

# Exercício da competência para criar tributos: dever constitucional?

**Simone Klitzke**

*Procuradora da Fazenda Nacional*

*Ex-Advogada da CAIXA*

*Especialização em Direito Processual Civil e do Trabalho*

*Especialização em Direito Público*

*Pós-Graduanda em Direito Tributário*

## RESUMO

A Constituição Federal distribui a competência tributária, mas a efetiva criação dos tributos depende de lei própria do ente federado. O presente estudo analisa se o exercício da competência tributária para instituir tributo é obrigação da pessoa política ou faculdade, a ser manejada conforme a oportunidade e a conveniência.

Palavras-chave: Tributação. Poder político. Responsabilidade fiscal. Federação.

## ABSTRACT

The Federal Constitution distributes the Tax competence, however the Taxes creation depends on the law of Federal bodies. This study analyzes if the exercise of the competency to create Taxes is either the political person obligation or faculty, in order to be used according to the opportunity and the convenience.

Keywords: Taxation. Political power. Fiscal responsibility. Federation.

A Pesquisa de Informações Básicas Municipais relativa ao ano de 2009, promovida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), revela que 354 dos 5.565 Municípios brasileiros não efetuam cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (BRASIL, 2010, p. 209).

O estudo aponta que a Região Sul é a única em que todos os Municípios cobram o IPTU e, na Região Sudeste e no Centro-Oeste, o número de Municípios que não cobram o imposto patrimonial é bastante reduzido.

Já no Nordeste, o percentual de entes federados municipais que cobram IPTU é de 87%; e, no Norte, de 77%. No Estado de Roraima, apenas dois dos 15 Municípios realizam a cobrança. No

Estado do Maranhão, o pior desempenho nesse aspecto na Região Nordeste, somente 98 dos 217 Municípios cobram o imposto, o que corresponde a apenas 45% dos entes municipais daquele Estado. Tal situação é mais frequente em Municípios com até 10 mil habitantes.

Estando o IPTU previsto na própria Constituição Federal, incluído na competência tributária do Município, indaga-se quanto a estar de acordo com o direito a atitude de determinados entes públicos de omitirem-se na instituição e cobrança do tributo. É de se questionar acerca da mora do ente federativo e sua sujeição a punições, por não estar realizando parcela de competência tributária outorgada pela Constituição.

A Constituição Federal estabelece a repartição de competência tributária entre os entes federativos, atribuindo-lhes um rol privativo de tributos, em seu texto já com algum delineamento e limitações. Além disso, estabelece competir à União a possibilidade de criar impostos não previstos no texto constitucional, chamados residuais.

A competência tributária é a "aptidão para criar, *in abstracto*, tributos", conceito que nos é fornecido por Carrazza (2010, p. 513). A Constituição Federal não cria o tributo; ela contém diretrizes básicas sobre a tributação e distribui a competência tributária entre as pessoas políticas. A efetiva criação do tributo compete ao ente, em obediência ao princípio da legalidade estrita.

Conforme Moraes (1997, p. 832),

a adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

Além da competência para instituição de tributos, a CF também definiu regras de repartição das receitas tributárias, estabelecendo que a arrecadação de tributos destinados a determinado ente será repartida com os demais, nos termos dos artigos 157 a 162. Tal se faz necessário para equilibrar as desigualdades, dando uma parte da arrecadação dos mais ricos para os mais pobres. Como refere Machado (2001, p. 34), ao ente federado pobre, "em cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema". Por isso a necessidade da repartição de receitas além da distribuição de competências tributárias.

Através dessas disposições, em que outorga a competência tributária e determina a repartição das receitas, a CF tratou de dar os

meios para os entes federativos obterem recursos para lhes garantir autonomia política e financeira, como consta na citação acima, e também para lhes permitir cumprir suas obrigações perante o cidadão, que no nosso sistema constitucional não são poucas. Temos uma Carta Cidadã que assegura vários direitos às pessoas, como saúde, segurança pública, educação, habitação, entre outros, que dependem de investimento público para sua concretização. Assim, deixar de realizar a parcela de competência tributária concedida pela Constituição pode significar o não oferecimento de tais serviços e garantias ou a sua prestação em qualidade e quantidade inferiores ao possível se todas as fontes de receita tributária fossem implementadas.

Por essas razões é que o exercício da competência tributária destinada a cada ente não seria uma mera faculdade, mas constituir-se-ia em verdadeiro dever do ente federado.

Entretanto, justificar a obrigatoriedade para o ente federado instituir e cobrar os tributos de sua competência a partir do texto constitucional não é tarefa fácil. A Constituição estabelece a quem compete cada tributo, mas não está expresso que esses tributos devam ser criados, tampouco foi estabelecida alguma sanção para o não exercício.

O Direito busca regular condutas, de modo que as normas jurídicas, em especial as constitucionais, não são meros conselhos ou sugestões. Para Bastos (2001, p. 91), “hoje não se admite que a ineficácia seja o timbre da Constituição. Pelo contrário, o que se reconhece é que todas as normas constitucionais têm um mínimo de eficácia. O que se continua a admitir, todavia, são graus diferentes de aplicabilidade”.

Assim, a Constituição estabeleceu fins (prestações do poder público em benefício da população) e os meios para possibilitar esses fins (tributação e distribuição de receitas tributárias), constituindo-se no sistema desejado pela CF para a atuação do ente federado, de modo que não exercitar a competência tributária significaria negar eficácia às suas disposições.

No entanto, esse não é o entendimento dominante acerca da matéria. A doutrina majoritária advoga o caráter facultativo do exercício da competência tributária.

Inicialmente, observa-se que, como o exercício da competência tributária depende de lei, é tarefa a ser realizada pelo Poder Legislativo. Assim, a outorga de aptidão para tributar é disposição acerca do fenômeno político, “difícil de ser enquadrado dentro de parâmetros jurídicos” (BASTOS, 2001, p. 90. Somente após a instituição do tributo por meio de lei é que se terá uma atividade administrativa, com vistas à cobrança da exação.

Nessa linha, a criação do tributo não é obrigação constitucional do ente federado, mas um poder político, a ser exercido conforme a conveniência e oportunidade desse poder. Quem pode ou mais, que é tributar, também pode reduzir o tributo, anistiar, parcelar, aumentar e pode, ainda, não tributar. Essa é uma opção política do titular da competência tributária. Defendem essa compreensão, entre outros, Roque Antônio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba e Rui Barbosa (*apud Carrazza, 2010, p. 698*).

Carrazza (2010) traz uma única exceção a essa facultatividade, quanto ao imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pois entende que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituí-lo e a arrecadá-lo por força do art. 155, § 2º, XII, "g" da CF, que dispõe: "XII - Cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados" (BRASIL, 1988).

Assim, fundamenta Carrazza (2010, p. 703, grifo do autor) que

os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir o ICMS (descrevendo legislativamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota) e de percebê-lo se celebrarem *deliberações* neste sentido firmadas pelos Governadores e ratificadas, por meio de decreto legislativo, pelas respectivas Assembléias Legislativas ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa.

Em conclusão, para esses doutrinadores, salvo a exceção acima, as pessoas políticas são livres para utilizar ou não as suas competências tributárias. E, o fato é que, estando a CF em vigor há mais de vinte anos, há tributos nela previstos que não foram instituídos.

Não é apenas o caso do IPTU em alguns Municípios. Apesar de a CF ter atribuído à União competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas (IGF, art. 153, inciso VII), vários projetos de lei já foram apresentados sem que até hoje a competência tenha sido exercida.

Há muitos estudos sobre tal imposto e os principais argumentos contrários à instituição são de que sua arrecadação, nos países em que é cobrado, não é significativa e os resultados buscados poderiam ser alcançados com a progressividade do imposto de renda. Fala-se também na dificuldade de fiscalização e em fuga do capital, mesmo que sua alíquota fosse baixa, pelo receio de futura elevação.

Conforme Paulsen (2007, p. 301),

A Constituição outorgou competência à União para instituir impostos sobre grandes fortunas, mas não obriga à instituição. Tal competência poderá jamais ser exercida. Já há projetos no Congresso acerca da matéria, mas nenhuma perspectiva de que efetivamente o imposto venha a ser instituído.

Sendo insuficiente a CF para a efetiva instituição de todos os tributos da competência da pessoa política, no ano de 2000, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 (LC 101/00), que trouxe normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. De acordo com essa lei, a referida responsabilidade pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, seguridade social e outras. Essa lei estabelece importante regra pertinente ao presente estudo:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos (BRASIL, 2000).

Da literalidade desse dispositivo resulta claro que pretende impor ao ente político a obrigação de instituir e arrecadar os tributos que a CF outorgou-lhe. Para a LC 101/00, a criação do tributo é dever.

Se esse tributo não instituído e não cobrado for da espécie *imposto*, o poder público negligente não poderá receber transferências voluntárias de outros entes<sup>1</sup>, como está previsto no parágrafo único.

Transferências voluntárias são repasses de recursos de um ente da Federação para outro, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, mas que não decorrem de determinação constitucional, legal, ou de destinação ao Sistema Único de Saúde. São realizadas, via de regra, por convênios, em que um ente en-

<sup>1</sup> Salvo aquelas transferências relativas a ações de educação, saúde e assistência social, que ficam excetuadas da vedação, conforme o parágrafo 3º do artigo 25 da LC 101/00.

traga capital a outro para a realização de uma obra ou serviço público.

Esse dispositivo do parágrafo único do artigo 11 da LC 101/00 é objeto de ação declaratória de inconstitucionalidade em que, além de alegações de ordem formal, é atribuído à regra o ferimento ao princípio constitucional da razoabilidade e ao artigo 160 da CF, que veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados e Municípios.

A referida ação ainda não teve julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal (STF), mas, ao analisar a Medida Cautelar, o Relator, Ministro Ilmar Galvão, indeferiu o pedido de liminar em razão de essa vedação do parágrafo único do artigo 11 da LC 101/00 referir-se apenas às transferências voluntárias do orçamento, e não à repartição de receitas estabelecida pela CF, no que foi seguido pelos demais Ministros. Cita-se trecho do seu voto:

O dispositivo constitucional em apreço, no entanto, trata da participação dos Estados e Municípios nas receitas tributárias da União e dos Estados, cogitando a lei, ao revés, de transferências voluntárias que, obviamente, não são incompatíveis com restrições impostas aos entes beneficiários dessas transferências, que se revelem negligentes na instituição, previsão e arrecadação de seus próprios tributos.

Sem plausibilidade, portanto, o fundamento do pedido (BRASIL, 2007).

Assim, o STF chancelou, ao menos em análise preliminar, a obrigação de o ente criar e cobrar os tributos previstos na CF. Entretanto, é de se ressaltar que a consequência prevista na LC 101/00 para a não instituição de impostos somente atinge Estados e Municípios, em regra, porque a União não costuma receber repasses orçamentários dos demais entes.

Apesar do julgamento do STF, a doutrina tece objeções a essa regra. Carrazza (2010, p. 520) defende a sua inconstitucionalidade:

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

Sabbag (2010, p. 379, grifo do autor) aponta que a norma carece de instrumento que a torne efetiva:

O exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado *facultativo*. De fato, no plano da conveniência, cada ente tributante decide sobre o exercício da competência tributária. Não obstante, o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/99) dispõe que, no plano de gestão fiscal da pessoa política, deve haver a instituição de “todos” os tributos que compete à entidade, sob pena de sanções (art. 11, parágrafo único). O dispositivo merece interpretação cautelosa, pois o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável, cuja competência estaria inadquadamente estancada. Portanto, estamos que é defensável a *facultatividade* do exercício da competência tributária, uma vez que o art. 11 da Lei da Responsabilidade Fiscal não traduz, incontestavelmente, mecanismo efetivo de obrigatoriedade.

Para nós, a instituição e a cobrança dos tributos são desejo da Constituição, sendo a direção concebida pela Carta Maior para o Sistema Tributário Nacional, mas concordamos com a doutrina quanto à efetiva criação do tributo depender do poder político.

Esse poder político não é apenas do legislador do Município, mas também do legislador complementar nacional, que deu um importante passo ao criar a regra com previsão de consequência para o ente político omissivo no exercício de sua competência para criar e cobrar tributo.

Mesmo que se entenda impossível, juridicamente, obrigar o legislador a instituir o tributo, não parece ocorrer inconstitucionalidade na proibição de transferências voluntárias ao ente que não o fizer. Essa é uma regra de direito financeiro e a CF é explícita em determinar sua regulamentação por lei complementar, no art. 163.

Além disso, a regra nos parece justa, pois o ente que não exerce sua competência tributária não deve receber recursos que foram obtidos com a tributação efetuada pelos demais entes. Se precisa de recursos, arrecade primeiro os que lhe estão destinados por direito.

Por fim, observe-se que os dois exemplos de falta de exercício de competência tributária aqui referidos, IPTU e IGF, são impostos sobre o patrimônio. Há outros, como a não cobrança de imposto sobre a propriedade de aviões, helicópteros e lanchas<sup>2</sup>, por exemplo, que são importantes signos presuntivos de riqueza.

<sup>2</sup> O STF entende que esses bens não são passíveis de tributação pelo IPVA, porque não poderiam ser incluídos no conceito de veículos automotores, como ficou decidido pela primeira vez no julgamento do RE 134.509-1/AM.

Conforme estudo da Receita Federal do Brasil (RFB) relativo à carga tributária no Brasil em 2008 (BRASIL, 2009)<sup>3</sup>, a tributação de bens e serviços representou 48% da carga total. Enquanto isso, os impostos diretos, que incidem sobre renda e patrimônio, totalizaram 22%. Os demais percentuais componentes da carga tributária foram divididos em tributos sobre a folha de salários (22%), transações financeiras (5%) e outros (3%).

Para comparação dos dados brasileiros, a RFB utilizou as estatísticas dos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por terem sido consideradas as de maior confiabilidade e elaboradas com metodologia semelhante. Entre aqueles países, a tributação sobre bens e serviços significa, em média, 31,5% da carga tributária total e a tributação sobre patrimônio e renda responde por 41,44%.

Do confronto desses dados, verifica-se que, no Brasil, a carga tributária incide de maneira inversa àquela dos países-membros da OCDE, com maior peso para os tributos indiretos, sobre o consumo, em detrimento dos tributos diretos, sobre renda e patrimônio. O efeito dessa má distribuição da carga tributária é a característica essencialmente regressiva do sistema brasileiro.

O princípio da progressividade estabelece que quem tem mais renda e patrimônio deve pagar proporcionalmente mais tributo. Além de a base de cálculo ser maior para quem tem mais, a alíquota também deve variar positivamente em função dela. As alíquotas, portanto, são variadas e sua majoração se dá na medida em que a base de cálculo aumenta.

Considera-se um tributo regressivo quando seu peso em relação à renda do contribuinte é maior quanto menor for essa renda. Em outras palavras, o tributo do tipo regressivo incide de forma mais onerosa para quem tem menos recursos, porque seu peso é maior em proporção ao rendimento.

Os tributos indiretos têm perfil regressivo porque a incidência tributária não possui vínculo com a capacidade econômica do contribuinte. Por exemplo, o ICMS, cujo ônus recai sobre o consumidor porque é embutido no preço, incide de forma proporcional sobre o valor da mercadoria, então tanto o rico como o pobre suportam a mesma quantidade de imposto quando compram um produto.

Já o IPTU é um imposto direto, porque não repercute em terceiros; o ônus econômico é suportado pelo sujeito passivo,

<sup>3</sup> Conforme consta do estudo, a RFB procurou considerar todas as receitas às quais se possa atribuir natureza econômica de tributo e levou em conta a arrecadação das três esferas de governo.



titular da propriedade territorial urbana. A Constituição Federal permite expressamente a progressividade desse imposto em razão do valor do imóvel, da localização e do uso, nos artigos 156, § 1º, I e II e 182, § 4º, II.

Em um sistema tributário dito regressivo, há predominância dos tributos indiretos. Nesse caso, como as pessoas mais pobres gastam praticamente toda a renda em consumo de bens e serviços, pagam, proporcionalmente, mais imposto do que aqueles que têm sobra de recursos.

Assim, temos que o não exercício pleno das competências tributárias, especialmente sobre patrimônio e renda, reforça a injustiça tributária no país.

## Referências

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2010.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 15 jun. 2010.
- \_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Perfil dos Municípios Brasileiros 2009**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2009/munic2009.pdf>>. Acesso em: 3 jun. 2010.
- \_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2008**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2010.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2238-5- MC/DF. Requerentes: Partido Comunista do Brasil - PC do B, Partido dos Trabalhadores - PT e Partido Socialista Brasileiro - PSB. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 08 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1829732>>. Acesso em: 10 jun. 2010.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.