

Limitações da Competência Tributária

Hugo de Brito Machado

Juiz Federal e Prof. da Fac. de Direito da UFC

1. PODER E COMPETÊNCIA

Refutada por NAWIASKY desde 1926, considera-se total e definitivamente superada a doutrina que via na relação de tributação uma relação de poder.⁽¹⁾ Não é o Estado como sujeito de direito, mas como sujeito do ordenamento jurídico, como legislador, quem ostenta a situação de supremacia.⁽²⁾

Assim, só no plano da elaboração constitucional se há de falar em *poder tributário*. Juridicamente limitado, esse poder passa a denominar-se *competência*. Esta, dependendo da forma de organização estatal, pode ser repartida, como acontece no Brasil. O legislador ordinário, portanto, ao criar o tributo, exerce competência tributária.⁽³⁾ Também a administração, ao lançar o tributo, exerce competência tributária. Esta se manifesta, portanto, no plano legislativo e no plano administrativo. As limitações constitucionais se dirigem aos dois planos, como veremos a seguir.

2. LEGALIDADE

O princípio da legalidade surgiu ligado à idéia de que o tributo deve ser consentido, isto é, deve ser criado pelo Estado através de órgãos que representem o povo, que manifestem a vontade do povo.⁽⁴⁾ Hoje, porém, está bastante distanciado da idéia de autotributação ou tributação consentida. Constitui, entretanto, notável garantia de *segurança jurídica*.

Pode o princípio da legalidade ser visto sob dois aspectos: quanto à fonte produtora da norma e quanto ao grau de determinação da conduta nela prevista. Quanto ao primeiro, tem-se que a norma há de ser produzida pelo órgão ao qual a Constituição atribui função legislativa. Quanto ao segundo, sustenta-se que "a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos".(5)

No Brasil, o princípio da legalidade está consagrado nos artigos 19, 1 e 153, § 29, da vigente Constituição Federal, e reproduzido pelo Código Tributário Nacional, cujo artigo 97 explicita o seu alcance. A seu respeito, duas questões merecem destaque: (a) pode o Presidente da República, com fundamento no art. 55 da Constituição, criar ou aumentar tributos mediante decreto-lei? e (b) podem ser criadas *obrigações acessórias* por atos normativos que não sejam *lei* em sentido formal?

A primeira das indagações acima é respondida afirmativamente por alguns doutrinadores,(6) mas de outros recebe respostas enfaticamente negativas.(7)

Também a segunda questão é controvertida. Buscando arrimo no art. 153, § 2.º, da Constituição, a maioria da doutrina sustenta não ser possível a criação de obrigação tributária, mesmo acessória, a não ser mediante *lei* em sentido formal.(8) Existem, porém, fortes argumentos no sentido oposto.(9) Aliás, o Código Tributário Nacional, como se verifica de seus artigos 97, item III e 113, § 2.º, conduz inevitavelmente à conclusão de que as obrigações acessórias podem ser criadas pela *legislação tributária* e não apenas pela *lei*.

3. ANTERIORIDADE

Ainda hoje alguns autores continuam a falar de um *princípio da anualidade*. Esse princípio efetivamente existia na Constituição Federal de 1946. Foi abolido pela Emenda n.º 18, de 1965. Restaurado pela Constituição de 1967, foi outra vez abolido pela Constituição de 1969. Era o princípio pelo qual a cobrança do tributo, em cada exercício, dependia de previsão orçamentária.

Perdura, entretanto, o *princípio da anterioridade* da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança do tributo. Não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

cobrar tributos com base em lei posterior ao início do exercício financeiro respectivo. Não apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda, como diz o art. 9.º, item II, do CTN, mas qualquer tributo, com as ressalvas previstas na constituição.

A anualidade tinha como principal fundamento a idéia de que os representantes do povo concedem *x* de receitas porque aprovam *x* de despesas para fins específicos e só estes.⁽¹⁰⁾ Já a simples *anterioridade* funda-se na idéia de planejamento das atividades econômicas do contribuinte, que não deve ser apanhado de surpresa.

4. LIBERDADE DE TRÁFEGO

Não podem os titulares de competência tributária estabelecer limitações ao tráfego.

Não podem os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.⁽¹¹⁾ Isto não significa sejam imunes as operações interestaduais e intermunicipais. O que não pode haver é agravamento do ônus tributário pelo fato de ser interestadual ou intermunicipal a operação.

Alguns Estados estabelecem bases de cálculo do ICM mais elevada em se tratando de operações interestaduais, especialmente por pretenderem desestimular a saída de matérias-primas de seus territórios. Essa prática, porém, é flagrantemente inconstitucional.

5. IMUNIDADE

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. A lei que a desafia é, portanto, inconstitucional.⁽¹²⁾ A imunidade criada pelo art. 19, item III, da Constituição Federal em vigor refere-se aos *impostos* e não aos tributos. Note-se a diferença, que é relevante. Por força dessa imunidade, 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.

Outras imunidades podem ainda ser citadas, como, por exemplo, a das glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (Art. 21, § 6.º), sobre as quais não pode incidir imposto territorial rural; e a das operações que destinem ao exterior produtos industrializados, sobre as quais não incide o ICM (Art. 23, § 7.º).

O Direito brasileiro conta com excelentes produções doutrinárias a respeito das imunidades.⁽¹³⁾

6. UNIFORMIDADE DE TRIBUTOS FEDERAIS

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro.⁽¹⁴⁾

O território nacional há de ser tratado como unidade não apenas do ponto de vista político, mas também do ponto de vista econômico. Mas não se pode negar a existência de desigualdades econômicas gritantes entre as regiões do Sul e as do Norte e Nordeste do país. Daí por que BALEEIRO defende a legitimidade de incentivos fiscais ao desenvolvimento de determinadas regiões pobres. "Tais incentivos, como os favores do imposto de renda do polígono da SUDENE, afinal, revertem para o crescimento econômico de todo o país e beneficiam contribuintes do Sul também, quer diretamente pelas reduções fiscais por eles ganhas, quer pela ampliação do mercado interno por obra da elevação do poder aquisitivo das populações empobrecidas do Nordeste, Norte e Leste e ainda pelas possibilidades de investimento privilegiado nessas áreas."⁽¹⁵⁾

7. OUTRAS LIMITAÇÕES

Impõe, ainda, a Constituição Federal, outras limitações à competência tributária, a saber: (a) A União pode isentar de tributos estaduais e municipais, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, (Art. 19, § 2.º), o que implica evidente limitação à competência dos Estados e Municípios. (b) Não pode a União tributar a ren-

da das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes. (Art. 20, II). (c) As alíquotas do ICM e do ISS podem ser limitadas por resolução do Senado Federal e por lei complementar, respectivamente (Arts. 23, § 5.º e 24, § 4.º). (d) O empréstimo compulsório só nos casos especiais, definidos em lei complementar, pode ser instituído, e somente pela União Federal.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 — RUBENS GOMES DE SOUSA — *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras S.A., 4.ª ed., Rio de Janeiro, 1964, p. 62.
- 2 — ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO — *Introducción al Estudio Del Derecho Financero*, Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 223.
- 3 — PAULO DE BARROS CARVALHO — *Teoria da Norma Tributária*, Editora Lael, São Paulo, 1977, p. 153.
- 4 — ALBERTO XAVIER — *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 6 e 7.
- 5 — ALBERTO XAVIER — Obra citada, pp. 37/38.
- 6 — ALBERTO XAVIER — Obra citada, pp. 25/26.
- 7 — ALJOMAR BALEEIRO — *Direito Tributário Brasileiro*. Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1977, pp. 65 e 367; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO — *Curso de Direito Constitucional*, Saraiva S/A Livreiros Editores, São Paulo, 1973, p. 210; BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS — *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, Editora Revista dos Tribunais Ltda., São Paulo, 1973, p. 155; GERALDO ATALIBA — “Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária”, em *Revista de Informação Legislativa*, ano 15, n.º 60, pp. 23/30; LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR — *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, Editora Freitas Bastos S.A., São Paulo, 1978.
- 8 — ROQUE CARRAZA — “Contribuição para o estudo do Regulamento no Direito Tributário Brasileiro”, dissertação de doutoramento na PUC, inédita, 1978; GERALDO ATALIBA, — “Decreto regulamentar no sistema brasileiro”, na *Revista da Universidade Católica de São Paulo*, vol. XXXVII; ALIOMAR BALEEIRO — *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 9.ª edição, 1977, p. 410.

- 9 — Contribuição Sindical.
- 10 — ALIOMAR BALEEIRO — *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1974, p. 18.
- 11 — Constituição Federal, art. 20, item III, e CTN, art. 9.º, item III.
- 12 — ALIOMAR BALEEIRO — *Direito Tributário Brasileiro*, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1977, p. 87.
- 13 — ALIOMAR BALEEIRO — *Obras citadas*, pp. 95 a 241 e 86 a 96.
- 14 — Constituição Federal de 1969, art. 20, item I.
- 15 — *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 98.