil percebermos que, se a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (estes dois últimos também *pessoas políticas*, embora ausentes do *pacto federal*) são, do angulo técnico-jurídico, entidades isônomas (e, por via de consequência, parificadas), a nenhuma delas é dado subjugar a lídima autonomia das demais. Como corolário disto, temos que seus comportamentos, em todas as esferas, devem conformar-se, fielmente, às rígidas molduras traçadas pela Constituição.

Em verdade, a maioria destas ideias já havia tempo eram desenvolvidas no Brasil pelo celebrado jurista e homem público eminente Afonso Arinos de Melo Franco, como nesta passagem que, por vir de molde, merece transcrição:

“Ora, na infinidade de aspectos concretos que pode atingir a Federação, na infinidade de orientações que pode assumir o federalismo, dependentes das circunstâncias peculiares a cada povo, há certos fatores básicos, certos elementos permanentes que poderemos definir como sendo o estabelecimento da coordenação dentro da subordinação; a distribuição de competências autônomas, sob o controle de um poder superior que é o da Constituição; a repartição, enfim, (de poderes) de natureza diversa, ajustados, mas não atritados, harmônicos, mas não reciprocamente invasores, integrados no impulsionamento de um mecanismo composto, mas não atravessados como forças contraditórias que se paralisam ou entorpecem estupidamente.

“Nos casos de Países de Constituição rígida, como se dá entre nós, o problema ainda mais se simplifica. Os limites das competências se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade perfeitamente preceituados.”¹

É, pois, ponto incontestável que no Brasil as competências federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal, com serem reciprocamente autônomas, encontram--se expostas e garantidas no Estatuto Máximo.

II – Acrescentamos que o termo “competência” é equívoco, podendo significar tanto que uma pessoa leva a preceito suas funções (“Fulano é marceneiro de grande competência”) como que determinado órgão ou pessoa, por força de norma constitucional, legal ou infralegal, tem a faculdade – ou, em alguns casos, o dever – de praticar determinado ato jurídico, de modo a criar *direito novo*.² É nessa última

1. Afonso Arinos de Melo Franco, *Estudos de Direito Constitucional*, Rio de Janeiro, Forense, 1957, p. 148.

2. Lucas Bastos Sanches, invocando as lições de Torben Spaak, define juridicamente o termo *competência* como sendo “a possibilidade de um determinado sujeito realizar uma dada atividade, a ser vertida em linguagem e (...) modificar posições legais” (“Competência Tributária e Determinação

acepção, que é empregado nas frases (i) “Conforme dispõe o art. 153, I, da CF, a União tem competência para criar *in abstracto* o imposto sobre a importação”, (ii) “A teor do art. 105, *caput*, do CPC, o advogado, com procuração geral para o foro, outorgada por instrumento público ou particular assinado pela parte, tem competência para praticar determinados atos do processo” e (iii) “O art. 17, § 1º, da Lei paulistana nº 6.989/1966, atribui aos agentes fiscais a competência para recusar o domicílio eleito pelo sujeito passivo, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do imposto predial, relativo aos imóveis urbanos localizados no Município de São Paulo”).

Também a expressão *competência tributária* tem várias acepções, podendo significar (i) a aptidão para legislar sobre tributos e correlatos (*competência legislativa tributária*), (ii) a aptidão para constituir o crédito tributário, por meio do lançamento (*competência administrativa tributária*) e (iii) a aptidão para solucionar, seja na esfera administrativa, seja na judicial, conflitos entre o Fisco e o contribuinte (*competência jurisdicional tributária*).

Muito bem, tomaremos a expressão *competência tributária* na primeira acepção, vale dizer, no sentido de *competência legislativa tributária*.

Posto isso, salientamos, desde logo, que as regras constitucionais que outorgam competências tributárias têm por *destinatário imediato* – para usarmos expressão muito do agrado de Santi Romano – o legislador das várias pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal).

Então, vejamos.

2. Competência tributária

2.1 Introdução

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias.

Em boa técnica, não se deve dizer, portanto, que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela praticamente tudo podia, inclusive em matéria tributária.

Conceitual Especificante”, dissertação de mestrado apresentada, em 2018, no Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da PUC/SP, p. 70).

A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

2.2 A Constituição como a Carta das Competências

As pessoas políticas possuem uma série de competências. Dentre elas, ocupa posição de destaque a competência tributária, que, adiantamos, é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca *respaldo de validade* na própria Constituição.

Assim, ela, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.

Lembramos que algumas normas constitucionais determinam como devem ser elaboradas as normas jurídicas de nível legal e infralegal. É por isso que Tercio Sampaio Ferraz Jr. diz que “a Constituição é a norma das normas” (*norma normarum*).

Como não poderia deixar de ser, também a Constituição brasileira contém normas que disciplinam a produção de outras normas. São as “normas de estrutura”, estudadas por Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*.³ Pertencem a esta categoria as que tratam das competências tributárias, especificando quem pode exercitá-las, “de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais”.⁴ Tais normas autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como a estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos dos contribuintes.

Aqui chegados, é o momento de conceituarmos a competência tributária.

2.3 Conceito

I – Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos.⁵ No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito*

3. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo, Saraiva, 1985, pp. 68-69.

4. Sérgio De La Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 1969, p. 35.

5. Apenas por amor à brevidade, restringimos esse conceito, já que, como veremos mais adiante, a competência tributária também alberga a faculdade de aumentar, diminuir, isentar ou perdoar tributos, de criar obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) e de descrever infrações tributárias, cominando-lhes as respectivas sanções.

passivo, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Tal lei é, no mais das vezes, como vimos em capítulo anterior, *ordinária*. Dizemos *no mais das vezes* porque os *empréstimos compulsórios* (indubitavelmente tributos federais), os *impostos da competência residual da União*, o imposto sobre bens e serviços, a contribuição sobre bens e serviços e as *contribuições sociais que criam novas fontes de custeio da seguridade social* devem ser criados ou aumentados por intermédio de *lei complementar*. É o que prescrevem, respectivamente, os arts. 148; 154, I; 156-A, 195, V; e 195, § 6º, da CF. Também o *imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira*, que desde 31.12.1994 já não existe, precisou ser criado por meio de lei complementar (*ex vi* do art. 2º da EC 3/1993).

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.⁶ Como coro-

6. Conceito semelhante dá-nos Giuliani Fonrouge quando, esforçado nas lições de Berliri, afirma: “(...) o *poder tributário* (*competência tributária*) consiste na faculdade de exigir tributos (ou estabelecer isenções), ou seja, no poder de sancionar ‘normas jurídicas das quais deriva ou pode derivar, a cargo de determinados indivíduos ou categorias de indivíduos, a obrigação de pagar um imposto ou de respeitar um limite tributário’. É, em suma, o poder de gravar” (*Conceitos de Direito Tributário*, trad. de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, São Paulo, Lael, 1973, p. 37 – esclarecemos no primeiro parêntese).

Cômpar no mesmo pensamento, Narciso Amorós Rica preleciona: “Usualmente, a expressão ‘poder tributário’ (*competência tributária*) significa a faculdade ou a possibilidade jurídica de o Estado exigir contribuições (*tributos*) das pessoas ou bens que se achem dentro de suas fronteiras ou limites territoriais” (*Derecho Tributario*, 2ª ed., Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 158 – traduzimos e esclarecemos).

Sainz de Bujanda, conhecido autor de vários e estimáveis trabalhos jurídicos, é igualmente do mesmo parecer: “O poder tributário (*competência tributária*) refere-se aos entes públicos que estão facultados a estabelecer tributos, vale dizer, a editar normas tributárias” (“Poder financeiro”, in *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2º, Universidade de Madri, Seção de Publicações e Intercâmbio, 1967, p. 5 – traduzimos e esclarecemos).

De seu turno, Paulo de Barros Carvalho observa, de modo lacônico, porém preciso, que competência tributária é “a prerrogativa de legislar sobre matéria tributária, labor que pressupõe a existência de um corpo legislativo, representativo e próprio” (*A Regra-Matriz do ICM*, tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 25). Em trabalho mais recente, o mesmo autor acrescenta:

“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. (...).

“No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contempla 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 faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (*Curso de Direito Tributário*, cit., 1985, pp. 116-117).

Héctor B. Villegas, com sua prodigiosa pena, não se desdenha de falar do mesmo jeito: “A competência tributária é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento

lário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

II – Por aí se vê que, num primeiro momento, a competência tributária traduz--se numa autorização constitucional para criar *in abstracto* prestações pecuniárias compulsórias. É exercitada *in concreto* num segundo momento, ou seja, quando a pessoa política que a detém expede a lei que aponta os precitados *elementos essenciais* do tributo.

Sublinhamos que, neste passo, estamos a aludir à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. Conforme já consignamos, o exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que flui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.

III – Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, editem normas jurídicas criando, *in abstracto*, tributos.

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas 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, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. Pode, finalmente, criar obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários), em ordem a facilitar o funcionamento do sistema arrecadatório.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remiti-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Evidentemente, a competência tributária traz à sirga a competência administrativa para, por meio de decretos, instruções, portarias, atos administrativos etc., bem aplicar as leis que tratam do assunto.

IV – Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem a alienar, nem a ela renunciar. Admite-se, todavia, que deixe de exercitá-la, que a exercite apenas em parte ou que, depois de exercitá-la,

será exigido das pessoas submetidas a sua soberania” (*Curso de Direito Tributário*, trad. de Roque Antonio Carrazza, São Paulo, Ed. RT, 1980, p. 82).

Portanto, como todos consentem, competência tributária é a possibilidade de criar tributos e correlatos, ou seja, de inovar a ordem jurídica, expedindo regras tributárias; em suma, de criar, nessa matéria, direito *ex novo*.

venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo, evidentemente, com apoio em *lei*.

V – Resulta do exposto que a competência tributária se situa no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.⁷ Deveras, o tributo só vai irromper, *in concreto*, quando, tendo uma lei traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, verifica-se, no mundo fenomênico, o fato imponível (fato gerador *in concreto*). Pois bem, a competência tributária, como vimos, é exatamente a faculdade de editar esta lei, criando, *in abstracto*, o tributo.⁸ 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*).

VI – Portanto, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar, aumentar, diminuir, isentar etc., tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – acrescentamos – de modo inalterável. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.

VII – Anotamos, igualmente, que a Constituição, ao mesmo tempo em que atribui a uma pessoa política a competência para tributar, limita seu exercício, com bem o percebeu Humberto Ávila, *verbis*: “As regras de competência não apenas são qualificadas como regras que instituem uma faculdade, isto é, uma autorização para determinada autoridade (ente federado) exercer determinado poder ou competência (instituir um tributo) por meio de determinado procedimento (procedimento legislativo), que culmina com a prática de determinado ato normativo (promulgação) e a instituição de determinada fonte normativa (lei ordinária ou lei complementar),

7. Renato Alessi, em obra de largo fôlego, foi, ao parecer, o primeiro jurista a colocar esta questão nos devidos termos. Ouçamo-lo: “A potestade (*potestà*) tributária pode ser considerada debaixo de dois distintos planos jurídicos, cada um dando lugar a institutos e situações diversos: a) acima de tudo pode ser considerada num plano abstrato, em relação a uma coletividade de sujeitos indeterminados, em cujos confrontos ela se realiza: ora, levando-se em conta que, neste plano abstrato, ‘pagamento coativo’ (*prelievo coativo*) significa simplesmente ‘instituição abstrata de um tributo’, a realização da potestade tributária aqui significa apenas a emanação de normas jurídicas com base nas quais são instituídos os vários tributos; aqui, a potestade tributária realiza-se, portanto, mediante atos com valor normativo, direcionados à constituição do ordenamento jurídico tributário. Acerca deste plano abstrato temos, pois, aqui, aquela que podemos denominar potestade tributária *primária*, diversa daquela *complementar* da primeira, que, em seguida, focaremos; b) a potestade tributária pode, também, ser considerada sob uma perspectiva concreta, em relação a determinados membros da coletividade; aqui, ‘pagamento coativo’ significa ‘tributo *in concreto*’, aplicação concreta da norma que institui o tributo em abstrato; aqui, pois, a potestade tributária realiza-se em *atividade de caráter administrativo*, direcionada a obter, com a atuação concreta do comando abstrato normativo, a passagem material da quota de riqueza privada à qual o comando legislativo se refere. Debajo deste perfil e sobre este plano concreto podemos falar em potestade tributária *complementar*, meio de atuação da supradita competência tributária” (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Turim, UTET, s/d, p. 29. Traduzimos e esclarecemos – os grifos são do autor).

8. Estamos aqui tratando da “emanação de normas jurídicas tributárias” (Hensel), isto é, do exercício da função legislativa, *que cria tributos*, e não da *cobrança de tributos* (função administrativa que pode ser desempenhada, no Brasil, até por pessoas privadas, desde que obedecidos certos requisitos).

como ocorre noutros sistemas. As regras previstas pela Constituição de 1988 devem ser qualificadas como regras que estabelecem proibições (ou comandos para não agir de determinado modo), na medida em que, ao preverem, expressamente ou por implicação lógica, determinados aspectos das hipóteses de incidência e das consequências (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos), proíbem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos”.⁹

A estas judiciosas ponderações permitimo-nos acrescentar que há normas constitucionais que proíbem tributar, ou seja, que vedam o exercício da competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou situações. São as normas que veiculam imunidades tributárias,¹⁰ como, por exemplo, as que impedem que o imposto sobre a renda alcance os acréscimos patrimoniais obtidos pelos templos de qualquer culto (cf. art. 150, VI, “b”, da CF) ou pelas instituições de assistência social sem fins lucrativos (cf. art. 150, VI, “c”, da CF).

VIII – Também não sufragamos a tese, recentemente abraçada por ministros do STF, no sentido de que os conceitos constitucionais que delimitam competências tributárias (serviço, mercadoria, faturamento, folha de salários, renda etc.) podem ser flexibilizados, em nome da evolução social e técnica.¹¹ Isso porque, a nosso sentir, justamente eles é que conferem aos contribuintes a segurança e a certeza de que serão adequadamente tributados, vale dizer, de acordo com os desígnios do constituinte originário.

2.4 O exercício da competência tributária

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, cede passo à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária.¹²

9. Humberto Ávila, *Competências Tributárias: um Ensaio sobre a Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito*, São Paulo, Malheiros Editores, 2018, p. 34.

10. V., *infra*, cap. IX.

11. Foi o que se deu no julgamento do RE 651.703 (rel. Min. Luiz Fux, j. 29.9.2016, DJe 26.4.2017), em que se decidiu pela incidência do ISS sobre “serviços” de operadoras de planos de saúde, ao argumento de que este conceito não pode mais corresponder ao consagrado no direito civil.

O mesmo ocorreu no julgamento das ADI 5659 e 1945, em que a maioria dos Ministros do STF decidiu que o ISS incide tanto no fornecimento personalizado, por meio do comércio eletrônico direto, quanto no licenciamento ou na cessão do direito de uso de *softwares*.

“Dilargaram”, portanto, o conceito constitucional de serviço, de modo a nele acomodar uma execução de obrigações de dar, que, *s.m.j.*, somente poderiam ser tributadas pela União, com base no disposto no art. 154, I, da CF.

12. São de Dino Jarach as seguintes colocações: “O poder estatal se esgota no momento em que o Poder Legislativo, portador do dito poder, em virtude de princípios constitucionais que o atri-

2.5 A competência tributária e seus limites jurídicos

I – Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercer a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos indubitável 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.

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação. Guiam a ação estatal de tributar, que só será válida se observar todos eles. Exemplificando, o tributo só será válido se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado); se esta lei atender ao princípio da igualdade; se esta lei for irretroativa; se esta lei estiver dentro do campo tributário da pessoa política que a editou; se esta lei observar o princípio da anterioridade; e assim avante.

Também a norma constitucional que proíbe “utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes.

Além disso, a pessoa política, ao exercer sua competência tributária, é obrigada 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.

Saliente-se, ainda, que 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”.

II – Sempre a propósito, o exercício da competência tributária não pode inibir o exercício de direitos fundamentais (direito à saúde, direito à educação, direito a um meio ambiente ecologicamente correto etc.). É o que, com toda a propriedade, Regina Helena Costa chama de “princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação”, *verbis*:

buem, baixa as normas substantivas que estabelecem os supostos objetivos e subjetivos da obrigação tributária. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos” (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, p. 24 – traduzimos).

“Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

“Em outras palavras: se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.”¹³

A mesma jurista observa que este princípio, além de projetar seus efeitos no próprio texto constitucional (v.g., quando consagra as *imunidades tributárias*), “endereço-se também ao *legislador infraconstitucional*, que, ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais”,¹⁴ e, até, à Administração Fazendária, que, a pretexto de exercer sua função regulamentar, está juridicamente impedida de lanhá-lo.

III – Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada.

Ilimitada, de resto, não é nem mesmo a autonomia das pessoas políticas, que encontra na competência tributária uma das mais salientes manifestações.

IV – Com tais assertos, estamos acolhendo as lições clássicas de Albert Hensel, para quem “cada norma jurídica tributária deve respeitar as limitações jurídicas fixadas na Constituição, como lei suprema”.¹⁵ É o caso de aqui repetirmos que a Lei Maior Tributária – pelo menos no Brasil – é a Constituição.

2.6 A competência tributária e o estado de sujeição dos contribuintes

A competência tributária, quando adequadamente exercitada, vale dizer, quando exercitada com estrita observância dos princípios e normas constitucionais que pauparam a criação, *in abstracto*, de tributos, faz nascer, para os virtuais contribuintes, um *estado genérico de sujeição*, consistente na impossibilidade de se subtraírem à sua esfera de influência.¹⁶ Melhor dizendo, se vierem a ficar na situação hipotetizada na norma jurídica tributária, não têm como afastar a exação.

13. Regina Helena Costa, “Tributação e direitos fundamentais: uma visão contemporânea”, in Fernanda Drummond Parisi, Heleno Taveira Torres e José Eduardo Soares de Melo (coords.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, vol. 1, São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 239.

14. Idem, p. 240.

15. Albert Hensel, *Diritto Tributario*, trad. italiana de Dino Jarach, Milão, Giuffrè, 1956, p. 51 (traduzimos o trecho para o português).

16. Dino Jarach, a propósito, averba: “(...) a soberania não é um elemento da relação fiscal porque não é senão a qualidade ou, melhor dizendo, o poder em virtude do qual o Estado pode criar a lei, em particular a lei tributária, atribuindo-se uma pretensão quando se realize o pressuposto de fato, quer dizer, quando nasça concretamente a relação tributária; a soberania não corresponde senão o ‘status’ de sujeição dos cidadãos e dos súditos e dos estrangeiros que se encontrem dentro da soberania ter-

Em resumo, o que queremos expressar, neste item, é que a pessoa política, titular da competência tributária, tem o direito de obrigar terceiros, mesmo sem seu consentimento, a lhe pagarem tributos (quando, evidentemente, realizarem o fato imponible).

2.7 *Os titulares da competência tributária*

I – Têm competência tributária, no Brasil, as *pessoas políticas*, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.¹⁷ Só as pessoas políticas? Só as pessoas políticas. Por quê? Porque só elas possuem Legislativo com representação própria.¹⁸ E, como já demonstramos, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos. Anotamos, 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 e contribuição de melhoria).

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. Por outro giro verbal, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam, da Constituição, um campo tributável próprio. Com isso, subtraiu do legislador de cada pessoa política a possibilidade de livremente definir o alcance das *normas jurídicas* criadoras *in abstracto* de tributos (*normas jurídicas tributárias*).

A importância do assunto avulta na medida em que a Constituição, ao demarcar as competências tributárias, também indicou 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

ritorial. Este *status* significa uma submissão às leis do Estado, em particular às leis tributárias, porém não constitui um dever fiscal abstrato” (*El Hecho Imponible*, 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971 – traduzimos e grifamos).

17. Conforme já vimos (Título I, item 11 do cap. IV, “Autonomia Municipal e Tributação”), o Distrito Federal, desde a entrada em vigor da atual Constituição, deixou de ser a simples sede administrativa da União, para se tornar uma verdadeira *pessoa política*, com Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, competência tributária e *poder constituinte decorrente* próprios.

18. Não gozavam de competência tributária, no Brasil, os Territórios Federais, justamente porque não eram dotados de Poder Legislativo próprio. Deveras, legislava, para os Territórios Federais, o Congresso Nacional. Era ele, consoante preceituavam o art. 33 e seus §§ da CF, que podia expedir as regras jurídicas relativas à organização administrativa e judiciária dos Territórios.

Paulo de Barros Carvalho, a respeito, ensinava: “Ora, se assim é, não há falar-se em competência tributária de tais pessoas de direito público, visto que não reúnem os atributos imanentes à possibilidade de criar normas jurídicas, por atividade de órgão legislativo de representação própria. Não extrapassam da condição de sujeitos ativos de vínculos jurídico-tributários, postos nessa contingência mercê de expediente legatário da capacidade ativa, por parte da pessoa titular da competência” (*A Regra-Matriz* ..., cit., pp. 25-26).

Com o advento da Constituição Federal, os Territórios Federais deixaram de existir, embora ela permita que venham criados, observadas certas condições.

comunicação, prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, prestar serviços de outras naturezas etc.).¹⁹

II – Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a *isonomia* das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa.²⁰ Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposse de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.²¹

Ora, tal ocorreria, fatalmente, se a pessoa política, de moto próprio, alargasse o *conteúdo semântico mínimo* dos tributos de sua competência, para alcançar, total ou parcialmente, outros *standards*, constitucionalmente atribuídos a pessoas políticas diversas. Nessa medida, por exemplo, o conceito “operações relativas à circulação de mercadorias” (aspecto material do ICMS, tributo de competência dos Estados-membros) não pode ser alargado para alcançar os “serviços de qualquer natureza” (aspecto material do ISS, tributo de competência dos Municípios), ainda que prestados mediante o fornecimento de materiais.

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 – e assim avante.²²

III – Com tais assertivas, sempre mais resulta claro que *competência tributária*, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos nas normas infraconstitucionais (que Massimo Severo Giannini chama de “normas subprimárias”), diretrizes a seguir sobre a criação, *in abstracto*, de tributos. Neste setor, elas, quando muito, explicitam o que, porventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo lhe podem agregar ou subtrair.

19. 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.

20. Entendemos por *autonomia financeira* o conjunto de meios, tributários ou orçamentários, que levam a pessoa política a obter os recursos com os quais garantirá as demais autonomias (autonomia política, autonomia administrativa e autonomia legislativa).

21. 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. De fato, um tributo criado *in abstracto* fora de sua *regra-matriz* é – permitimo-nos insistir – inconstitucional, justamente por assumir feições confiscatórias e, em consequência, afrontar o direito de propriedade.

22. Não é dado ao aplicador da legislação da pessoa política “A” alargar o *conteúdo semântico mínimo* do tributo, plasmado na Lei Maior, para alcançar, total ou parcialmente, outros *standards*, constitucionalmente atribuídos a pessoas políticas diversas.

Em decorrência, as normas constitucionais que tratam do assunto autorizam as pessoas políticas a instituir legislativamente certos tributos (*competência material*), obedecidos determinados procedimentos (*competência formal*).

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 e principalmente em matéria tributária.

2.8 A competência tributária e a criação de tributos

A Carta Suprema não criou tributos.

Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o *poder constituinte* é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência.

A este respeito, novas ponderações se fazem necessárias.

Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a *norma-padrão de incidência* de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isto só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes, não. Com base apenas na Constituição, ninguém poderá ser compelido a desembolsar, a título de tributo, somas de dinheiro, em favor do Fisco ou de quem o represente. Logo, neste sentido, a Constituição não criou tributos, assim como, mal comparando, não criou penas, só porque autorizou o legislador nacional a cuidar do assunto (art. 22, I).

É evidente que a lei ordinária que cria, *in abstracto*, o tributo (como a que descreve os crimes, cominando-lhes as penas cabíveis) só é lúdica na medida em que consoa com os superiores preceitos constitucionais, máxime com a *norma-padrão de incidência* de cada uma das exações. Mas, daí a entendermos que o tributo nasce no seio da própria Constituição, vai uma distância insuperável.

O acatado jurista Souto Maior Borges, porém, partindo da premissa de que toda norma jurídica encontra seu fundamento último de validade nas normas constitucionais, conclui que a criação do tributo se opera no próprio Estatuto Supremo. Para melhor captarmos o pensamento deste mestre, reproduzamos suas palavras:

“Uma visão dinâmica, e não estática, do sistema constitucional tributário porá a descoberto que o processo de instituição (criação) do tributo, iniciado com a outorga constitucional da competência tributária, se integra, observadas as respectivas com-

petências, com a superveniência das leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos normativos.

“O insuficiente não é, em tal caso, equiparável ao inexistente. O tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente, embora a sua estruturação postule a superveniência da legislação integrativa.

“A lei complementar, quer seja, em hipótese, lei sobre leis de tributação, constituída por normas de sobredireito tributário (...), quer por normas inseridas em campos irreduzivelmente exclusivos (...) configura outro momento nesse processo, dinâmico e interdependente, de instituição do tributo. A integração desse vir a ser normativo dar-se-á posteriormente com a edição da lei ordinária, lei tributária material, editada pela União, Estado-membro ou Município.

“É tão despropositado sustentar que a Constituição não ‘cria’ o tributo, porque apenas, dada a índole e a função peculiares das normas constitucionais, não esgota a disciplina normativa ou, melhor dito, o regime jurídico do tributo (que é constitucional e infraconstitucional, ao mesmo tempo), quanto seria, invertendo o raciocínio, afirmar que a lei ordinária não ‘cria’ o tributo, porque, sem outorga constitucional, a competência tributária não existe e muito menos a função legislativa no âmbito tributário pode ser exercida. Sob qualquer ângulo e na extremidade de qualquer desses dois argumentos a crítica revela a sua precariedade e a insuficiência teórica do cânone doutrinário da separação absoluta entre a competência para tributar e a instituição do tributo em lei.”²³

A esta argumentação, Paulo de Barros Carvalho, jurista de igual autoridade, opôs formal contradição. Eis seu abalizado parecer:

“A redução ao absurdo, muito empregada em teoremas matemáticos, exhibe, com forte conotação, todo o desconcerto da tese [*de Souto Maior Borges*].

“Realmente, se atinarmos à circunstância de que as chamadas normas individuais se compõem na conformidade de outras regras que lhes são superiores, e estas em outras, sempre na procura do abrigo final, situado no ápice da pirâmide, verificaremos, por certo, que a sentença judicial só será válida se mantiver consonância com um ou mais dos supernos mandamentos inscritos na Constituição. Isso não justifica asseverar que é o legislador constitucional que cria a sentença. De modo idêntico, dessumiríamos que o ato jurídico-administrativo do lançamento é obra do constituinte, responsável integral por todas as realidades do direito positivo.”²⁴

Estamos de pleno acordo com este credenciado magistério. Tanto no referente aos impostos, como às taxas e à contribuição de melhoria, a Lei Maior limitou-se a atribuir competências à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Tais exações, porém, só surgirão, *in abstracto*, quando editada, por meio de lei, a *norma jurídica tributária* e, *in concreto*, quando acontecer, no mundo físico, o *fato impositivo*.

23. José Souto Maior Borges, “A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços”, in *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* 10/26-27, Ano I, agosto/1976.

24. Paulo de Barros Carvalho, *A Regra-Matriz ...*, cit., pp. 20-21 (esclarecemos nos colchetes).

2.9 Questões conexas

I – A Constituição da República demarcou as competências tributárias da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, restringindo ao máximo para o legislador de cada uma destas pessoas políticas a possibilidade de livremente vir a definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas que se ocupam com os elementos essenciais dos tributos.

Entretanto, a pessoa política competente para tributar pode, igualmente, conforme o magistério credenciado de Aliomar Baleeiro, regular “(...) a época e forma do pagamento (do tributo), a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar etc.”.²⁵ Neste ponto, “(...) não há outras limitações ao legislador, senão aquelas de ordem constitucional”.²⁶

II – Sobremais, à pessoa política autorizada pela Constituição a tributar é dado instituir *deveres instrumentais tributários* (“obrigações acessórias”). A respeito, tivemos a oportunidade de escrever: “Pode (a pessoa política) também estabelecer deveres instrumentais, que, naturalmente, só vão incidir sobre as pessoas relacionadas, de algum modo, com as exações da competência privativa do ente político que as editou. A título de exemplo, não pode a União, pelo seu Legislativo, dar à publicidade, validamente, deveres instrumentais que pretendam disciplinar, para os contribuintes dos Estados e os entes que com estes contribuintes convivem, salvo a própria União, o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (e serviços). Neste caso, a qualquer destinatário da lei é dado insurgir-se contra a medida, que lhe cria óbices que só os Estados poderiam lhe impor”.²⁷

III – A pessoa política titular da competência tributária pode, outrossim, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis. Este é um assunto que interessa ao direito tributário penal, motivo por que nos limitaremos a este rápido registro.

IV – Julgamos oportuno anotar, por fim, que: a) as normas constitucionais que outorgam competências tributárias têm eficácia plena e aplicabilidade imediata (José Afonso da Silva);²⁸ e b) a competência tributária, a exemplo da personalidade, inadmite gradações: ou se tem ou se não tem.²⁹

25. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário* ..., cit., p. 72.

26. Idem, ibidem, p. 72.

27. Roque Carrazza, *O Regulamento* ..., cit., p. 34.

28. São de Paulo de Barros Carvalho estas lições: “As prescrições que atribuem competências, sejam ou não de índole tributária, têm sido consideradas como exemplos de normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Tudo porque, envolvendo a forma de meras autorizações ou concedendo faculdades legislativas a propósito de certas matérias, estariam, na verdade, tolhendo outros órgãos ou delimitando o campo de ação de outras entidades, no sentido de dispor sobre o assunto, ao tempo em que determinam o preciso conteúdo a pretexto do qual o ser investido da competência haverá de desenvolver sua atividade, sempre que acontecidos ou suportes fácticos previstos” (*A Regra-Matriz* ..., cit., pp. 32-33).

29. Em obra marcada pela originalidade, José Souto Maior Borges averba: “Ninguém é mais competente ou menos competente. Ou se é competente, ou não. O conceito de competência não comporta graduação, assim como, por exemplo, o conceito de personalidade, que é um *quid* (pessoa, se é ou não, radicalmente) e diversamente do conceito de capacidade, que é um *quantum*, comportando

2.10 Competência tributária e os “arquétipos” dos tributos

I – A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*,³⁰ a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição.³¹ O legislador (federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal), enquanto cria tributos, não pode fugir destes arquétipos constitucionais.

graduação” (“A fixação em lei complementar ...”, cit., *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* 10/27).

30. A expressão “arquétipo genérico”, que muitos utilizam, envolve uma *contradictio in terminis*. De fato, o termo “arquétipo” encerra a ideia de “genérico”, não sendo logicamente possível conceber-se um “arquétipo particular”.

31. Isto vale, inclusive, para a base de cálculo e a alíquota de cada tributo, que também encontram seus paradigmas na Constituição Federal.

O *tipo tributário* é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da *hipótese de incidência* e da *base de cálculo* da exação.

Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as *bases de cálculo “in abstracto” possíveis* dos vários tributos federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal. Melhor esclarecendo, se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v.g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo, uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.

Já, 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 (art. 150, IV, da CF), aguilhoando, deste modo, o direito de propriedade (arts. 5º, XXII, e 170, II, da CF).

Ademais, em relação aos impostos, deverá tornar efetiva a exigência contida no art. 145, § 1º, da CF (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...”).

Aprofundando um pouco o assunto, também a alíquota do tributo deve ser minuciosamente apon-tada na lei da pessoa política competente. É o que, aliás, sustenta Aires Barreto: “Em outras palavras, a alíquota deverá estar indicada na lei criadora do tributo (...). Deve ser possível, ao obrigado, encontrar, de modo expreso em lei, a alíquota. É em lei que se deverá encontrar a expressa solução de que alíquota aplicar sobre a base de cálculo (para, concretamente, permitir a sua multiplicação sobre a base calculada)” (*Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, São Paulo, Ed. RT, 1987, pp. 50-51).

A alíquota, em suma, é um dos elementos essenciais do tributo, sem a qual não será possível determinar o *quantum debeatur*, razão por que deve sempre estar prevista em *lei formal*.

A respeito, Geraldo Ataliba, como de hábito, pontifica: “Não basta, para a fixação do *quantum debeatur*, a indicação legal da base imponible. Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária. A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota. O *objeto de cada obrigação tributária (individual e concreta)* é o *pagamento*