



ENCICLOPÉDIA SARAIVA DO DIREITO

Edição Comemorativa do Sesquicentenário
da Fundação dos Cursos Jurídicos no Brasil

Idealização,
Planejamento e Coordenação do
Prof. R. LIMONGI FRANÇA

Da Academia Brasileira de
Letras Jurídicas

69

servícia
(direito civil)
sociedade anônima

edicao **SARAIVA**

1914 - 1982

E46
v.1-

Enciclopédia Saraiva do Direito / coordenação do Prof. R. Limongi
França. — São Paulo : Saraiva, 1977-

Edição comemorativa do Sesquicentenário da Fundação dos Cursos
Jurídicos no Brasil, 1827-1977.

1. Direito — Enciclopédias I. França, Rubens Limongi, 1927-

79-0646

CDU-34(03)

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito : Enciclopédias 34(03)

2795



SARAIVA S.A. — Livres Editores

Belo Horizonte — MG

R. Célia de Souza, 571 — Bairro Sagrada Família — Tels.: (031) 461-9962 e 461-9995

Curitiba — PR

R. Princesa Isabel, 1555 — Bigorriho — Tels.: (041) 234-2622 e 234-2731

Porto Alegre — RS

Av. Chicago, 307 — Floresta — Tels.: (0512) 43-2986 e 43-1467

Rio de Janeiro — RJ

Av. Marechal Rondon, 2231 — Tels.: (021) 201-7149 e 261-4811

São Paulo — SP

Av. Marquês de São Vicente, 1697 — Tel.: (011) 826-8422

Referiu-se a Const. Federal à superveniência de lei complementar, estabelecendo *normas gerais de direito tributário* (v.), dispondo sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.

E assim foi elaborado o CTN — Lei n. 5.172, de 25-10-1966 —, para estabelecer as normas gerais de direito tributário.

O Livro Primeiro do CTN é precisamente sobre o sistema tributário nacional e tem 94 artigos (arts. 2.º a 95 inclusive).

O art. 2.º declara que o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Em. Const. n. 18/65, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

No art. 3.º acha-se a clássica definição de tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No art. 5.º indica-se a espécie dos tributos previstos no sistema: *impostos, taxas e contribuições de melhoria*.

Após ditar normas sobre *competência tributária* (v.), no art. 16 o CTN define imposto:

“É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade

estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Ao depois, são indicados os tipos de impostos de competência da União, Estados e Municípios.

No art. 77, o CTN declara que as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

E no art. 81 determina o CTN que a contribuição de melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Dávio A. Prado Zarzana

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Discriminação constitucional de rendas. 3. Limitações da competência tributária. 3.1. Legalidade. 3.2. Anterioridade da lei ao exercício de cobrança. 3.3. Liberdade de tráfico. 3.4. Imunidades. 3.4.1. Imunidades recíprocas. 3.4.2. Imunidade dos templos. 3.4.3. Imunidade dos partidos políticos e instituições de educação ou de assistência social. 3.4.4. Imunidade do livro, jornal e periódico. 3.5. Limitações especiais. 4. Classificação dos impostos. 4.1. Competência residual. 5. Tributos vinculados.

1. Introdução

Como esclarece Paulo Bonavides, sistema, que é palavra grega,

"originariamente significa reunião, conjunto ou todo. Esse sentido se ampliou porém de tal modo que por sistema veio a entender-se, a seguir, o conjunto organizado de partes, relacionadas entre si e postas em mútua dependência" ¹.

Não obstante as veementes objeções de Geraldo Ataliba ², parece-nos que no Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Em. Const. n. 18, de 1965. É certo que o atual sistema tributário brasileiro coloca os Estados-membros e os municípios em plano de considerável inferioridade, sendo mesmo razoável afirmar-se, com Ataliba ³, que a Emenda n. 18 aboliu, por via indireta, a própria Federação. Deve ser lembrada, porém, a distinção que há entre *sistema tributário* e *discriminação de rendas* ⁴. Esta é apenas um aspecto daquele.

Os sistemas tributários podem ser: a) rígidos e flexíveis; e b) racionais e históricos. Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema; flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas. Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela ciência das finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos; históricos são aqueles "cujos tributos, na maior parte, foram instituídos de forma empírica, sem

um plano prévio de sistematização. Para Schömlers, citado por Amílcar de Araújo Falcão, 'os sistemas tributários de formação histórica oferecem o aspecto de camadas geológicas, em que os novos tributos se vão amontoando sobre as velhas formas tributárias e assim distribuindo-se pelas unidades titulares de sujeição ativa fiscal do Estado'. O sistema tributário brasileiro, antes da reforma de 1965, já referida, podia ser classificado como do tipo histórico. Nesse sistema, grande parte dos tributos foi instituída com objetivos predominantemente fiscais, sem a preocupação da harmonia do conjunto e sem o prévio estudo de seus efeitos sobre a vida econômica e social" ⁵.

O sistema tributário brasileiro é racional. Foi planejado. E é rígido. Está consubstanciado na própria Const. Federal, onde se encontram todas as suas regras básicas ⁶.

2. Discriminação constitucional de rendas

Organizado juridicamente sob a forma federativa, o Estado brasileiro tem como aspecto fundamental de seu sistema tributário a divisão das rendas tributárias, na qual se leva em conta também a autonomia conferida aos Municípios. Essa divisão é feita mediante as técnicas de atribuição de competência e distribuição de receitas. Ambas se incluem no conceito de discriminação constitucional de rendas. Atribuição de competência é partilha do próprio poder de tributar, pela qual cada entidade de direito público, integrante da Federação, fica com uma par-

cela do poder tributário, podendo, assim, instituir seus próprios tributos. Já a distribuição de receita é a partilha do produto da arrecadação do tributo.

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Const. Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o que estabelece o CTN (art. 6.º). Isto significa dizer que a Const. Federal, atribuindo aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, p. ex., com o ICM, está também dando a estes plena competência para legislar a respeito. Mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Const. Federal e nas Constituições dos Estados. Em se tratando do Distrito Federal, ou de Municípios, devem ser também observadas as limitações contidas nas respectivas leis orgânicas.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão ainda obrigados à observância das *normas gerais de direito tributário* que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 18, § 1.º, da Const. Federal. Aliás, o próprio legislador federal está adstrito às estipulações das leis complementares, não as podendo revogar, a não ser mediante lei complementar.

O CTN, embora tenha sido votado como lei ordinária porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser legitimamente alterado mediante lei

complementar. É que regula matéria prevista na vigente Constituição como privativa de lei complementar (Const. Federal, art. 18, § 1.º).

A distribuição da receita não afeta a competência. Os tributos, cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público, não deixam, por isto, de pertencer à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (CTN, art. 6.º, parágrafo único). O ICM, p. ex., é da competência dos Estados, sendo destes, portanto, a competência para legislar a respeito, embora 20% (vinte por cento) da arrecadação desse tributo seja destinada aos Municípios.

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Mas pode delegar, a outra pessoa jurídica de direito público, as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, em matéria tributária (CTN, art. 7.º).

O art. 18, § 3.º, da Const. Federal de 1946, ao qual faz referência o art. 7.º do CTN, estipulava que, "mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo as necessárias despesas". A disposição constitucional

de então, como se vê, dava apoio à ressalva contida no art. 7.º do CTN, admitindo a delegação de funções de administração tributária. Era, aliás, bastante ampla, não se restringindo ao campo da atividade de administração tributária.

A Constituição em vigor não reproduz a regra do art. 18, § 3.º, da Carta de 1946. Todavia, a ressalva do art. 7.º do CTN não é contrária a qualquer de seus dispositivos, continuando, portanto, plenamente eficaz.

A regra da indelegabilidade da competência tributária, contida no art. 7.º do CTN, sofre hoje a exceção admitida expressamente pela Const. Federal, em seu art. 21, § 5.º, onde está dito que a União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Só há indelegabilidade, portanto, em relação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, não relativamente à União, que pode delegar o exercício supletivo de sua competência tributária.

Mesmo em relação à União Federal, porém, não pode haver delegação de toda a competência tributária. Só o exercício supletivo desta é delegável. Por *exercício supletivo* se há de entender o exercício da competência que não tenha sido exercitada pela União. E a delegação há de ser expressa. Não basta que a União se abstenha de instituir determinado tributo de sua competência para que se tenha como delegado, nesta parte, o exercício desta. Continua em vigor e plenamente eficaz a estipulação do art. 8.º do CTN, pela

qual o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído⁷.

Como já foi dito acima, a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, em matéria tributária, não constitui delegação de competência. Tal atribuição, que pode ser a qualquer tempo revogada, compreende as garantias e os privilégios processuais da entidade que a efetua (CTN, art. 7.º, §§ 1.º e 2.º).

Não constitui delegação de competência tributária o cometimento, a pessoa de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7.º, § 3.º). Simples função de caixa, que hoje é atribuída aos estabelecimentos bancários.

Em resumo, tem-se que: a) a competência tributária é, em princípio, indelegável, mas a União pode delegar o exercício supletivo da sua aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito público; c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.

A distribuição das receitas tributárias está prevista nos arts. 25 e 26 da Const. Federal. Deixamos de examinar, aqui, essas normas, porque as consideramos estranhas ao objeto do direito tributário. Não

dizem respeito à relação de tributação⁸.

É certo que o estudo do sistema tributário nacional pode ser feito com incursões no direito financeiro, e até na ciência das finanças. Mas não é este o nosso propósito. Preferimos uma abordagem restrita ao campo específico do direito tributário.

3. Limitações da competência tributária

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Melhor talvez seja falar-se em limitações ao *poder de tributar*, porquanto a competência tributária, já por ser *competência*, e não *poder*, é juridicamente limitada.

Entende-se como limitação ao poder tributário toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. A Const. Federal estabelece tais restrições em seus arts. 19 e 20, determinando, outrossim, no § 1.º do art. 18, que a lei complementar regulará as limitações constitucionais do poder de tributar. O CTN as regula em seus arts. 9.º a 15, em face dos quais destacamos:

3.1. Legalidade

Os princípios jurídicos da tributação, como se vê, funcionam como limitações ao poder de tributar. Assim, o *princípio da legalidade*, certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem ou aumentem tributos sem que a *lei* o estabeleça. Só mediante *lei* é possível a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito. Mas essa regra só é absoluta no que se refere à criação dos tributos. No que se refere à majoração, ela admite exceções. Assim é que os impostos de importação, de exportação, o IPI, o imposto sobre operações financeiras, o de transportes, o imposto lançado por motivo de guerra, e outros que a lei complementar indicar podem ser elevados, até os limites fixados na lei, mediante atos do Poder Executivo (Const. Federal, arts. 19, I; 21, I, II e V; 153, § 29, com redação dada a este último pela Emenda n. 8/77; CTN, art. 9.º, I).

3.2. Anterioridade da lei ao exercício de cobrança

Também não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar tributos com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que correspondam. Não apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda, como diz o art. 9.º, II, do CTN, mas qualquer tributo, com as ressalvas acima apontadas (Const. Federal, art. 153, § 29).

3.3. Liberdade de tráfego

Não podem os titulares de competência tributária estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (Const. Federal, art. 20, III, e CTN, art. 9.º, III). Isto não significa devam ser as operações interestaduais imunes a qualquer tributação. O que não pode haver é agravamento do ônus tributário pelo fato de ser interestadual, ou intermunicipal, a operação.

A propósito, é interessante a hipótese do imposto federal sobre serviço de transportes, que pode parecer um ônus tributário restritivo do tráfego intermunicipal. Na verdade, porém, não o é, como demonstramos ao estudar o mencionado imposto⁹.

3.4. Imunidades

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

A imunidade refere-se a impostos. Não a tributos. Note-se a diferença.

O art. 19, III, da Const. Federal em vigor, diz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão.

3.4.1. Imunidades recíprocas.

A primeira das imunidades acima enumeradas é a denominada *recíproca*. As entidades políticas integrantes da federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias. Já na vigência da Constituição de 1946 entendia-se implícita a imunidade das autarquias, mas o assunto ensejou grande controvérsia. Na vigente Constituição, todavia, há regra expressa no sentido de que a imunidade em questão é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda (art. 19, § 1.º).

A explicitação relativa ao promitente comprador de imóveis também se fez necessária para afastar divergências. Houve quem sustentasse que o imóvel objeto de promessa de compra e venda, continuando como propriedade do promitente vendedor, integrando, pois, seu patrimônio, não podia ser tributado, porque imune. Mas

a tese na verdade era improcedente. Os efeitos da promessa de compra e venda, no direito tributário, não são nem poderiam ser os mesmos do direito civil. O imóvel objeto de promessa de compra e venda na realidade sai do patrimônio do promitente vendedor e se integra no patrimônio do promitente comprador, se não como um bem, juridicamente considerado, pelo menos como expressão econômica. Mas o STF já havia decidido pela imunidade do imóvel transcrito no Registro Público em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares (Súmula n. 74). Daí a necessidade da regra constitucional em foco.

A imunidade das entidades de direito público não exclui o IPI ou o ICM, relativo aos bens que adquirem. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O STF já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

O argumento de que o IPI, assim como o ICM não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao poder público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Poderia ser válido na ciência das finanças. Não no direito tributário.

A imunidade estabelecida no art. 19, III, *a*, da Const. Federal, não se estende às empresas públicas e sociedades de economia mista. Estas são pessoas jurídicas de direito privado e devem sujeitar-se, em princípio, ao regime tributário co-

mum. Aliás, não podem ser sequer isentas de tributos, a não ser que explorem atividades em regime de monopólio (Const. Federal, art. 170, §§ 2.º e 3.º). Na exploração, pelo Estado, de atividade econômica não monopolizada, há de haver igualdade de tratamento tributário.

A exploração de serviços públicos concedidos também não é imune. Mas pode haver isenção. A União Federal pode, inclusive, isentar de impostos estaduais e municipais, desde que o faça mediante *lei complementar*, e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional (Const. Federal, art. 19, § 2.º, e CTN, art. 13, parágrafo único).

3.4.2. Imunidade dos templos. Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta.

Nenhum requisito pode a lei estabelecer. Basta que se trate de culto religioso.

3.4.3. Imunidade dos partidos políticos e instituições de educação ou de assistência social. Não pode haver imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social. Essa imunidade, todavia, é condicionada ao atendimento dos requi-

sitos que a lei estabelecer. E o CTN, em seu art. 14, estabeleceu os seguintes:

a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Diz-se geralmente que as entidades educacionais e de assistência social, para gozarem da imunidade tributária, não podem ter fins lucrativos. Mas isto não significa que não possam *lucrar*. Podem, e devem, lucrar, para se tornarem auto-suficientes. O que não podem é distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou de participação no seu resultado. São obrigadas a aplicar os seus recursos, integralmente, na manutenção dos seus objetivos institucionais.

O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inc. III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental.

Os requisitos estabelecidos no CTN, para o gozo da imunidade em foco, são todos de atendimento continuado. Se a qualquer época deixam de ser observados, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício (CTN, art. 14, § 1.º).

Destaque-se que a imunidade em estudo se refere ao patrimônio,

à renda e aos serviços, mas estes são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade imune, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (CTN, art. 14, § 2.º).

3.4.4. *Imunidade do livro, jornal e periódico*. Elaborado na vigência da Em. Const. n. 18, de 1965, o CTN considera imune "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros" (art. 9.º, IV, d). E assim era na Constituição de 1946 (art. 31, c). Mas na Constituição de 1967, em sua redação original, como na decorrente da Emenda n. 1, de 1969, considerou-se imune "o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão" (art. 19, III, d). A imunidade, aqui, é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa a quem pertença o livro, o jornal ou o periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à destinação.

Recorde-se que a imunidade se refere apenas a impostos. Não abrange taxas nem contribuições.

3.5. Limitações especiais

Como limitações especiais, destacam-se: a) a restrição imposta aos Estados e Municípios, com o atribuir-se à União Federal o poder de isentar de tributos aquelas entidades, desde que o faça mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional; b) a restrição imposta aos Estados, no que se refere à isenção do ICM, seu principal tributo, cuja outorga ficou condicionada nos termos do

art. 23, § 6.º, da Const. Federal; c) a fixação, pelo Senado Federal, das alíquotas máximas do ICM (Const. Federal, art. 23, § 5.º); d) fixação, por lei complementar, de alíquotas máximas para o ISS (Const. Federal, art. 24, § 4.º).

4. Classificação dos impostos

Diversamente do que ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria, tributos cujos fatos geradores se ligam a uma atuação específica do Estado¹⁰, os impostos têm fatos geradores independentes de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16).

Como o imposto não se vincula a qualquer atividade estatal específica, preocupou-se o legislador constituinte com a partilha de competência impositiva, atribuindo às diversas entidades integrantes da federação, e aos municípios, parcelas do poder tributário, conforme já estudado.

O CTN, todavia, elaborado, como foi, na vigência da Em. Const. n. 18, de 1965, classificou os impostos sem levar em conta a competência para a respectiva instituição. Nessa classificação, considerou a natureza do fato sobre o qual incidem, e assim os dividiu em quatro grupos, a saber:

a) impostos sobre o comércio exterior;

b) impostos sobre o patrimônio e a renda;

c) impostos sobre a produção e a circulação;

d) impostos especiais.

Essa classificação, não obstante feita com base em critério diverso,

é perfeitamente compatível com a Const. Federal em vigor, que classifica os impostos pela respectiva atribuição de competência.

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Pelo menos assim é no que se refere aos *impostos*. E é precisamente em relação aos impostos, porque são tributos não vinculados, que importa examinar a questão das competências no âmbito do direito tributário.

A atribuição de competências tributárias é matéria constitucional. O legislador ordinário não pode cuidar dessa questão, nem criar ficções legais que impliquem qualquer forma de alteração das regras da Constituição. O CTN tem regra expressa afirmando que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Const. Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias (art. 110).

Se o legislador ordinário pudesse dizer que é *renda* o que na verdade não o é, ou dizer que é *mercadoria* o que não se conhece em direito como tal, enfim, se o legislador pudesse, torcendo a natureza das coisas e os conceitos já fixados em outras ciências, ampliar ou restringir o campo da competência de cada uma das entidades políticas, estaria destruído todo o sistema tributário.

De acordo com a Const. Federal de 1967, com redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, as compe-

tências tributárias ficaram assim definidas:

a) Cabe à União instituir imposto sobre:

— importação de produtos estrangeiros;

— exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;

— propriedade territorial rural;

— renda e proventos de qualquer natureza;

— produtos industrializados;

— operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

— serviços de transporte e comunicações, salvo de natureza estritamente municipal;

— produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica;

— extração, circulação, distribuição ou consumo dos minerais do País, enumerados em lei.

Pode, ainda, a União instituir:

— contribuições, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social;

— empréstimos compulsórios¹¹, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário;

— na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, tempora-

riamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

b) Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir imposto sobre:

— transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição;

— operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

c) Aos Municípios cabe instituir imposto sobre:

— propriedade predial e territorial urbana;

— serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Como se verifica, aos Estados e ao Distrito Federal foram atribuídos apenas dois impostos. Também aos Municípios foram atribuídos somente dois impostos. À União foram atribuídos todos os demais, e ainda a competência residual que estudaremos adiante.

4.1. Competência residual

Competência residual é a que se refere aos impostos não pre-

vistos. A Constituição indicou os impostos da competência da União (art. 21), dos Estados e Distrito Federal (art. 23) e dos Municípios (art. 24). Algum imposto não previsto para qualquer dessas entidades só pode ser instituído pela União Federal.

Com o Decreto-lei n. 401, de 1968, foi instituído o *imposto de renda na fonte* sobre a remessa de juros para o exterior e, tendo sido argüida a ilegitimidade desse tributo por não se tratar de renda, mas de despesa, um dos argumentos desenvolvidos em favor da União foi exatamente o de sua competência residual. Ter-se-ia um imposto não previsto, cujo fato gerador seria precisamente a remessa de juros para o exterior.

Em nosso sistema tributário a atribuição de competências é feita com o caráter de exclusividade, vale dizer, as competências são sempre privativas. Assim, a competência residual também é privativa. Pertence exclusivamente à União Federal, nos termos do § 1.º do art. 21 da Constituição, segundo o qual a União poderá instituir outros impostos, além dos que a ela foram expressamente atribuídos, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos atribuídos aos Estados e Municípios.

Vê-se, pois, que em matéria tributária se verifica o inverso do princípio consagrado no art. 13, § 1.º, da Constituição, pelo qual são atribuídos aos Estados todos os poderes que expressa ou implicitamente não lhes tenham sido vedados pela Constituição.

5. Tributos vinculados

O art. 18 da Const. Federal estabelece que, além dos impostos, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: a) taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e b) contribuição de melhoria a ser cobrada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas. Diz-se, então, que a competência para instituir tais espécies de tributo é *comum*. Preferimos, porém, dizer que a questão das competências para instituição desses tributos não constitui matéria de direito tributário.

Na verdade, ao direito tributário pertence apenas a questão de saber-se que a pessoa jurídica de direito público (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que exercita a atividade estatal (serviço, poder de polícia ou obra pública) pode instituir e cobrar o tributo respectivo. Mas não pertence ao direito tributário a questão de saber-se qual daquelas pessoas é competente para o exercício da atividade estatal a que se vincula a instituição do tributo. Essa questão situa-se no âmbito do direito administrativo. Mas é relevante indagar-se a respeito da legitimidade da instituição de uma taxa, ligada a determinada atividade estatal, por parte de uma pessoa jurídica de direito público que não disponha de competência para o exercício daquela atividade.

Só a pessoa jurídica de direito público que exercita a atividade

estatal específica pode instituir o tributo vinculado a essa atividade. A competência tributária, assim, é *privativa* do ente estatal que exerce a atividade respectiva. Indicar-se como de competência *comum* os tributos vinculados não nos parece adequado. Preferimos dizer que esses tributos são *privativos* de quem exerce a atividade estatal a que se ligam, sendo a competência para o exercício dessa atividade estatal matéria estranha ao direito tributário. *

Ao direito constitucional e ao direito administrativo cabe a definição das atribuições de cada pessoa jurídica de direito público. No âmbito dessas disciplinas, portanto, se há de examinar a questão da competência para instituição e cobrança das taxas, que é simples decorrência da competência, para o exercício da atividade estatal a que se vinculam.

Em matéria de taxas, como se vê, não se pode cogitar da questão da discriminação de rendas tributárias. Ou, mais exatamente, não existe o problema da discriminação de rendas no que se refere às taxas.

É importante observar que, enquanto a competência residual, em matéria de impostos, pertence à União Federal (Const. Federal, art. 18, § 5.º), em se tratando de taxas essa competência residual é dos Estados, pois a estes, de acordo com o art. 13, § 1.º, da Const. Federal, são conferidos todos os poderes que não lhes estejam, explícita ou implicitamente, vedados pela própria Constituição. Os Estados têm, assim, atribuições residuais. A elas corresponde a com-

petência residual para instituição de taxas.

Hugo de Brito Machado

NOTAS

1. Paulo Bonavides, *Direito constitucional*, Rio de Janeiro, Forense, 1980, p. 92.
2. Geraldo Ataliba, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. XI-XXVI.
3. *Sistema cit.*, p. XXV.
4. Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1965, p. 26-7.
5. Manoel Lourenço dos Santos, *Direito tributário*, 3. ed., Rio de Janeiro, FGV, 1970, p. 8.
6. Marco Aurélio Greco, *Perfil do sistema constitucional tributário brasileiro*, in Pierre Beltrame, *Os sistemas fiscais*, Coimbra, Livr. Almedina, 1976; Geraldo Ataliba, *Conferências sobre temas tributários*, São Paulo, Resenha Tributária, 1979, p. 182.
7. Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, 9. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 76.
8. Geraldo Ataliba, *Conferências cit.*, p. 184. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro, *op. cit.*, p. 353.
9. Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, São Paulo, Resenha Tributária, 1979, p. 272-3.
10. V. Taxa - II, nesta *Enciclopédia*.
11. Sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório, v. Tributo, nesta *Enciclopédia*.

BIBLIOGRAFIA

Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. Sáiz, Ricardo Calle. *Sistemas fiscais contemporâneos*. Madrid, Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo, 1974.

SISTEMA TRIBUTÁRIO ROMANO

1. Por efeito de sua índole expansionista, Roma foi sempre um Estado agrário, grande parte de