

**ROQUE ANTONIO CARRAZZA**

**CURSO DE DIREITO  
CONSTITUCIONAL  
TRIBUTÁRIO**

*34ª edição, revista, ampliada e atualizada  
até a Emenda Constitucional 128, de 22.12.2022*

2023

***Título I***

***PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS***

- Capítulo I – Princípios Constitucionais*
- Capítulo II – Princípio Republicano e Tributação*
- Capítulo III – Princípio Federativo e Tributação*
- Capítulo IV – Autonomia Municipal e Tributação*
- Capítulo V – Princípio da Anterioridade e Tributação*
- Capítulo VI – Legalidade e Tributação*
- Capítulo VII – Segurança Jurídica e Tributação*

## *Capítulo III*

# **PRINCÍPIO FEDERATIVO E TRIBUTAÇÃO**

*1. Colocação do tema. 2. A natureza jurídica do Estado Federal: 2.1 A soberania e o Estado – 2.2 Os Estados simples e as Uniões de Estados: 2.2.1 As Uniões pessoais – 2.2.2 As Confederações de Estados: 2.2.2.1 Diferenças entre a Confederação de Estados e o Estado Federal – A Confederação de Estados e o Estado Federal são entidades diversas e, assim, inconfundíveis. O traço distintivo entre eles repousa na soberania, presente nos Estados confederados, não, porém, nos federados (Le Fur) – 2.3 O Estado Unitário Descentralizado e o Estado Federal – 2.4 As Uniões reais e o Estado Federal – 2.5 Outras características do Estado Federal. 3. O princípio federativo, no Brasil: 3.1 Igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros – 3.2 A natureza jurídica da União – 3.3 A indissolubilidade da Federação Brasileira – 3.4 A competência residual dos Estados – 3.5 A coexistência das autonomias federal e estaduais – 3.6 As leis complementares estaduais – 3.7 A relevância jurídica do princípio federativo, no Brasil. 4. Os Estados-membros e suas Constituições: 4.1 A igualdade jurídica dos Estados-membros. 5. Últimas considerações.*

### **1. Colocação do tema**

Para que saibamos, de modo seguro e científico, até onde vai a competência tributária da União e dos Estados-membros, devemos conhecer, preliminarmente, as reais dimensões do princípio federativo, no Brasil.

O art. 1º da Carta Suprema já se ocupa com o assunto, tanto que estipula ser o Brasil uma República Federativa, “(...) formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...)”.

Pondo de parte o dissídio que lavra na doutrina sobre se os Municípios e o Distrito Federal integram a Federação, a ideia-chave deste dispositivo não é meramente retórica, nem é uma realidade a ser alcançada um dia, quando a ocasião propícia surgir. Muito pelo contrário, este é um princípio sobre cujas exigências não podem os intérpretes disputar, porquanto, a cada passo, o texto constitucional se encarrega de desdobrá-lo e reiterá-lo, estabelecendo suas balizas.<sup>1</sup>

Desde agora, queremos deixar assentado que, embora reconheçamos a magnitude do tema, não nos anima o propósito de esgotá-lo ou de reproduzir as lições

---

1. É o caso, por exemplo, de seu art. 25, onde se encontra exibida a regra segundo a qual os Estados “organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem”. Este artigo se refere ao direito que cada um dos Estados-membros tem de instituir seu organismo jurídico-político, respeitada, naturalmente, a Constituição Nacional.

dos mais conspícuos autores, nem, muito menos, de contar a História da Federação. Desejamos, simplesmente, fazer um apanhado que nos instrumente a verificar em que medida o princípio federativo influencia o exercício da competência tributária da União e dos Estados.

Fixados nossos objetivos, vejamos o que vem a ser um Estado Federal.

## 2. *A natureza jurídica do Estado Federal*

Não entram em acordo os autores no apontar os traços característicos do Estado Federal. Assim, *v.g.*, Duguit nele vislumbra a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem as competências de cada um deles, sem a anuência de ambos. Já Hauriou sustenta que, no federalismo, há diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum. Jellinek, sempre rigoroso, aponta como da essência do Estado Federal a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Le Fur, de sua parte, considera existente uma Federação quando as unidades federativas entram na formação da vontade do Estado. Kelsen, com sua visão formalista do Direito, distingue o Estado Federal dos demais pela existência, nele, de três ordens jurídicas: duas *parciais* (a União e as unidades federadas) e uma *global* (a da Constituição, que as domina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir).

Desta amostra, notamos que poderíamos, com a maior facilidade, compor um grande mosaico, com excertos ou citações de renomados juristas, e, ainda assim, não chegaríamos a uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federal. Por quê? Em primeiro lugar indubitavelmente porque, no mundo infinito e ondeante do pensamento, cada autor acaba por captar alguma peculiaridade que escapou à argúcia dos demais. Mas, acima de tudo, porque cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local.

Halina Zasztowt Sukiennicks, citada por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello,<sup>2</sup> percebeu a inexistência de dois Estados Federais absolutamente idênticos e, por isso, escreveu: “Nenhum Estado se assemelha a outro, de tal forma que se possa dizer que os seus respectivos regimes sejam idênticos. Eles, quando muito, podem ser análogos. Para classificar um organismo estático nos quadros da noção *Estado Federal*, subsiste a mesma dificuldade. Os Estados que iniciaram o regime federativo, e que serviriam, portanto, de base para a elaboração das diversas teorias sobre a natureza jurídica do Estado Federal, são os únicos que nunca têm contestada a sua estrutura federal. O mesmo não se dá com os outros Países, pois os seus regimes, embora modelados sobre os dos primeiros, deles sempre se afastam e, muitas vezes, de maneira importante”.

Na mesma linha, George Anderson expõe: “As Federações diferem bastante quanto à composição social, econômica e institucional. Incluem Países muito gran-

---

2. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *Natureza Jurídica do Estado Federal*, cit., p. 11.

des e muito pequenos, Países ricos e pobres, com população homogênea ou muito diversificada. Algumas Federações são democracias bem sedimentadas, ao passo que outras têm histórias mais recentes e processos conturbados de democratização”.<sup>3</sup>

Logo, os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados só são federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos “arquetipos eternos”, cujas origens e contornos lutam por precisar. Mas, normalmente, são os Estados Unidos da América do Norte tomados pelos estudiosos como exemplo consumado de Federação.<sup>4</sup>

Olvidam-se de que Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo. É por isto (e não por outras razões) que a Federação Norte-Americana difere da Argentina; a Venezuelana da Austríaca; a Mexicana da Brasileira; e assim por diante. Debalde delas alguém conseguirá extrair todos os traços comuns.

De qualquer modo, podemos dizer que *Federação* (do latim *foedus, foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que o integram (os Estados Federados ou Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a *soberania*.

## 2.1 A soberania e o Estado

Soberania é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder.<sup>5</sup> Bem por isso, ele sobrepassa toda e qualquer autoridade (daí: *supra, supramus, soberano, soberania*). É atributo da soberania “impor-se a todos sem compensação” (Laferrière).<sup>6</sup>

Atualmente, o Estado é a única instituição soberana, porquanto *superiorem non recognoscens*. De fato, dentre as várias pessoas que convivem no território estatal,

---

3. George Anderson, *Federalismo: uma Introdução*, trad. de Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro, Rio de Janeiro, FGV, 2009, p. 18.

4. Sobre a História do Estado Federal, leia-se a excelente monografia de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *Natureza ...*, cit., especialmente pp. 5-9.

5. Esta ideia, embora familiar aos antigos gregos, ganhou na Roma imperial, por intermédio de Prócuro, jurista do século I da era cristã, a primeira formulação que se conhece: *liber populus extremus est is qui nullius potestari esta subiectus* (“uma livre potência estrangeira é aquela que não está sujeita ao poder de nenhum outro povo”).

6. Os Estados estão protegidos pelo *princípio da não ingerência*, vale dizer, um não pode interferir nos assuntos internos de outro. Nada impede, no entanto, haja luta entre soberanias, o que se dá pela guerra, eventualidade regulada pelo Direito Internacional. Também é possível a coexistência de soberanias, mediante a edição de tratados internacionais, criando, entre os Estados, relações horizontais e paritárias.

apenas ele detém a faculdade de reconhecer outros ordenamentos e de disciplinar as relações com eles, seja em posição de igualdade (na comunidade internacional), seja em posição de ascendência (por exemplo, em relação às entidades financeiras), seja, até, em posição de franco antagonismo (v.g., com as associações subversivas). Para Ballardore Pallieri, o Estado tem a “competência das competências”, já que fixa sua própria competência, sem depender de outras entidades.

Vezio Crisafulli pugna neste mesmo sentido: “Soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos *derivados*, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade”.<sup>7</sup>

A soberania, como qualidade jurídica do *imperium*, é apanágio exclusivo do Estado. Se ele não tivesse um efetivo predomínio sobre as pessoas que o compõem, deixaria de ser Estado. Daí concluirmos que a soberania é inerente à própria natureza do Estado (Giorgio Del Vecchio). Ou, como queria Bluntschli, “o Estado é a encarnação e a personificação do poder nacional. Este poder, considerado na sua força e majestade supreamas, se chama soberania”. E continuava este incomparável mestre: “(...) a soberania supõe o Estado, não podendo estar nem fora, nem acima dele”.

Cabe a Jean Bodin a glória de ter ensinado, já no século XVI, que o traço mais característico do Estado é a existência, nele, de um poder supremo, de uma autoridade que se faz obedecer. Mais recentemente, Duguit, seguindo na mesma vereda, sintetizou: “ordenar e fazer-se obedecer são as funções essenciais do Estado”.

Aí está: só o Estado é soberano. Com o fim da Idade Média, foi-se o tempo em que soberanos eram igualmente o clero, o imperador, o papa, o Colégio dos Nobres, as corporações de ofícios, as comunas etc. Hoje, repetimos, só o Estado goza deste atributo, porque, como pontifica Santi Romano,<sup>8</sup> independe de outro ordenamento jurídico, já que a eficácia e a validade de seus atos não provêm de fora, mas de si próprio, importa sublinhar, de sua Constituição.

O mesmo assinala Eduardo García de Enterría: “O Estado é uma pessoa jurídica originária, não criada por nenhum outro sujeito, nem dependente da vontade de qualquer outro, o qual o diferencia das demais administrações, que devem sua personificação precisamente a outra administração ou eventualmente à lei. Este caráter originário não quer dizer que a administração estatal tenha surgido do nada, ou que participe do atributo divino de não ser criada, mas sim que surge juridicamente da Constituição, como ato fundamental de um ordenamento”.<sup>9</sup>

Temos aí, pois, que, *juridicamente*, o Estado é soberano porque, senhor de sua conduta, só ele decide sobre a eficácia de seu Direito (Kelsen). Insistimos que a soberania é inadmissível num Estado dependente. A independência, como toda

---

7. Vezio Crisafulli, *Lezioni di Diritto Costituzionale*, cit., p. 62 (traduzimos).

8. Santi Romano, *Principi di Diritto Costituzionale Generale*, Milão, Giuffrè, 1974, pp. 68-69.

9. Eduardo García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Madri, Civitas, p. 196.

negação, repele graus e, bem por isso, a comunidade que está subordinada a outra, ainda que em parte, não possui soberania (Marnoco e Souza).

Independente, a soberania é, também, *una*, *originária*, *indivisível* e *inalienável*. *Una*, porque exclusiva, já que, num mesmo Estado, não podem habitar duas ou mais soberanias. *Originária*, porque ela tem sua própria fonte e, destarte, não se apoia, direta ou indiretamente, em ordenamentos superiores ou anteriores, que a estabelecem ou podem modificá-la ou ab-rogá-la. *Indivisível*, porque, fracionada, desaparece.<sup>10</sup> E *inalienável*, porque o Estado não a pode renunciar; não, pelo menos, em circunstâncias totalmente desvantajosas.<sup>11</sup>

Portanto, o traço distintivo e específico do Estado é a soberania, entendida como o poder supremo autônomo e originário. No passado, este poder era chamado *maiestas*, *imperium*, *supremitas* etc. Hodiernamente, é conhecido por *soberania*, para – como refere Carlo Ceretti<sup>12</sup> – distingui-lo dos poderes das outras pessoas, mesmo de direito público, que não se impõem a todos, sem possibilidade de resistência (a não ser dos abusos, na forma do Direito), nem, muito menos, usam de coação para fazerem atuar seus próprios comandos.

Por tais fundamentos, concluímos que o Estado distingue-se das demais pessoas pela *soberania* que lhe é inerente. Só ele detém a faculdade de autodeterminar-se, demarcando, *sponte propria*, seu campo de atuação.

Para o Direito, o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social independente), estabelecido num dado território (base territorial fixa). Este ordenamento é *originário*, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e *soberano*, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se *governo* e se resolve numa faculdade de comando (*imperium*) a que a coletividade deve obediência.

O Estado, pois, no exercício de sua atividade legislativa, pode modificar o Direito existente e regular a própria soberania. A par disso, ele pode não só comandar, como fazer cumprir o próprio comando, com seus próprios órgãos e com sua própria força.<sup>13</sup>

---

10. A soberania é logicamente incidível. Se pudesse ser dividida, seria um *simulacro* de soberania: mera soma de poderes menores. Tal não impede, entretanto, que, para fins didáticos, nos demoremos em seus *critérios ou aspectos*.

11. Ao Estado é interdito alienar sua soberania, do mesmo modo pelo qual o indivíduo não pode desfazer-se de sua liberdade. Qualquer ato do Estado que implique renúncia de sua soberania é nulo de pleno direito. Admite-se, porém, que um Estado, em nome de seus interesses, abra mão de sua soberania para, unindo-se a outro ou a outros Estados, dar origem, seja a uma União real de Estados, seja a uma Federação.

12. Carlo Ceretti, *Diritto Costituzionale Italiano*, 7ª ed., Turim, UTET, 1966, p. 247.

13. No final do século XX e nestes primórdios do século XXI tem-se notado uma sempre crescente tendência de superação da divisão do mundo em Estados nacionais zelosos de sua soberania. Com o advento da União Europeia, por exemplo, já é possível a pessoas físicas ou jurídicas fazer valer seus direitos perante uma jurisdição internacional, caso venham desrespeitados pelos Estados onde residem ou estão sediadas. Também os crimes contra a Humanidade agora são julgados pela Corte de Haia, que, em última análise, é um Tribunal Mundial. Fala-se, ainda, numa provável União Latino-Americana, que certamente terá um diploma magno, oponível aos dos Estados que irão integrá-la.

Como em seguida teremos a oportunidade de verificar, não só os Estados *simples* mas, também, as *Uniões* de Estados mantêm intactas suas soberanias.

## 2.2 Os Estados simples e as Uniões de Estados

Os Estados simples não se confundem com as Uniões de Estados. Vejamos.

Os Estados *simples* – também chamados *unitários* – são aqueles que possuem um organismo político único, não estão ligados a outros Estados, exercitam o direito de legação e, assim, mantêm, sem peias, relações diplomáticas com os Estados estrangeiros. A esta categoria pertencem, por exemplo, a Itália, a França e a Espanha.

Já, as *Uniões de Estados* são aquelas em que vários Estados se unem de modo estável, sem, porém, perderem a própria individualidade, isto é, mantendo, cada um deles, o próprio povo, o próprio território e o próprio governo (que, segundo Jellinek, são os elementos constitutivos do Estado).

As Uniões de Estados podem ser classificadas de diversos modos, conforme o critério que escolhermos.

Assim, se levarmos em conta o surgimento, ou não, de uma nova pessoa, elas se dividem em: a) *meramente políticas* (quando, como na *União Pan-Americana*, criam, apenas, um vínculo político entre os Estados que as compõem); b) *simples* (quando, como nos *Protetorados Internacionais*, embora criem vínculos jurídicos entre os Estados-membros, não dão origem a uma nova pessoa, diversa daquelas que as integram); e c) *institucionais* (quando, como nos *Estados Federais*, dão lugar a uma nova comunidade estatal).

Se, pelo contrário, atentarmos para a natureza do vínculo jurídico que une os Estados que as formam, as Uniões de Estados dividem-se em: a) *internacionais* (quando se sujeitam apenas ao ordenamento internacional); e b) *não internacionais* (quando se sujeitam ao próprio direito constitucional). As Uniões Internacionais subdividem-se em: I – *Uniões iguais* (*Confederações de Estados*); e II – *Uniões desiguais* (*Protetorados*). As Uniões não internacionais, também chamadas “Estados Compostos”, subdividem-se em: I – *Uniões pessoais*; II – *Uniões reais*; e III – *Estados Federais*.

Os Estados simples têm poder para disciplinar, através da edição de normas jurídicas, a própria atividade soberana.

Também em dois tipos de *Uniões* de Estados – as *Uniões pessoais* e as *Confederações de Estados* – está presente a soberania. Neles, os vários Estados, embora ligados por um governo comum, conservam sua personalidade internacional e, nesta medida, não dão origem a um Estado a eles superior. Vamos estudá-los, ainda que superficialmente.

---

Tudo caminha, pois, para a submissão dos Estados a um governo supranacional ou, mesmo, mundial.

Por enquanto, no entanto, ainda é prematuro afastar a ideia de que o traço característico do Estado moderno é sua soberania.

### 2.2.1 As Uniões pessoais

As Uniões pessoais de Estados têm em comum a pessoa física do monarca. Tal coincidência – é bom salientarmos – não apresenta nenhum interesse jurídico, pois é meramente accidental.

A União pessoal deriva *ou* da circunstância de uma mesma pessoa ser chamada, de acordo com a ordem sucessória, ao trono de diferentes Estados (*v.g.*, Hannover – Inglaterra, entre 1714 e 1837; Holanda – Luxemburgo, entre 1815 e 1890), *ou* em razão do oferecimento da Coroa, por parte de um Estado, ao soberano de outro (por exemplo, Saxônia – Polônia, entre 1697 e 1793), *ou*, ainda, por outras causas jurídicas (*e.g.*, Bélgica – Congo, entre 1885 e 1908).

Os Estados partícipes da União pessoal mantêm intacta sua personalidade internacional, a tal ponto que têm o direito de, cada um por sua vez, firmar tratados, manter corpo diplomático e consulados e regular livremente seus interesses com os demais Estados. Portanto, os Estados que integram a União pessoal permanecem juridicamente distintos e independentes. De comum, têm, apenas, a *pessoa física* do monarca; as Coroas não se confundem, continuando a pertencer a ordens jurídico-políticas independentes.

Em suma, com a União pessoal não nasce um novo Estado, nem uma nova pessoa internacional.

A circunstância de as Uniões pessoais terem o mesmo soberano pode, é certo, exercer uma ponderável influência sobre a *conduta política* dos Estados; nenhuma relevância jurídica, porém, surge disto, porque a União não foi desejada pelos Estados que a compõem e, assim, nenhum vínculo *de iure* existe entre eles.

Tanto isso é verdadeiro, que, cessada a causa que determinou a União pessoal, ela invariavelmente cai. Foi o que se deu, por exemplo, com a União pessoal entre Luxemburgo e Holanda, que se dissolveu, por força da lei sálica, em 1800, quando ascendeu ao trono holandês a rainha Guilhermina. Aliás, o mesmo ocorreu com a União pessoal entre a Inglaterra e Hannover, dissolvida, também em função da lei sálica (vigente em Hannover), quando a rainha Vitória subiu ao trono inglês.

Algumas vezes, porém, da União pessoal acaba nascendo um novo Estado, fruto da vinculação que, de fato, acaba se formando entre eles (foi o que se deu na União pessoal entre os Estados de Castela e Aragão).

### 2.2.2 As Confederações de Estados

Confederação é a aliança de dois ou mais Estados soberanos que, mesmo unidos para a consecução de objetivos comuns, conservam a liberdade de se autogovernarem. No mais das vezes, nasce de um *tratado* entre Estados independentes que, sem se apartarem de suas respectivas soberanias, deferem ao órgão central algumas atribuições, tendo em vista a defesa comum, a segurança de suas liberdades, a manutenção do bem-estar de seus habitantes etc.

Na Confederação há uma permanente relação jurídica internacional entre vários Estados independentes, que, conquanto não deem origem a um novo Estado, permanecem unidos, por força de um tratado internacional entre eles celebrado, para a consecução de objetivos comuns.

Logo, as Confederações são uniões internacionais em que os Estados confederados, mesmo tendo instituído um órgão central que os representa, conservam intacta a própria personalidade, em suas relações com terceiros Estados. Melhor esclarecendo, podem exercitar o direito ativo e passivo de legação, podem firmar tratados (desde que, obviamente, não entrem em choque com os interesses do ente coletivo), e assim por diante.

Os Estados confederados, obedecido o pacto que celebraram, comandam por autoridade própria e asseguram – com o emprego da força, se preciso – o cumprimento de seus comandos jurídicos. Como ressaltado por Cooley, na Confederação “cada Estado conserva a sua soberania, a sua liberdade e a sua independência e todo o poder, jurisdição e direito”.<sup>14</sup> Tal se dá porque os Estados confederados pairam juridicamente sobre a própria Confederação, o que, a menos que haja consenso entre eles, dificulta, quando não impossibilita, a tomada de decisões que a todos alcancem. Com esta fragilidade, as Confederações costumam ter duração efêmera.<sup>15</sup> Os Estados que a compõem, uma, de duas: ou recuperam sua total soberania, ou – na hipótese de continuarem presentes os motivos que os levaram a se associarem – acabam formando um Estado Federal (foi o que se deu com os Estados que integravam a Confederação Norte-Americana, que acabaram constituindo os Estados Unidos da América).

Enfatizamos que a Confederação de Estados não cria um novo Estado, mas, somente, uma sociedade internacional de Estados, que decide por intermédio de um Congresso de *delegados* (Dieta ou Assembleia). As deliberações deste Congresso, para se tornarem obrigatórias, devem ser convertidas em *direito interno* de cada um dos Estados confederados.<sup>16</sup>

A Confederação, pois, é dirigida por um Congresso, formado por representantes de cada um dos Estados confederados. Todos eles são obrigados a acatar as deliberações do poder central, as quais, porém, não podem ser executadas, senão por obra do poder local. Esta independência dos Estados confederados faz com que as deliberações mais importantes permaneçam, muita vez, sem execução. Aliás, é exa-

---

14. Thomas Cooley, *Princípios Gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América do Norte*, cit., p. 9.

15. A História nos revela (e *Historia magister vitae*) que as Confederações tendem, cedo ou tarde, a desaparecer. O fenômeno verificou-se assim na Antiguidade (v.g., com a Confederação de Delfos), que em tempos recentes (por exemplo, com a Confederação Norte-Americana, que durou de 1781 a 1787, com a Confederação Germânica, que existiu de 1815 a 1866, e com a Confederação Suíça, que perdurou de 1815 a 1848). Os versados em Política entendem que o fenômeno se deve aos sentimentos nacionalistas de cada um dos Estados confederados, que acabam sufocando as aspirações comuns. O tema, entretanto, não é jurídico, daí por que nos eximimos de aprofundá-lo.

16. Nada obsta, todavia, a que, no tratado que une os Estados confederados, exista uma norma prevendo a conversão automática em *direito interno* das deliberações do Congresso de delegados.

tamente em virtude desta debilidade intrínseca que várias Confederações de Estados acabaram se transformando em Estados Federais.

Em face do que afirmamos, podemos proclamar, com Pietro Virga, que “não existe um território confederado, não se encontram súditos ou cidadãos confederados, nem existe um poder de império da Confederação, enquanto tal”.<sup>17</sup>

*2.2.2.1 Diferenças entre a Confederação de Estados e o Estado Federal – A Confederação de Estados e o Estado Federal são entidades diversas e, assim, inconfundíveis. O traço distintivo entre eles repousa na soberania, presente nos Estados confederados, não, porém, nos federados (Le Fur)*

Na Federação, os Estados que dela participam (Estados-membros) estão subordinados a uma Carta Magna, que lhes confere *competências*, tanto quanto ao Estado Central (União). Nela, a União e os Estados-membros são *autônomos*, mas não soberanos, já que encontram limites em seu agir na Constituição, que, encimando-os, dá validade aos atos jurídicos que praticam. Em rigor, soberano era o *poder* que deu à estampa e fez obedecida a Constituição (Poder Constituinte). Exercitada, a soberania acaba devolvida ao povo, seu único senhor, nos regimes democráticos.<sup>18</sup>

Enfatizamos, ainda, que, nas Federações, geralmente há absoluta igualdade jurídica – enquanto pessoas de direito constitucional interno – entre os Estados federados e entre estes e o Estado Federal (a União). Tanto que, na clássica definição de Antônio de Sampaio Dória, “Federação é a autonomia recíproca entre a União e os Estados, sob a égide da Constituição Federal”.<sup>19</sup> *Autonomia*, neste contexto, tem o sentido de faculdade da pessoa política para regular normativamente os próprios negócios.

Já, nas Confederações, como vimos de ver, os Estados confederados são iguais entre si, mas ocupam posição de preeminência jurídica, diante da Confederação.

### *2.3 O Estado Unitário Descentralizado e o Estado Federal*

Não devemos confundir o Estado Federal com o Estado Unitário Descentralizado, embora em ambos coexistam, num mesmo território, sobre o mesmo povo, duas esferas de governo: a geral e a local. Tiremos isto ao claro.

17. Pietro Virga, *Diritto Costituzionale*, 9ª ed., Milão, Giuffrè, 1979, p. 82.

18. A ideia de que a soberania pertence ao povo (como consta, por exemplo, do art. 1º, parágrafo único, da CF brasileira) significa, principalmente, que ele, na qualidade de *corpo eleitoral* (órgão constitucional do Estado), participa, por meio do voto, do exercício do poder do Estado.

19. Atentemos, a respeito, para este comentário de Antônio de Castro Assumpção:

“Autonomia significa governo próprio. “Na técnica do direito público moderno, pode ser tida, em sentido amplo, como a faculdade, reconhecida a uma coletividade pública subordinada, de organizar, dentro de certos limites, o seu governo, para a administração do que respeite aos seus peculiares interesses” (*Estado Federal*, Rio de Janeiro, 1963, p. 9).

## ***Título II***

# ***COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA***

*Capítulo VIII – Competência Tributária – Definição – Características*

*Capítulo IX – Imunidades Tributárias*

*Capítulo X – Isenções Tributárias*

*Capítulo XI – Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária*

*Capítulo XII – Conclusões*

## *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 “arquetipos” 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 paraíscais” – 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. Últimas considerações.*

### **1. Considerações gerais**

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 *personas politicas*, 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 lúdima 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.”<sup>1</sup>

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

Aqui chegados, parece-nos necessário ressaltar que as regras que compartilham competências têm por *destinatário imediato* – para usarmos uma expressão muito do agrado de Santi Romano – o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais.

Tudo quanto foi até aqui escrito aplica-se à *competência legislativa tributária* das pessoas políticas, que, a partir de agora, denominaremos, simplesmente, *competência tributária*.

---

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

## 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 que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. 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 seu fundamento de validade na própria Constituição.

A Constituição Federal, 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*.<sup>2</sup> 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”.<sup>3</sup> Tais normas autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e

---

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

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

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.

Posto isto, conceituemos a competência tributária.

### 2.3 Conceito

I – Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. 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 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* 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, 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.<sup>4</sup> Como coro-

---

4. 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, lavor 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:

lário disto, exercitar 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,

---

“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 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, ou seja, de inovar a ordem jurídica, expedindo regras tributárias.

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, 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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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.

---

5. 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 emanção 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. Debaixo deste perfil e sobre este plano concreto podemos falar em potestade tributária *complementar*, meio de atuação da competência tributária, supradita” (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Turim, UTET, s/d, p. 29. Traduzimos e esclarecemos – os grifos são do autor).

6. Estamos aqui tratando da “emanção 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).

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), 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), proibem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos”.<sup>7</sup>

A estas judiciosas ponderações permitimo-nos acrescentar que há normas constitucionais que proibem tributar, ou seja, que vedam o exercício da competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou situações. São as normas que veiculam imunidades tributárias,<sup>8</sup> como, por exemplo, as que impedem que o imposto sobre a renda alcance os acréscimos patrimoniais obtidos pelos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF) ou pelas instituições de assistência social sem fins lucrativos (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.<sup>9</sup> 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

---

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

8. *V.*, *infra*, cap. IX.

9. Foi o que se deu no julgamento do RE 651.703 (rel. Min. Luiz Fux, j. 29.9.2016, *DJe* 26.4.2917), 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 incidir ISS 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 obrigação de dar, que, *s.m.j.*, somente poderia ser tributada pela União, com base no disposto no art. 154, I, da CF.

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.<sup>10</sup>

### 2.5 *A competência tributária e seus limites jurídicos*

I – Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar 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 exercitar 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.

---

10. 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 atribuem, 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).

## Capítulo IX

# IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1. Introdução. 2. A impossibilidade de serem ignoradas as situações de imunidade. 3. As acepções da expressão “imunidade tributária”. 4. As imunidades do art. 150, VI, da CF: 4.1 As imunidades das pessoas políticas – 4.2 As imunidades dos templos de qualquer culto: 4.2.1 A noção jurídica de “culto”. – 4.2.2 Dos ganhos dos religiosos e do seu tratamento jurídico tributário – 4.3 As imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social: 4.3.1 Considerações gerais – 4.3.2 Imunidades dos partidos políticos e suas fundações – 4.3.3 As entidades sindicais dos trabalhadores – 4.3.4 As instituições de educação – 4.3.5 As instituições de assistência social – 4.3.6 Considerações adicionais – 4.4 Imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão: 4.4.1 Considerações gerais – 4.4.2 A acepção da palavra “livros”, para fins de imunidade: 4.4.2.1 Desdobramento da ideia – 4.4.2.2 Distinção importante – 4.4.2.3 A indeterminação da palavra “livro”. Sua irrelevância, para fins de imunidade tributária – 4.4.2.4 A desvinculação do livro ao papel, para fins de imunidade tributária – 4.4.3 Ainda o papel de imprensa e outros “insumos”: 4.4.3.1 Explicação necessária – 4.4.4 Considerações adicionais. – 4.5 A imunidade do art. 150, VI, “e”, da CF. – 5. A imunidade do art. 150, § 2º, da CF. 6. Demais imunidades: 6.1 A imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF – 6.2 A imunidade do art. 153, § 2º, II, da CF – 6.3 A imunidade do art. 153, § 3º, III, da CF – 6.4 A imunidade do art. 153, § 4º, II, da CF – 6.5 A imunidade do art. 153, § 2º, X, “a”, da CF – 6.6 A imunidade do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF – 6.7 A imunidade do art. 155, § 2º, X, “c”, da CF – 6.8 A imunidade do art. 155, § 2º, X, “d”, da CF – 6.9 A imunidade do art. 155, § 3º, da CF – 6.10 A imunidade do art. 156, II, “in fine”, da CF – 6.11 A imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF – 6.12 A imunidade do art. 184, § 5º, da CF – 6.13 A imunidade do art. 195, § 7º, da CF. 7. As imunidades e os deveres instrumentais tributários.

### 1. Introdução

I – Como vimos, competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos. Para isto, devem descrever, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

A competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, apontou, direta ou indiretamente, as *regras-matrizes* dos tributos.

Pois bem, a *imunidade tributária* ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.

Em outras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*.

II – Neste sentido, podemos dizer que a *competência tributária* se traduz numa *autorização* ou *legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo).

Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação).

De modo atilado, Eduardo Domingos Bottallo observa:

“(...) o campo de incidência da norma (*tributária*) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa. (...).

“Pois bem. Quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto da Lei Maior – apresenta-se como ‘limitação constitucional do poder de tributar’ de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.<sup>1</sup>

Logo, a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações,<sup>2</sup> postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos e, assim, contribuem decisivamente para dar a conformação final das competências tributárias das pessoas políticas.

III – Por estabelecerem restrições à atividade legislativa, as regras de imunidade tributária envolvem aquilo que se convencionou chamar de *limitações de conteúdo*. É que tais regras não impõem, propriamente, ao Poder Legislativo o dever de deixar de legislar, mas determinam que qualquer legislação que as contrarie será nula. No

---

1. Eduardo Domingos Bottallo, *Fundamentos do IPI*, São Paulo, Ed. RT, pp. 107-108 (esclarecemos no parêntese).

2. O conceito jurídico de “limitação” foi bem precisado por Marco Aurélio Greco, *verbis*: “As limitações (como seu próprio nome diz) têm função *negativa*, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver *não atingido* ou *protegido*. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir” (“Imunidade tributária”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Imunidades Tributárias*, São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p. 710 – os grifos são do autor).

dizer expressivo de Herbert Hart, as *limitações de conteúdo* veiculam “inabilitações jurídicas” (*legal disabilities*) para disciplinar, de certo modo, determinados temas.<sup>3</sup>

Portanto, as imunidades tributárias demarcam a extensão das regras constitucionais que permitem tributar, e, deste modo, somente revelam sua extensão, seu significado e alcance quando confrontadas com as normas constitucionais que outorgam competências tributárias às pessoas políticas.<sup>4</sup>

IV – Em razão disso, labora em equívoco quem apregoa que a imunidade é renúncia da pessoa política ao direito (poder) de tributar. Tal renúncia já foi feita pelo povo brasileiro, que, reunido em Assembleia Nacional Constituinte, editou a Constituição da República Federativa do Brasil. Portanto, como as regras de imunidade passam ao largo da competência tributária das pessoas políticas, estas não podem renunciar a direito que não possuem. Tal a lição de Ives Gandra da Silva Martins: “Quando as autoridades fiscais, ao tratarem do tema, falam em *renúncia fiscal*, esquecem que, por ser a imunidade uma vedação constitucional ao poder de tributar, não podem renunciar ao que não têm. Ninguém renuncia a algo que não possui”.<sup>5</sup>

De fato, as regras de imunidade protegem certas situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o carreamento de dinheiro para os cofres públicos. Além disso, materializam direitos fundamentais, já que dotadas de forte carga axiológica.<sup>6</sup>

V – Conforme melhor veremos nas páginas subsequentes, *imunidade*, no contexto constitucional, é vedação absoluta à tributação. Diante de uma situação de imunidade, a pessoa política só tem um caminho a seguir: o da abstenção. Melhor dizendo: não pode criar legislativamente o tributo, nem, tampouco, lançá-lo, valendo-se de artifícios hermenêuticos. É o que, em inspirado lance, aduziu o Min. Celso de Mello, do STF, *verbis*:

“O exercício do poder tributário, pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

“(…).

“Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.”<sup>7</sup>

3. Herbert Hart, *El Concepto de Derecho*, 2ª ed. (reimpr.), trad. de Genaro R. Carrió, México, Editora Nacional, 1980, pp. 82 e ss.

4. Concordamos, pois, com Misabel Derzi quando observa (*Notas ao Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 376-378) que as regras de imunidade só ganham sentido ao serem cotejadas com as que permitem tributar.

5. “Prefácio” ao livro *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*, de Roque Antonio Carrazza (São Paulo, Noeses, 2015, p. X).

6. Cf. Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 51.

7. STF, ADI 712-MG, rel. Min. Celso de Mello, DJU 19.2.1993.

VI – Vai daí que, por terem assento constitucional, as imunidades tributárias reclamam análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Deveras, o alcance dessas desonerações não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (v.g., no Código Tributário Nacional), mas apenas com apoio na própria Constituição Federal, que há de ser entendida e aplicada de acordo com os *valores*<sup>8</sup> fundamentais do Estado, que ela consagra (segurança, liberdade, cidadania, solidariedade, educação, liberdade religiosa, desenvolvimento nacional etc.), muitos dos quais elencados já em seu “Preâmbulo”.<sup>9</sup>

Aliás, a positivação dos valores na Carta Magna visa ao reconhecimento do Direito não só como *forma*, mas, especialmente, como *conteúdo*. Deste modo, as normas imunizantes criam situações permanentes de não incidência,<sup>10</sup> que, ao contrário do que se dá com as que veiculam isenções tributárias, nem mesmo a lei pode anular. Definitivamente, a imunidade tributária é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses fundamentais da sociedade.

VII – Muito bem. Fazendo um esforço analítico, temos que as imunidades tributárias (i) estão apontadas na Constituição Federal; (ii) delimitam as competências das pessoas políticas para que criem *in abstracto* tributos; e (iii) distinguem-se das isenções tributárias, que, tendo sede infraconstitucional, são passíveis de revogação, por meio de lei.

Como corolário, a Administração Fazendária não pode lançar e arrecadar tributos das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de haver lei válida a respaldar tal pretensão.

---

8. *Valor* é um *querer da sociedade*, e sua relevância decorre do fato de aglutinar consensos. Para a Filosofia, é o objeto de preferência ou de escolha e, bem por isso, “digno de ser selecionado” (Cícero, *De finibus*, III, 6, 20). Para Nicola Abbagnano, “a melhor definição de *valor* é a que o considera como *possibilidade de escolha*, isto é, como uma disciplina inteligente das escolhas, que pode conduzir a eliminar algumas delas ou a declará-las irracionais ou nocivas, e pode conduzir (e conduz) a privilegiar outras, ditando a sua repetição sempre que determinadas condições se verifiquem” (*Dicionário de Filosofia*, 4ª ed., 2ª tir., trad. de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti, São Paulo, Martins Fontes, 2003, p. 993 – os grifos são do autor).

9. O “Preâmbulo”, embora não integre o *corpus dispositivo* da Constituição Federal, veicula uma especial pauta hermenêutica, que serve para iluminar a inteligência das normas constitucionais. Com efeito, nele o constituinte originário, por haver sintetizado os pontos capitulares do texto que iniciava sua vigência, deu valiosos subsídios para a interpretação doutrinária e jurisprudencial da Carta Magna.

10. As regras imunizantes criam situações de não incidência tributária que não podem ser ilididas; não, pelo menos, enquanto o Texto Magno não for alterado por novo *poder constituinte originário*. É que tais normas envolvem, sem exceção, *cláusulas pétreas*, e, por isso, sua eventual revogação viola direito fundamental e rompe a ordem constitucional vigente. Não compartilhamos, como se vê, do entendimento de certo setor doutrinário no sentido de que as normas de imunidade tributária se subdividem em *próprias* e *impróprias*, conforme protejam o *núcleo imodificável da Constituição* (forma federativa de Estado, separação dos Poderes, direitos e garantias individuais etc.) ou se limitem a afastar da incidência tributária determinadas pessoas ou grupos sociais, que passam ao largo da *estrutura* do nosso Estado Democrático de Direito. Tal subdivisão não se justifica porque, com ser arbitrária, atropela a decisão soberana do constituinte originário de declarar imunes situações jurídicas que ele, em nome do povo brasileiro, considerou tão relevantes que não quis fossem, de algum modo, prejudicadas pela tributação.

VIII – Por outro lado, caso o ente detentor da competência tributária, ao exercitá-la, venha a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal.

Logo, a norma imunizante não tem apenas a função de traçar o perfil da competência tributária, mas também a de, por *efeito reflexo*, conferir aos destinatários, nas hipóteses que contempla, o direito de não serem alvo de tributação.<sup>11</sup>

Nesse sentido, diga-se de passagem, as lições clássicas de Ruy Barbosa Nogueira, *verbis*: “Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos (...), mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das *hipóteses negativas de atribuição de competência*”.<sup>12</sup>

IX – Nessa altura do nosso discurso sentimo-nos confortáveis para afirmar que as imunidades tributárias – que a doutrina mais tradicional, representada por Aliomar Baleeiro,<sup>13</sup> impropriamente define como sendo “hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas”<sup>14</sup> – conferem aos destinatários direitos públicos subjetivos<sup>15</sup> de não serem compelidos a recolher tributos nas hipóteses que elas apontam. Por criarem campos de não incidência tributária, dão às pessoas às quais se endereçam aquilo que poderíamos chamar de *garantia de não ser alvo de exações* enquanto praticam certos fatos ou atos jurídicos, pois – permitimo-nos reiterar – erigem barreiras intransponíveis à própria competência tributária das pessoas políticas.

Melhor dizendo, a imunidade tributária que a Constituição outorga, em certas hipóteses, a determinadas pessoas cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhes exigir gravames fiscais. Caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, vier a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. Afinal, o direito que a pessoa tem de somente pagar tributo quando isso está previsto em lei não difere substancialmente do direito de não ser por ele alcançada quando presente a vedação constitucional em tela.

---

11. A regra imunizante confere à pessoa favorecida o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado, ou seja, de não ver seu patrimônio jurídico agredido fora dos lindes do campo aberto à tributação das pessoas políticas.

12. Ruy Barbosa Nogueira, *Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1992, pp. 22-23 (os grifos são do autor).

13. Aliomar Baleeiro, “Imunidades e isenções tributárias”, *RD Tributário* 1/70.

14. Na realidade, a competência tributária já nasce demarcada pelo Texto Magno, inclusive por meio das regras de imunidade que ele alberga. Ademais, tais regras incidem para vedar a tributação nas hipóteses que elas contemplam.

15. *Direitos públicos subjetivos*, na lição de Riccardo Guastini, são os que derivam de normas que conferem aos destinatários direitos oponíveis ao Estado.

Vai daí que as regras de imunidade, além de explicitarem formalmente a incompetência do legislador ordinário (ou, em alguns casos, complementar<sup>16</sup>) para instituir tributos nas situações abarcadas por seus preceitos, conferem aos destinatários (v.g., aos templos de qualquer culto) o direito fundamental de defesa, vale dizer, de bater às portas do Poder Judiciário para que ele, caso constatada a violação, ponha cobro à inconstitucionalidade.<sup>17</sup>

X – Lembramos, ainda, que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas.

É certo que a doutrina mais tradicional<sup>18</sup> classifica as imunidades em *subjetivas*, *objetivas* e *mistas*, conforme alcancem *pessoas*, *coisas* ou *ambas*.

Pensamos que esta classificação é útil e até a empregaremos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada *imunidade objetiva* alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já, a denominada *imunidade subjetiva* alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a *imunidade mista* alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, da CF).

De qualquer modo, as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária.<sup>19</sup>

XI – Insistimos que a imunidade tributária, por ter sede constitucional, não pode ter seu conceito construído com base na normatividade legal ou infralegal. É a própria Constituição Federal que, por meio das regras imunizantes, delimita as fronteiras das competências tributárias das pessoas políticas.

16. Demandam lei complementar, para serem validamente instituídos, os *empréstimos compulsórios* (cf. art. 148 da CF), os *impostos residuais* (cf. art. 154, I, da CF) e as *contribuições sociais* que criam novas fontes de custeio para a seguridade social (cf. art. 195, § 4º, da CF).

17. No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres observa: “As *imunidades tributárias* são garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, estabelecendo proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição, e, em contrapartida, destinadas mediamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens, as pessoas, serviços ou situações declarados imunes” (*Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Instituições de Educação*, estudo inédito, 2008, p. 1 – os grifos são do autor).

18. Por exemplo: Aliomar Baleeiro, *Direito ...*, cit., p. 87.

19. O contrário dá-se com a isenção, que, como veremos no próximo capítulo, atua no campo do exercício da competência tributária. Ela se verifica no plano infraconstitucional, obedecendo, é claro, o *princípio da legalidade*, ou seja, deve ser concedida, dependendo do tributo, por meio de lei ordinária ou de lei complementar.

Por aí se vê que os preceitos imunizantes encerram *normas de sobredireito* (*Überrecht*), também chamadas *regras de estrutura*, vale dizer, que dispõem sobre a edição de outras regras.

Essas ideias vêm roboradas por Paulo de Barros Carvalho, *verbis*: “(...) a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, (...) a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática”.<sup>20</sup>

Portanto, também para este autor, as normas constitucionais que tratam das *imunidades tributárias* fixam a *incompetência* das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações.

Tudo isso porque – como já vimos – os preceitos imunizantes expressam a vontade do *constituente originário* de preservar da tributação *valores* de particular significado político, social, religioso, econômico etc. Noutras palavras, protegem e promovem direitos fundamentais, moldados pela Constituição Federal, e, nessa medida, visam à manutenção de situações jurídicas por ela consideradas intocáveis.

XII – Sempre mais se nota, pois, que as regras imunizantes conferem aos destinatários o direito público subjetivo de não serem tributados, nas situações que elas descrevem. É o que, com propriedade, assinala José Wilson Ferreira Sobrinho: “A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido”.<sup>21</sup>

De fato, a Constituição não quer que certas pessoas venham a ser alvo de tributação, justamente para que não vejam perturbados seus direitos fundamentais. Por isso mesmo, estende sobre elas o manto da imunidade tributária. E, ao fazê-lo, cria-lhes direitos subjetivos inafastáveis.

XIII – Acerca desse assunto, Paulo de Barros Carvalho partiu da divisão das normas jurídicas em *normas de comportamento* e *normas de estrutura*,<sup>22</sup> para inse-

20. Paulo de Barros Carvalho, *Imunidades Tributárias*, trabalho inédito, 1984, pp. 5-6.

21. José Wilson Ferreira Sobrinho, *Imunidade Tributária*, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996, p. 102.

22. Apenas para reforçarmos o que já foi exposto em outros trechos deste livro, as *normas de comportamento* visam, como o próprio nome já nos sinaliza, a disciplinar o comportamento dos homens

rir nestas últimas as regras de imunidade, uma vez que elas ajudam a delimitar as competências tributárias.<sup>23</sup>

Daí ter conceituado a imunidade como sendo: “(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.<sup>24</sup>

Seguindo na traça deste conceituado mestre, temos que, realmente, as imunidades são as mencionadas no Texto Magno, por meio de normas jurídicas que tolhem o legislador na tarefa de criar, *in abstracto*, tributos. Portanto, as normas de imunidade criam um campo de *incompetência tributária*.

É o caso de Misabel Derzi, para quem a imunidade não passa de “regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário”.<sup>25</sup>

Nessa linha, as normas imunizantes dispõem sobre matéria de ordem pública, que Vicente Ráo, com muita propriedade, chamava, em seu clássico *O Direito e a Vida dos Direitos*, de *matéria de interesse social predominante*.

Com efeito, as regras de imunidade ajudam a gizar as fronteiras do campo competencial tributário das pessoas políticas. Para isso, apontam os limites materiais e formais da atividade legiferante.

Como bem observa a mesma Misabel Derzi, “a imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo”.<sup>26</sup> E, com a agudez de raciocínio que a caracteriza, observa que não dizemos que as pessoas são imunes à instituição de IPTU, por parte da União, justamente porque ela não tem competência para tributar a propriedade predial e territorial urbana. No entanto –

---

na vida social. Assim, albergam, no conseqüente, um comando voltado para o agir humano. Já, as *normas de estrutura* têm por destinatário o legislador, e, por isso, contêm, no conseqüente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas. Para Norberto Bobbio, *normas de estrutura*, também chamadas *normas de competência*, “são aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas” (*Teoria do Ordenamento Jurídico*, 6ª ed., trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, Polis/UnB, 1995, p. 33).

23. Paulo de Barros Carvalho, *Curso ...*, cit., p. 116.

24. Idem, *ibidem*, p. 117.

25. Misabel Derzi, *Notas ao Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baileiro (7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977), p. 16. Misabel Derzi, ao contrário de Paulo de Barros Carvalho, admite imunidades não expressas, “desde que implicitamente necessárias”, como, por exemplo, a imunidade recíproca das pessoas políticas.

26. Misabel Derzi, *Notas ...*, p. 14.