

# O CONTROLE JUDICIAL DA OMISSÃO DOS ENTES POLÍTICOS INSTITUIREM OS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA

## THE JUDICIAL CONTROL OF POLITICAL ENTITIES OMISSION IN INSTITUTES THE TAXES OF THEIR COMPETENCE

**Mariana Falcão Bastos Costa**

Mestranda em Direito Público na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas/UFAL, pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Cientista Social e Advogada.

### RESUMO

O objeto da presente investigação, qual seja, o controle judicial da omissão legislativa de instituir tributos, é uma decorrência lógica e necessária da desconstrução do atributo da facultatividade do exercício da competência legislativa tributária. Sendo, este, portanto, seu ponto de partida. Defende-se aqui que é preciso se aferir no caso concreto se a competência tributária é de exercício facultativo ou obrigatório. Assim sendo, apenas nos casos em que o exercício da competência tributária é obrigatório e não se instituem os respectivos tributos é possível falar em verdadeira omissão legislativa, passível, portanto, de controle judicial. Temos a tributação em íntima relação com os direitos fundamentais, possibilitando a efetiva proteção do direito à liberdade, e do qual decorre a garantia de todos os demais direitos, já que todos têm um custo. Assim, não há uma proteção absoluta e irrestrita da propriedade privada que justifique os entes políticos de arbitrariamente não tributar. É preciso que a não tributação seja justificada. Defende-se aqui a observância das prescrições elencadas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000). Pretendemos, contudo, estabelecer limites à intervenção judicial. Nesse sentido, tem-se a observância da tripartição de funções, em consentâneo com as exigências de um Estado que se repute Democrático de Direito. É preciso, outrossim, equacionar a constante tensão da tributação enquanto garantia da liberdade, efetivando os demais direitos fundamentais, e supressora dessa mesma liberdade (ao não observar o mínimo existencial, a capacidade contributiva e outras diretrizes constitucionais).

**Palavras Chaves:** competência tributária; omissão legislativa; controle judicial; tripartição de funções

### ABSTRACT

The object of this investigation, the judicial review of legislative omission to impose taxes, is a logical and necessary consequence of the deconstruction of the legislative powers of taxation be optional. Being this the starting point. It is argued here that it is necessary to measure in case if the power to tax is voluntary or compulsory exercise. Therefore, only in cases where the exercise of the taxing power is compulsory is possible to speak about true omission legislative, liable, therefore, of judicial review. We relation taxation with fundamental rights, enabling the effective protection of the right to freedom, which implies the guarantee of all other rights, since they all have a cost. Thus, there is not an absolute and unqualified protection of private property to justify the political entities tax arbitrarily. That is requires the no taxation be justified. It is argued here compliance with the requirements listed in the Fiscal Responsibility Law (LC 101/2000). We intend, however, set limits on judicial intervention. In this sense, it has been compliance with the separation of powers, in line with the requirements of the Democratic Rule of Law. We must consider the constant tension of taxation as a guarantee of freedom, effecting the others fundamental rights, and suppressor of

that freedom (by not observing the existential minimum, the ability to pay and others constitutional guidelines).

**Keywords:** taxing power ; legislative omission; judicial review; tripartite function

## **1. Consideração preliminar: a noção de competência tributária adotada**

A competência tributária perpassa toda a análise aqui empreendida. Faz-se necessário, portanto, para avançarmos quanto à possibilidade de um controle judicial do seu não exercício, demarcarmos um conceito possível do que seja tal competência.

Encontramos na doutrina pátria conceitos divergentes quanto ao que seja competência tributária. Em livro sobre a temática Cristiane Mendonça elenca nada menos que dez significados para tal expressão!<sup>1</sup>

É frequente tê-la enquanto aptidão conferida pela Constituição Federal a um ente político para criar leis.<sup>2</sup>

Ocorre que há uma nítida divisão das leis tributárias em dois grupos: as leis tributárias em sentido estrito, compreendendo os tributos propriamente ditos; e as leis tributárias em sentido amplo, abrangendo todos os demais enunciados normativos que, sem compor a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), acabam por propiciar a arrecadação, fiscalização dos tributos etc.<sup>3</sup>

O corte metodológico dado ao tema restringe a presente análise a competência legislativa tributária em sentido estrito, ou seja, a aptidão para criar tributos, atribuída, preponderantemente (e não exclusivamente!) ao Legislativo, em que pese a reconhecida importância da competência legislativa tributária em sentido amplo, assim como a competência executiva e judicial em matéria tributária.

## **2. Competência tributária X poder**

Atentos à advertência de Eurico Marco Diniz de Santi de que “O Direito Tributário tornou-se auto-referencial, uma ferramenta de arrecadação desvinculada da sua

---

<sup>1</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 36.

<sup>2</sup> Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 234. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122.

<sup>3</sup> Para Cristiane Mendonça “a distinção no trato do instituto envolve dois dilemas. O primeiro está em restringir ou não a compreensão da competência tributária à função legislativa. O segundo envolve o primeiro, na medida em que a competência legislativo-tributária pode ser entendida de modo estrito (edição da RMIT) ou de forma mais lassa (edição de enunciados prescritivos tributários em geral).” Vide MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 28.

fundamentação e das políticas públicas”<sup>4</sup>, vislumbramos a necessidade de mudar o enfoque comumente dado as problemáticas dessa seara.

Assim, com o intuito de dotar o Direito Tributário de referibilidade, temos a ideia de liberdade<sup>5</sup> a fundamentar a tributação, e em decorrência, a repartição das competências. Nesse sentido, a tributação é instrumento para consecução dos fins estatais.

É, pois, latente para a manutenção da Federação brasileira e para consecução de tais fins, a repartição das competências, assegurando a autonomia dos entes federados. Acreditamos, contudo, que assegurar tal autonomia não é conferi-lhes liberdade irrestrita. Afinal, ao assegurar tamanha autonomia, poder-se-ia fulminar outra liberdade, a liberdade dos contribuintes, devendo, portanto, a tributação se dá de forma justificada e isonômica.

Ricardo Lobo Torres exalta quão dramática é a relação entre liberdade e tributo, vez que o tributo é ao mesmo tempo garantia de liberdade e instrumento com extraordinária aptidão a destruí-la.<sup>6</sup>

Visando reforçar que há óbices ao exercício da competência tributária é que adotamos a distinção feita por Cristiane Mendonça entre competência e poder. Segundo tal autora a “juridicização do ‘poder’ o torna competência”.<sup>7</sup> Eis que o poder precederia o sistema normativo e seria ilimitado, ao passo que a competência nasceria com as limitações inerentes ao seu disciplinamento pelo Direito.<sup>8</sup>

Ainda segundo tal autora não existe competência legislativa plena. Nesse sentido, a competência não é poder exatamente por não ser total, mas, “reduzida, parcial, limitada, fragmentada [...]”.<sup>9</sup> Eis que o caput do art. 6º do Código Tributário Nacional<sup>10</sup> ao atribuir competência legislativa plena não se sustenta.

---

<sup>4</sup> SANTI, Eurico Marco Diniz de. Perdemos a relação entre tributação e cidadania. Revista **Consultor Jurídico**, 2 de novembro de 2008. Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2008-nov-02/perdemos\\_relacao\\_entre\\_tributacao\\_cidadania?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2008-nov-02/perdemos_relacao_entre_tributacao_cidadania?pagina=4). Acesso em 15 de agosto de 2010.

<sup>5</sup> A respeito da relação entre tributação e liberdade vide SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 431-471.

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 5.

<sup>7</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 42.

<sup>8</sup> Idem, p. 40.

<sup>9</sup> Idem, p. 32-33.

<sup>10</sup> **Art. 6º** - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a **competência legislativa plena**, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. (Grifo nosso).

Ricardo Lobo Torres se contrapõe aos autores que tem a sede normativa do ‘poder’ de tributar no art. 105, que inaugura a Constituição Tributária, do qual decorreria a liberdade do legislador para criar impostos, sem quaisquer limites prévios.<sup>11</sup>

Nesse sentido, para tal autor o ‘poder’ de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, estando sua verdadeira sede na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e na Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152).

### 3. Tributação e Direitos Fundamentais

Vislumbramos uma relação bastante estreita entre tributação e Direitos Fundamentais. Afinal, a tributação é importante meio de ingresso dos recursos públicos que irão propiciar a efetivação dos direitos fundamentais. Para Ricardo Lobo Torres as receitas tributárias revelam-se como “o mais importante dos itens da Receita Pública”.<sup>12</sup>

A evolução dos direitos fundamentais coincide com o surgimento e desenvolvimento do Estado Moderno Constitucional, que tem como fundamento a dignidade da pessoa humana.<sup>13</sup>

É forçoso reconhecer que alguns direitos constitucionais são formulados enquanto deveres de abstenção do estado, por exemplo, o de não julgar mais de uma vez uma pessoa pelo mesmo crime. Ocorre que, mesmo tais direitos só estão protegidos quando há um órgão regulador estatal.<sup>14</sup>

Oportuno salientar que Robert Alexy faz a distinção entre direitos a ações negativas (direitos de defesa)<sup>15</sup> e direitos a ações positivas<sup>16</sup>, salientando os aspectos que diferenciam tais direitos.

Interessante, entretanto, o enfoque dado por Holmes e Sustain à temática, sustentando que a dicotomia entre direitos positivos e negativos não tem sentido, posto que todos são positivos na medida em que todos os direitos têm custos.<sup>17</sup>

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 19-20.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 158.

<sup>13</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 36.

<sup>14</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El Costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 75.

<sup>15</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 196.

<sup>16</sup> Idem, p. 201.

Nesse sentido, tais autores defendem que as liberdades privadas têm custos públicos. Assim o é com a propriedade privada, a liberdade de expressão, a liberdade contratual etc.<sup>18</sup>

Sob essa nova perspectiva de se enxergar os direitos evidencia-se que não há que se falar em direitos absolutos, vez a distribuição de recursos públicos deve resguardar os inúmeros interesses da população, propiciando a solidariedade social e o bem estar humano.<sup>19</sup>

Para Víctor Abramovich e Christian Courtis as diferenças entre direitos civis e políticos e direitos sociais e culturais são mais diferenças de grau do que diferenças substanciais.<sup>20</sup>

Resta latente a importância da tributação enquanto instrumento de consecução dos inúmeros direitos fundamentais, mesmo daqueles que outrora se tinha como direitos negativos. Sob tal enfoque, na distribuição de recursos escassos, faz-se preemente dar acesso à todos a condições mínimas para uma existência digna.

### 3.1. Diferentes acepções de liberdade: fundamento para a tributação

Interessante observar que a liberdade é tomada como fundamento tanto para a tributação como para a não tributação. Tal constatação, que a primeira vista pode parecer contraditória, é melhor compreendida ao analisarmos o que se entendeu por liberdade ao longo do tempo.

Tomemos como ponto de partida a liberdade do homem primitivo ao reunir-se em tribos, na *polis* ou na *civitas*<sup>21</sup>. A liberdade que Schoueri designa de coletiva tribal caracterizava-se enquanto liberdade dos perigos que o isolamento proporcionava e era fundada na solidariedade ou na necessidade.<sup>22</sup>

Aqui não há oposição entre individuo e coletividade, uma vez que a própria sobrevivência do indivíduo dependia de sua participação dos ônus coletivos. Nesse sentido, “opor-se aos deveres coletivos seria opor-se a si mesmo”.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El Costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 57.

<sup>18</sup> Idem, p. 241.

<sup>19</sup> Idem, p. 242.

<sup>20</sup> ABRAMOVICH, V. & COURTIS, C. **Los derechos sociales como derechos exigibles**. 2ª edição. Madrid: Trotta, 2004.

<sup>21</sup> Far-se-á um breve panorama histórico através do texto de Luís Eduardo Schoueri intitulado **Tributação e Liberdade**. A esse respeito ver SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 431-471.

<sup>22</sup> Idem, p. 432-433

<sup>23</sup> Idem, p. 436.

Na *polis* a liberdade do cidadão grego opõe-se a escravidão das pessoas vencidas em guerras, vez que na antiguidade se confundia a pessoa com seus bens, e ao vencer tinha-se direito sobre a pessoa do vencido e não apenas sobre os seus bens. Tais escravos eram tributados em sinal de submissão. Assim, daqueles que tivessem privada a liberdade é que se exigiam tributos, ou seja, o tributo era o “preço da falta de liberdade”.<sup>24</sup>

No período medieval, com a organização social em feudos, o tributo passa a ser uma transferência patrimonial acordada em substituição à prestação de serviços militares<sup>25</sup>. Assim, o Senhor Feudal assume as responsabilidades de defesa e recebe a tributação daqueles que se liberaram da obrigação do serviço militar. Cumpre ainda ressaltar o caráter quase privado que assume a obrigação tributária.<sup>26</sup> Não há aqui, como se vê, uma verdadeira relação entre tributos e liberdade.

Continuando tal panorama da história da liberdade e da tributação nos deparamos com o período absolutista. Em tal período o homem troca a liberdade natural pela civil. Eis que o Estado passa a ser o depositário de todos os direitos naturais de liberdade, os exercendo em nome dos indivíduos, de forma onipotente e absoluta.<sup>27</sup> O tributo passa então a ser o preço para a manutenção do Estado, que por sua vez garante a liberdade de trabalho. É tido, pois, enquanto “preço da liberdade”.<sup>28</sup> Ocorre aqui a centralização política e financeira e são dados os primeiros passos para acabar com a fiscalidade periférica dos estamentos.<sup>29</sup>

Apenas com o pensamento liberal e o estado fiscal é que o tributo passa a ser expressão da liberdade, contudo tinha caráter puramente arrecadatório, não podendo interferir no Mercado, haja vista a crença de que este se autorregulava através de uma suposta ‘mão invisível’<sup>30</sup>.

Ainda no liberalismo evidencia-se a relação entre propriedade e liberdade. Assim, para que o Estado atue retirando parte da propriedade do povo é preciso o seu consentimento, faz-se necessário à aprovação dos tributos pelo parlamento<sup>31</sup>, tributos estes que subsidiam a existência de um Estado que abriu mão de atuar empresarialmente.

---

<sup>24</sup> Idem, p. 438.

<sup>25</sup> TORRES, Ricardo Lôbo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 2.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 442.

<sup>27</sup> Idem, p. 448.

<sup>28</sup> Idem, p. 450.

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lôbo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 2.

<sup>30</sup> Vide SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

<sup>31</sup> Tem-se a ideia que o parlamento representa efetivamente a vontade popular, retornaremos esse ponto adiante.

Já a liberdade no Estado Social Democrático de Direito é concedida ao indivíduo visando um fim, posto que a liberdade em si<sup>32</sup> não faz sentido, passando a ter significado a partir da sua finalidade. Eis que a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa surgem enquanto objetivo de tal Estado, assumindo a tributação função indutora na promoção de tais objetivos. O tributo não é mais tido como ônus para a fruição da liberdade mas enquanto instrumento para a sua concretização.<sup>33</sup> Em que pese o tributo surgir no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, é “totalmente *limitado por essas liberdades*.”<sup>34</sup>

Na atualidade a liberdade assume feição semelhante ao modelo da antiguidade que, conforme visto, era exercida coletivamente.<sup>35</sup> Diverge, contudo, quanto a amplitude que se confere a fruição da liberdade, que antes era privilégio de uns poucos.

Percebe-se, pois, que a tributação, em geral, resguarda a liberdade necessária para que a sociedade civil atinja seus fins. Contudo, a tributação de determinadas situações ao invés de enaltecer a liberdade acaba por fulminá-la. Assim, amparado também na liberdade é que se legitimam as imunidades, excepcionando, pois, o dever fundamental de pagar tributos.<sup>36</sup>

#### 4. Exercício da competência tributária: discricionário ou obrigatório?

Perfilhando o ensinamento de Roque Antonio Carrazza<sup>37</sup> vislumbramos um duplo comando<sup>38</sup> que emanam das normas que outorgam competência tributária, quais sejam, o

---

<sup>32</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito. **Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito**. São Paulo:Atlas, 2003, p. 108, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 455.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 462.

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 5.

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1, p. 465.

<sup>36</sup> José Casalta Nabais se propõe a tratar dos deveres e dos custos dos direitos enquanto face oculta dos direitos fundamentais na obra “Por um Estado Fiscal suportável. Estudos de direito Fiscal”.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p.155.

<sup>38</sup> Cumpre registrar que não tomamos a acepção de **comando** emanado da norma jurídica enquanto ato de vontade **psíquica** do legislador ou do Estado, ao que afastamos a crítica feita por Kelsen a tal acepção. Vide: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 11.

exercício da competência, ao criar tributos (aspecto positivo) e a limitação do seu exercício pelos entes que não o competente (aspecto negativo).<sup>39</sup>

É frequente nas obras que tratam de competência tributária a preocupação com a invasão de competência de um ente por outro. Contudo, em que pese a indubitável importância dos estudos acerca da limitação ao exercício da competência tributária, conclui-se restar sem o devido aprofundamento teórico o exercício da competência legislativa tributária em sentido estrito, ou seja, se existem restrições ao seu não exercício.

Nesse sentido, revela-se imperioso o enfrentamento de um dos atributos do exercício da competência tributária amplamente aceito pela doutrina pátria: a facultatividade<sup>40</sup>.

Tercio Sampaio de Ferraz Jr. fundamenta a defesa da facultatividade ante a análise da estrutura das normas de competência enquanto normas permissivas<sup>41</sup>. Discordamos.

Amparada na noção de norma de competência de Alf Ross, Cristiane Mendonça enfatiza que a competência tributária é norma de estrutura/ produção normativa que autoriza, *permitindo ou impondo*, as pessoas políticas de direito público interno a produzir normas jurídico-tributárias.<sup>42</sup> Eis que as normas de competência podem ser estruturadas em: autorização – permissão ou autorização-imposição<sup>43</sup>. Refutando a tese de que tal norma só pode se estruturar enquanto permissão.

Retomando o ensinamento de Roque Antônio Carrazza um dos comandos que emana das normas constitucionais que atribuem competências tributárias à União, Estados, Distrito Federal e Municípios é habilitar a pessoa política contemplada a criar, **querendo**, um determinado tributo.<sup>44</sup>

Percebe-se a preocupação do autor em ressaltar que o comando que habilita o ente político a criar tributos é facultativo (fruto do seu querer).

---

<sup>39</sup> Para uma concepção tradicional de Competência vide BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 91, apreendida enquanto uma AUTORIZAÇÃO e LIMITAÇÃO, ao mesmo tempo.

<sup>40</sup> A ideia de competência enquanto **faculdade** constam nas seguinte obras: SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 455; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122; CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Revista de Direito Tributário**, nº 54, São Paulo: RT, 1990; KELSEN, HANS. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 6; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 240. Este último entende a facultatividade do exercício enquanto **regra geral** da competência, mas que não pode ser considerada enquanto atributo da competência legislativa tributária ante a existência de exceções, como é o caso do ICMS, que seria de exercício obrigatório pelos Estados.

<sup>41</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Competência tributária Municipal**. Revista de Direito Tributário, nº 54, São Paulo: RT, 1990, p. 159.

<sup>42</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69.

<sup>43</sup> Idem, p. 79.

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p.155.



Luciano Amaro<sup>45</sup>, em que pese entender ser dado ao destinatário da competência não exercê-la ou fazê-lo parcialmente, não descarta da importância do efetivo exercício da competência tributária. Afinal, a Constituição não cria tributos, ela outorga competência tributária. Assim, ainda que se identifique o seu arquétipo constitucional (através de signos tais quais “renda”, prestação de serviços” etc.), a efetiva criação de tributos sobre tais situações depende de a competência atribuída a este ou àquele ente político ser exercida.<sup>46</sup>

Ao passo que se reconhece que a criação de um tributo tem início na própria Constituição<sup>47</sup>, esta não cria tributos, assim, sem o efetivo exercício da competência resta prejudicada a produção normativa sobretudo na seara tributária ante as particularidades de tal esfera jurídica, acarretando consequências de diversas ordens.

Em sentido diametralmente oposto, Aires Fernandino Barreto entende que há um mínimo obrigatório de exercício da competência tributária<sup>48</sup>. Para tal autor admitir a facultatividade é contrariar uma interpretação sistemática e harmônica da Constituição Federal.

Na esteira deste raciocínio Regis Fernandes de Oliveira<sup>49</sup>, amparado na Lei complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, defende que o ente político deve instituir todos os tributos da competência que lhe fora conferida pela Constituição Federal.

Ao que nos parece, a Lei de Responsabilidade Fiscal corrobora com a ideia de que há obrigatoriedade no exercício de competência tributária. O seu capítulo III, que trata da Receita Pública, em sua Seção I (Da Previsão e da Arrecadação) dispõe em seu 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. (grifo nosso)

Muito se discute quanto à constitucionalidade deste dispositivo<sup>50</sup>. Não é objetivo da presente investigação discutir sua constitucionalidade. Já que a LRF está vigente, trabalharemos com sua aplicação.

---

<sup>45</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122.

<sup>46</sup> Idem, p. 121.

<sup>47</sup> Cf. BORGES, Souto Maior. **A fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**. Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia nº 10, ano I, agosto de 1976.

<sup>48</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 18.

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2008, p. 115.

<sup>50</sup> Na defesa da inconstitucionalidade de tal dispositivo vide Betina Treiger Grupenmacher em Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. Dialética, 2001.

#### 4.1. Tributos de instituição obrigatória: ISS, ICMS, contribuição de melhoria

##### 4.1.1. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

Em consentâneo com o defendido por Cesar Augusto Seijas de Andrade<sup>51</sup>, a instituição do ISS passou a ser compulsória com o advento da Emenda Constitucional nº 37 de 2002, com o acréscimo do art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Tal artigo assim prevê:

**Art. 88.** Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

**I** - terá **alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

**II** - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.(grifo nosso).

Se não há a possibilidade de estabelecer alíquota inferior a 2% que dirá da não instituição. Não faz sentido defender que os entes político municipais, obrigados a respeitar tal alíquota mínima, poderiam simplesmente burlar a lei, sequer instituindo o respectivo tributo.<sup>52</sup>

##### 4.1.2. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS é tributo de índole nitidamente nacional, não sendo facultado ao ente político estatal deixar de instituir tal gravame.<sup>53</sup> Argumentar em sentido diverso acabaria por exaltar a guerra fiscal entre tais entes, que deixariam de instituir tal imposto.<sup>54</sup>

Nesse sentido, os titulares da competência de instituir o ICMS são obrigados a fazê-lo e, ainda, devem seguir os termos prescritos nas leis complementares e nas resoluções do Senado.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal. Questões Contemporâneas.** Florianópolis : Conceito, 2010, p. 311.

<sup>52</sup> Idem, p. 312.

<sup>53</sup> Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 241.

<sup>54</sup> Idem, p. 241.

#### 4.1.3. Contribuição de melhoria

Aires Fernandino Barreto endossa a tese de que o ICMS é de instituição obrigatória, contudo, entende que restringir a obrigatoriedade de instituição a esse imposto é assumir posição incompatível com a igualdade e a capacidade contributiva.<sup>56</sup>

O autor elucida sua posição com interessante caso prático. Se entre municípios limítrofes realiza-se uma obra pública e apenas um deles estatui a respectiva contribuição de melhoria há manifesta inconstitucionalidade por desrespeito ao princípio da isonomia.<sup>57</sup> Afinal, haveria a valorização imobiliária para todos, enquanto apenas alguns arcariam com seu ônus.

Estar-se diante de tratamento diferenciado sem um fator de *discrímen* que o justifique, não podendo haver desigualdades fortuitas ou injustificadas.<sup>58</sup>

Tem-se que a contribuição de melhoria é apenas mais um dentre as possíveis situações de obrigatoriedade na instituição de tributos.

### 5. Princípios constitucionais e delimitação da competência tributária

A competência tributária deve ser exercida em observância às formalidades constitucionalmente previstas e, além destas, aos limites materiais, tais quais: o não confisco (art. 150, inciso IV, CF/88); capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88); tratamento isonômico (Art. 150, inciso II, CF/88).<sup>59</sup>

Para Aires Fernandino Barreto<sup>60</sup> não há como respeitar o princípio da isonomia se vigorar a mera faculdade de instituir os tributos. Elucidativo a esse respeito é o exemplo que traz quanto a coleta de lixo. Se quem recebe esse serviço, específico e divisível não o paga, gera-se iniquidades, uma vez que o coloca na mesma situação de quem desembolsa uma quantia pelo serviço.

---

<sup>55</sup> ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal. Questões Contemporâneas**. Florianópolis : Conceito, 2010, p. 311.

<sup>56</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 13.

<sup>57</sup> Idem, p. 17.

<sup>58</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 18.

<sup>59</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 18.

<sup>60</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

Outrossim, defender a facultatividade do exercício da competência tributária fere, sobremaneira o princípio federativo ao incentivar a guerra fiscal e tratamento diferenciado a contribuintes em situação idêntica.<sup>61</sup>

Cabe salientar que vislumbramos situações em que a não instituição de um tributo pode ocorrer em virtude de questões de política fiscal. Contudo, defendemos que esta não pode ser a regra, e que a não instituição deve ser amplamente justificada.

## 6. A tensão entre o direito de propriedade e a tributação

Robert Alexy no livro *Teoria dos Direitos Fundamentais* elenca uma situação enfrentada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão de tensão entre a aplicação do direito penal e a garantia dos direitos do acusado.<sup>62</sup> Conclui o autor que nenhum desses direitos é absoluto.<sup>63</sup>

A tributação também não deve ser absoluta e prevalecer a qualquer custo. Há sim situações em que não deve haver tributação, é o caso das imunidades e da observância dos princípios constitucionais enquanto limites negativos<sup>64</sup> (Vide o item anterior).

Defende-se aqui que as normas que outorgam positivamente competências e as que proíbem seu exercício em determinados casos, quais sejam as imunidades, estão no mesmo patamar, sendo regras de estrutura<sup>65</sup>, ambas colaborando para o desenho do quadro de competências tributárias.

Questiona-se o frequente posicionamento de ter as imunidades enquanto mera opção política do constituinte brasileiro. Para Facury Scaff tal era a posição que o Supremo Tribunal Federal assumia ao entender que imunidade seria “[...] forma de autolimitação do poder tributário, estendendo-a a qualquer limitação *conjuntural* desvinculada dos direitos humanos”.(grifo nosso)<sup>66</sup>. Discordamos.

Somente alguns direitos fundamentais são tributáveis, é o caso do direito de propriedade, que contudo, não poderá ser aniquilado em face da tributação excessiva, que não revele efetiva capacidade contributiva.

---

<sup>61</sup> Idem, p. 18.

<sup>62</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 94.

<sup>63</sup> Idem, p. 95.

<sup>64</sup> Nesse sentido vide o item 5 deste artigo: **Princípios constitucionais e delimitação da competência tributária**

<sup>65</sup> A distinção entre regras de estrutura e de conduta é encontrada em BOBBIO, vide BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UNB, p. 33.

<sup>66</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. **Reflexões Sócio-jurídicas** – Revista DIREITO E JUSTIÇA, ano V, nº 8, p. 143 -159, junho de 2006, p. 143.

Saliente-se, contudo, a distinção empreendida por Ferrajoli entre direito de propriedade e direito à propriedade, este sim direito fundamental.<sup>67</sup> O primeiro, por remeter a um bem concreto não é tipificado enquanto direito fundamental.

Enfim, não há uma proteção absoluta e irrestrita da propriedade privada que justifique os entes políticos de arbitrariamente não tributar. Como dito alhures, é preciso que a não tributação seja justificada.

### **6.1. O Mínimo existencial enquanto limite positivo e negativo à tributação**

O mínimo existencial consubstancia-se no direito à condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção estatal por meio de tributos, e exige ainda prestações estatais **positivas**.<sup>68</sup>

Nesse sentido, é o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, sendo o núcleo intocável e irrestringível destes e limite para atuação dos poderes do Estado.<sup>69</sup>

Tal concepção engloba, pois, a imunidade fiscal para aquele que não detém capacidade contributiva<sup>70</sup>.

Vislumbramos aqui a necessidade de se dar um novo enfoque a relação entre mínimo existencial e tributação, tendo a tributação o papel de garantir condições mínimas a existência humana digna. Devemos abolir a postura de enxergar a tributação enquanto um mal necessário.

## **7. O Controle da omissão dos entes políticos**

### **7.1. A Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão**

Estabeleceu-se no Brasil, sob a égide da Constituição Federal de 1988, um novo paradigma de interpretação jurídica, repercutindo tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, o chamado

---

<sup>67</sup> FERRAJOLI, Luigi. Derecho y razón. Madrid:Trotta, 1995.

<sup>68</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial como Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos Sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro, LumenJuris, 2010, p. 313- 314.

<sup>69</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial como Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos Sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro, LumenJuris, 2010, p. 313- 31

<sup>70</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005, p. 186.

neoconstitucionalismo<sup>71</sup>. A Constituição passa a ocupar um papel de destaque no sistema jurídico, passando a ser vista como a principal fonte normativa.<sup>72</sup>

Nesse contexto, dentre as inúmeras transformações sentidas destacam-se a força normativa dos princípios, rejeição ao formalismo, constitucionalização do direito, irradiando efeitos para todo o ordenamento, reaproximação entre direito e moral e a judicialização da política<sup>73</sup>.

Tendo em vista esse novo prisma de análise, a satisfação dos ditames constitucionais não se satisfaz apenas com a atuação positiva de acordo com a Constituição, vez que omitir a aplicação de ditames constitucionais também implica flagrante inconstitucionalidade.<sup>74</sup> Passemos a analisar importante mecanismo de controle da omissão estatal.

Tem-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão enquanto instrumento de controle concentrado principal das omissões do poder público, com a finalidade de suprir a “inércia inconstitucional dos órgãos de direção política, em débitos na atividade de realização das imposições constitucionais”<sup>75</sup>.

Diferentemente do que ocorre com o mandado de injunção em tal ação o controle da omissão se dá de forma geral e abstrata, não tendo, pois, a função de dirimir um caso concreto. Eis que visa tutelar a completude do ordenamento constitucional e não direitos subjetivos.<sup>76</sup> Estar-se-á a tratar de um processo objetivo, não havendo partes e controvérsia.<sup>77</sup>

O descumprimento do dever dos entes políticos instituir os tributos de sua competência, demonstrado nos itens anteriores e com as devidas ressalvas, configura verdadeira omissão, passível de controle, portanto. Sendo a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão meio idôneo para saná-la.

A previsão normativa de tal instrumento está no art. 103, § 2º da Constituição Federal de 1988:

**Art. 103. [...]**

---

<sup>71</sup> SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: NOVELINO, Marcelo (Org.). *Leituras complementares de Direito Constitucional: Teoria da Constituição*. Salvador: Juspodvm, 2009, p. 1.

<sup>72</sup> Nesse sentido vide HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

<sup>73</sup> SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: NOVELINO, Marcelo (Org.). *Leituras complementares de Direito Constitucional: Teoria da Constituição*. Salvador: Juspodvm, 2009, p. 31-32.

<sup>74</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

<sup>75</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Editora Juspodivm, 2008, p. 364.

<sup>76</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Editora Juspodivm, 2008, p. 365.

<sup>77</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Editora Juspodivm, 2008, p. 367.

§ 2º - Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

Cabe salientar que ante a previsão de tal ação está em um mero parágrafo, autores como Clèmerson Merlin Clève<sup>78</sup> defendem que não se trata de uma ação específica. Contudo, tendo finalidade diferenciada da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade, há sim que tê-la enquanto ação específica.<sup>79</sup>

## 7.2. O Controle da omissão dos entes políticos em instituírem os tributos da sua competência

Defende-se aqui que é preciso se aferir no caso concreto se a competência tributária é de exercício facultativo ou obrigatório. Assim sendo, apenas nos casos em que o exercício da competência tributária é obrigatório e não se instituem os respectivos tributos é possível falar em verdadeira omissão legislativa, passível, portanto, de controle judicial. Tal é o que ocorre com o ISS, ICMS e a contribuição de melhoria, conforme visto alhures.<sup>80</sup>

Para Cristiane Mendonça mesmo que se admita que com a omissão legislativa concernente à não-edição da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é possível ajuizar a Ação de Inconstitucionalidade por omissão, não haveria como obrigar o órgão a expedir os comandos normativos faltantes.<sup>81</sup>

Já para José Afonso da Silva a sentença que reconhece a omissão deveria dispor normativamente sobre a matéria até que a omissão legislativa fosse suprida. Concilia-se assim o princípio da autonomia do legislador, ante a tripartição das funções estatais e o efetivo cumprimento das normas constitucionais.<sup>82</sup>

Para Regis Fernandes de Oliveira embora não seja possível a exigência física ou jurídica do comportamento, isto é, da edição da lei faltante, ante a possibilidade da sanção de não envio de receita transferida voluntária, caracteriza-se a obrigação.<sup>83</sup>

---

<sup>78</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no Direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 338-339.

<sup>79</sup> Nesse sentido CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Editora Juspodivm, 2008, p. 365 e CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 347.

<sup>80</sup> Vide item 4.1. Tributos de instituição obrigatória: ISS, ICMS, contribuição de melhoria.

<sup>81</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 126.

<sup>82</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 48-49.

<sup>83</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2008, p. 422.

### 7.3. Limites à discricionariedade legislativa

Andreas Joachim Krell aponta como o maior impedimento para uma proteção mais efetiva dos Direitos Fundamentais no Brasil o formalismo jurídico que tem dominado na interpretação constitucional. Falta ao interprete centrar seus esforços na finalidade perseguida pelas normas constitucionais, debruçando-se sobre a realidade social e os conflitos de interesse que estão por trás das normas.<sup>84</sup>

Nesse sentido, a discricionariedade legislativa pressupõe justamente uma Constituição que não predetermina normativamente fins.<sup>85</sup> Não parece ser esse o nosso caso, já que a Constituição Federal Brasileira de 1988 estabelece fins, protegendo determinados direitos.

Já a liberdade de conformação do legislador pressupõe uma Constituição que determina normativamente de modo mais ou menos concretos os fins julgados constitucionalmente relevantes.<sup>86</sup> Nesse caso cabe ao legislador eleger meios idôneos a atingi-los.

Enfim, resta evidenciado que os entes estatais, inclusive o legislativo, não tem uma liberdade irrestrita de atuação, devendo balizar seus atos nos mandamentos constitucionais. Estabelece, pois, a Constituição limites positivos e negativos a sua atuação

## 8. Uma releitura da separação entre os poderes: a tripartição de funções

Cristiane Mendonça propõe empregar ‘tripartição de funções’ ao invés de ‘separação de poderes’, afinal o Poder é uno e indecomponível.<sup>87</sup> Outrossim, como a tripartição de funções não é estanque, há a colaboração entre os órgãos na consecução das tarefas estatais.<sup>88</sup>

Exemplo elucidativo nesse sentido é a competência tributária, afinal, é atribuição das três esferas políticas brasileira: Legislativo, Executivo e Judiciário e não atribuição exclusiva

---

<sup>84</sup> KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um Direito Constitucional ‘Comparado’**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 71-72.

<sup>85</sup> MELLO, Cláudio Ari. **Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 241.

<sup>86</sup> MELLO, Cláudio Ari. **Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 242.

<sup>87</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 90.

<sup>88</sup> Idem, p. 18.



do Legislativo, em que pese ser predominantemente desempenhada por este, como vistos alhures<sup>89</sup>

Quanto a relação entre a função Judiciária e Legislativa, Leonardo Martins na introdução a obra *Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*<sup>90</sup>, faz menção ao relacionamento do TCF com o legislador. Demonstra calcado em exemplos práticos, como a legislação do direito a aposentadoria e a criminalização do aborto, que não há uma verdadeira usurpação do poder legislativo pelo Judiciário, vez que a aparente inércia da instância política, ao querer ‘lavar as mãos’, em verdade revela uma auto-desautorização do legislativo em face de decisões políticas problemáticas e impopulares.

Indagamos quanto à existência de uma lógica que rege a divisão de funções entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, ao que defendemos que tal lógica somente poderá ser apreendida à luz de uma análise efetiva da relação entre tais poderes.

Acreditamos que o discurso de que um Poder estatal, no caso o Judiciário, está se sobrepondo aos demais poderes, mascara uma relação de complementariedade de funções e não de antagonismo.

Ademais, o Legislativo é comumente associado à vontade do povo, o que parece conferir as suas decisões maior legitimidade. Ocorre que o povo enquanto ‘ícone’ acaba mascarando segmentações sociais, em prol de uma minoria privilegiada, por trás de um discurso que afirma que “o povo assim o quis!”.<sup>91</sup>

A solução para as mazelas que afligem nosso Estado não parece-nos ser uma rígida separação das funções entres os poderes. Afinal, a própria Constituição Federal propicia o diálogo e intercambio entre funções. Assumindo, os partidos políticos<sup>92</sup> importante papel em tal arranjo institucional.

Para Leonardo Martins o TCF avocou muita responsabilidade, invadindo a esfera do legislador de uma forma positiva, ao que deixou de apenas cassar atos normativos para criar pautas positivas. Nesse sentido, eventualmente o TCF extrapola sua função constitucional.

Há que se preservar, portanto, as competências outorgadas constitucionalmente, tanto em seus limites positivos, quanto negativos, conforme visto.

---

<sup>89</sup> Vide o item 1 do presente artigo: **Consideração preliminar: a noção de competência tributária adotada.**

<sup>90</sup> Coletânea *Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Konrad Adenauer Stiftung, 2005, p. 38-39.

<sup>91</sup> DEL NEGRI, André. **Controle de constitucionalidade no Processo Legislativo**. Teoria da legitimidade democrática. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 30.

<sup>92</sup> LIMONGI, Fernando; FIGUEIREDO, Argelina. Medidas provisórias. In: BENEVIDES, Maria Victoria; VANNUCHI, Paulo; KERCHER, Fábio (Orgs). **Reforma Política e Cidadania**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2003, p. 278.

Para Andreas Joachim Krell<sup>93</sup> o princípio da separação dos poderes idealizado por Montesquieu no século XVIII, vem produzindo um efeito paralisante às reivindicações de cunho social, necessitando ser submetido a uma nova leitura, para poder continuar a garantir Direitos Fundamentais contra o arbítrio e a omissão estatal.

## 9. Conclusões

Há quem sustente que competência é conceito comum a todos os ramos do direito<sup>94</sup>, ao que poder-se-ia sustentar tratar-se de instituto de teoria geral do Direito<sup>95</sup>. Nesse sentido, haveriam características comuns a todas as competências. Pensamos que tal posicionamento resta suplantado ante uma análise perfunctória dos sistemas positivos, que dão as mais diversas formulações as suas competências, ao que não se pode enunciar de uma vez por todas características gerais.

No âmbito tributário é frequente ter a competência enquanto de exercício facultativo. Discordamos. E trouxemos a baila, exemplificativamente o ICMS, o ISS e as contribuições de melhoria. Pensamos que defender a facultatividade é blindar a atuação dos entes políticos quanto à instituição ou não de tributos, sem a devida observância das peculiaridades do caso concreto.

Não se quer defender que em todo caso os tributos devem obrigatoriamente ser instituídos, mas que nem sempre se trata de juízo de discricionariedade do ente competente, eis que é possível que o inexercício da competência seja questionado judicialmente através da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, instrumento que defendemos não ferir a tripartição das funções estatal.

Contudo, reconhecemos que há sim casos em que pode-se deixar de se instituir tributos ante a conveniência e oportunidade ou reduzir a incidência impositiva, ante a concessão de benefícios fiscais.

Sendo o ICMS de instituição obrigatória ante seu caráter nacional, a concessão de benefícios fiscais deve ser ainda mais restrita, e feita através de convênios ante a necessidade de concordância dos demais entes, para que não se torne nos dizeres de Ricardo Lobo Torres em “privilégio odioso”, beneficiando uns poucos de forma escusa.

---

<sup>93</sup> KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um Direito Constitucional ‘Comparado’**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 88.

<sup>94</sup> TERAN, Juan Manuel. **Filosofia del derecho**. 7. Ed. México: Porrúa, 1977.

Enfim, ao invés de blindar o exercício da competência com o atributo da facultatividade, e a concessão de incentivos fiscais enquanto decisão meramente política, pautada em juízos de conveniência e oportunidade, é preciso se aferir as circunstâncias particulares de caso concreto.

Deve-se enxergar o sistema jurídico enquanto um todo, ante suas diretrizes, sobretudo a da federação e da isonomia, assegurando a autonomia dos entes políticos.

É preciso frisar que apenas nos casos em que o exercício da competência tributária é obrigatório e não se instituem os respectivos tributos é possível falar em verdadeira omissão legislativa, passível, portanto, de controle judicial.

Outrossim, estando a tributação em íntima relação com os direitos fundamentais, possibilita-se a efetiva proteção do direito à liberdade, do qual decorre a garantia de todos os demais direitos, já que todos têm um custo. Assim, não há uma proteção absoluta e irrestrita da propriedade privada que justifique os entes políticos de arbitrariamente não tributar. É preciso que a não tributação seja justificada.

Defendeu-se aqui a observância das prescrições elencadas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), sobretudo a sanção de não envio de receita transferida voluntária no caso de não instituição injustificada dos tributos constitucionais de que o ente político é competente.

É preciso, outrossim, equacionar a constante tensão da tributação enquanto garantia da liberdade, efetivando os demais direitos fundamentais, e supressora dessa mesma liberdade (ao não observar o mínimo existencial, a capacidade contributiva e outras diretrizes constitucionais).

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ABRAMOVICH, V. & COURTIS, C. **Los derechos sociales como derechos exigibles**. 2ª edição. Madrid: Trotta, 2004.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo Fiscal. Questões Contemporâneas**. Florianópolis : Conceito, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UNB.

BORGES, Souto Maior. **A fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**. *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* nº 10, ano I, agosto de 1976.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no Direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Editora Juspodivm, 2008.

DEL NEGRI, André. **Controle de constitucionalidade no Processo Legislativo**. Teoria da legitimidade democrática. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El Costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um Direito Constitucional ‘Comparado’**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. **Derecho y razón**. Madrid:Trotta, 1995.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Competência tributária Municipal**. Revista de Direito Tributário, nº 54, São Paulo: RT, 1990.

LIMONGI, Fernando; FIGUEIREDO, Argelina. Medidas provisórias. In: BENEVIDES, Maria Victoria; VANNUCHI, Paulo; KERCHE, Fábio (Orgs). **Reforma Política e Cidadania**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2003.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Cláudio Ari. **Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2008.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. Perdemos a relação entre tributação e cidadania. Revista **Consultor Jurídico**, 2 de novembro de 2008. Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2008-nov-02/perdemos\\_relacao\\_entre\\_tributacao\\_cidadania?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2008-nov-02/perdemos_relacao_entre_tributacao_cidadania?pagina=4). Acesso em 15 de agosto de 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: NOVELINO, Marcelo (Org.). **Leituras complementares de Direito Constitucional: Teoria da Constituição**. Salvador: Juspodvm, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. **Reflexões Sócio-jurídicas** – Revista DIREITO E JUSTIÇA, ano V, nº 8, p. 143 -159, junho de 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôres. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, v. 1.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

TERAN, Juan Manuel. **Filosofia del derecho**. 7. Ed. México: Porrúa, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro:Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação : Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª edição, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial como Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos Sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro, LumenJuris, 2010.