

Conceito de tributo

Sacha Calmon Navarro Coelho*

Resumo: O presente artigo versa sobre o Conceito de Tributo. Inicialmente serão tratados pontos com vista a situar a matéria no contexto jurídico. Após serão estudadas as Espécies Tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições.

Palavras-chave: Conceito de Tributo. Taxas. Impostos. Contribuições.

1 Conceito de tributo

1.1 A necessidade de o Estado cobrar tributos

Em patamar anterior ao lógico-jurídico, sobre o qual discorreremos, Hugo de Brito Machado¹ explica a *necessidade do tributo*. Confira-se:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação *dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins*.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

* Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 3-5.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

1.2 O conceito jurídico de tributo

O conceito de tributo no Direito Tributário brasileiro é primoroso e desvela a mecânica da imposição tributária, pedra fundamental da disciplina. Dá-se transcrito o art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

1.3 O tributo no quadro de receitas do Estado

Impende, antes de tudo, indagar a razão jurídica mercê da qual, nas mais diversas circunstâncias, o Estado absorve valores pecuniários. Façamos, em primeiro lugar, dos *contratos*.

Um grupo bastante grande de receitas estatais tem por causa negócios jurídicos celebrados pelo Estado com maior ou menor influxo publicístico (no campo do Direito Administrativo há todo um capítulo dedicado aos contratos administrativos). Alugueres, certas doações, juros, laudêmios, foros e os mais diversos preços encontram causa jurídica e legitimidade nos contratos que o Estado celebra. O mesmo ocorre nos contratos de venda e mútuo e nas operações de crédito que o Estado entabula.

Em segundo lugar, tirando as simples entradas de caixa (finanças, cauções, depósitos etc.), há que mencionar *as multas* impostas e percebidas pelo Estado a título de sanção. Aqui a causa das receitas é o *jus puniendi* de que é titular o Estado. A prática do ilícito, cujo conceito é *ser ato de descumprimento de dever legal*, muita vez acarreta a aplicação de uma sanção de natureza pecuniária, a multa, que, uma vez paga, é *receita*.

Em terceiro lugar, comparecem as *indenizações*. Todo ato de lesão ao patrimônio público deve ser reparado. Quando a reparação é ou se converte em prestação pecuniária, sua percepção pelo Estado caracteriza um tipo de receita ancorada em "causa" perfeitamente identificada (irrelevante que, sob o ponto de vista econômico, haja apenas uma recomposição do patrimônio estatal envolvendo uma simples mutação patrimonial, no dizer dos contabilistas).

Em quarto lugar, pontificam as adjudicações (butins de guerra, confiscos permitidos, apropriações de bens vacantes) ao ativo estatal, que possuem, em termos de classificação, validade puramente formal. A adjudicação é mais instrumento, veículo, meio, do que propriamente causa. Via de regra as adjudicações se dão, é o caso do confisco, a título de ressarcimento por danos causados ao erário ou à guisa de

sanção pela prática de ilícitos. Em razão disso, autores há que subsumem ditas receitas – quando em dinheiro, é claro – ou nas multas, ou nas indenizações. Salvam a classificação as apropriações de bens vagos, em pecúnia, que possuem especificidade indiscutível. O dinheiro apropriado o é por ser *res derelicta* ou *res nullius*.

Isto exposto, é bom frisar que, afora ditas *fórmulas*, somente uma outra remanesce a viabilizar em favor do Príncipe, do Estado, a percepção de meios pecuniários: a *fórmula tributária*.

1.4 A expansividade do conceito de tributo no Direito brasileiro

Se o Estado, tirante a sua condição de contratante ou donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes, nem recebendo multas, nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo pecúnia *ex contractu*, tudo o mais que entra como receita, excluídas as “entradas” de caixa, tais como cauções e fianças, ou é *tributo*, ou é enriquecimento sem causa. A questão é de ontologia jurídica e não de técnica legislativa.

O tributo legitima-se e diferencia-se das prestações pecuniárias e apropriações até agora referidas em função, precisamente, de sua *hipótese de fato* relacionada ao preceito. *Tributo* é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de *pessoa por ele indicada*, tendo por causa um *fato lícito*, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).

Extrema-se da *indenização* porque esta, posto que também prevista em lei, tem por “razão de ser” prévia e comprovada *lesão ao patrimônio alheio, inclusive o estatal*.

Contrapõem-se às prestações pecuniárias “contratuais” ou de *jus gestionis* porque tais receitas decorrem de acordos de vontades (contrato). Enquanto o tributo é unilateralmente previsto em lei, o objeto de tais obrigações é ajustado *ex voluntate*, tendo por mira múltiplas situações (aluguel ou venda de coisas, contratos de mútuo, aplicações financeiras, prestações de serviços etc.).

Distingue-se o *tributo* de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar porque, nesses casos, o credor é *pessoa jurídica de Direito Privado* ou *pessoa natural*, e também porque a cobrança, em tais casos, não é feita mediante *atividade administrativa plenamente vinculada à lei*.

Embora os contratos extraiam sua força das leis que lhes traçam o perfil ou, pelo menos, lhes atribuem os requisitos mínimos (contratos inominados), quando se diz que o tributo decorre da lei, e as obrigações convencionais de contratos, está se querendo dizer que o tributo é decorrente de fato unilateralmente previsto, e a obrigação convencional, de fato lícito multilateralmente acordado. Um é *ex lege* (nesse sentido), o outro é *ex voluntate*.

O tributo, finalmente, distingue-se das “apropriações” de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causador de relação jurídica.

Com efeito, a existência de dinheiro na condição *res nullius* ou *res derelicta* não é fundamento, razão, hipótese, causa de obrigação. Em virtude desse fato, ninguém fica obrigado (dever jurídico) a uma prestação pecuniária, situação comum à multa, à indenização, ao tributo e às obrigações convencionais. Ao contrário, a existência de bens vagos, quando dinheiro, enseja tão somente a sua adjudicação ao Estado *ex lege* mediante ato de apropriação (ato do Estado). Em suma, sendo o tributo, antes de mais nada, uma prestação pecuniária, distingue-se da apropriação porque esta não o é (prestação pecuniária, implicando a figura do sujeito passivo). A cláusula "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" não significa que se possa pagar com cabras ou queijos o tributo devido. Significa, no sistema do Código Tributário Nacional, pagar com selos, ou estampilhas, ou títulos.

Concluindo, o que entrar em dinheiro na burra estatal sob a forma de prestação pecuniária – o que exclui as entradas de caixa (fianças, cauções) e as apropriações – que não seja indenização, multa ou contrato (aluguer, juro, foro, laudêmio, preço) só pode ser tributo.

O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica. Por isso mesmo o CTN, no art. 4º, dispõe que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Por outro lado, a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato). Intuitivo, também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompôr) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções), admitindo cobrança administrativa.

Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas complementares.

O momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever. É nesse momento que se apropósito o exame de sua natureza.

Cabe aqui gizar que o tributo, nas sociedades ocidentais praticantes da democracia, é matéria sob estrita reserva de lei em sentido formal e material. Daí o prestígio do princípio da legalidade, de que é corolário o princípio da tipicidade (ou da minuciosa determinação estrutural e conceitual do tributo). Vale dizer: o legislador, só ele, faz a lei tributária. E, em a fazendo, deve dizer com clareza quais são os seus elementos, retirando ao aplicador da lei todo e qualquer subjetivismo. O tributo deve nascer de um fato-tipo, um fato tipificado. Para se saber o que é tipo, é preciso, antes, conhecer a estrutura formal da norma tributária. Enfrentemos o tema, mirando o conceito de tributo.

1.5 O tributo como norma jurídica

Por oportuno, a compreensão estruturalista da *norma tributária* é importante para a análise do assunto. Vamos, então, traduzir o tributo como *norma jurídica*.

A norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana. O Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo (USP), aderindo à terminologia de Carlos Cossio, vê a norma jurídico-tributária dividida classicamente em duas partes: *hipótese endonormativa* e *consequência endonormativa*. O renomado professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador). Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o *material*, o fato em si; o *temporal*, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o *fato jurígeno* já materialmente descrito; o *espacial*, indicativo das condições de lugar em que o fato ocorrer. Nas consequências, enxerga dois critérios, a saber:

- a) o pessoal, que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da realização do suposto (hipótese de incidência); e
- b) o quantitativo, que esclarece o *modo* pelo qual será estabelecido o *conteúdo* do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas).²

Entende Barros Carvalho que o desenho normativo por ele apresentado é suficiente para o entendimento da fenomenologia da tributação já que

nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido, por virtude do acontecimento do suposto. Tendo ciência de que existe uma relação jurídica, sabendo quem são os sujeitos do vínculo e tendo meios para determinar o conteúdo do dever jurídico cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta a disciplina dos comportamentos humanos.

Para o mestre paulistano, a estrutura normativa não está na lei, mas na proposição que o Direito Positivo projeta e que o jurista, utilizando seu equipamento lógico-dedutivo, descobre quando descreve o direito. A sua linguagem, dele, é a do dever-ser. A lei, os sistemas jurídicos são diretivos. Extrair o dever-ser (sollen) do ser (sein) é a função principal da Ciência do Direito.

Para melhor explicitar o pensamento de Barros Carvalho, fez-se o quadro abaixo, que é a melhor tentativa gráfica referente ao imposto predial urbano brasileiro.

Esta é, talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 78.

Endonorma Tributária (Norma Tributária)	
Hipótese de incidência	Consequência ou comando
Critério material – ser proprietário ou possuidor de imóvel	Critério pessoal – sujeito ativo: o município da situação do imóvel; sujeito passivo: o proprietário ou possuidor (a posse como expressão do domínio)
Critério temporal – durante determinado lapso de tempo de um ano-calendário	
Critério espacial – nos limites urbanos de um município brasileiro	Critério quantitativo – o valor venal do imóvel, com base de cálculo sujeitada às alíquotas previstas na legislação local

1.6 A importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária

Em linhas gerais, concordamos com ela. Todavia, acrescentamos modificações ao desenho normativo do Prof. Barros Carvalho. Divergimos, outrossim, na terminologia, porquanto ao invés de “critérios” utilizamos o termo *aspecto* para qualificar as facetas da *hipótese* e da *consequência* da norma jurídico-tributária. Isto posto, ao lado dos aspectos *material*, *temporal* e *espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto pessoal. É que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal da hipótese de incidência é importante, apresentando diversas serventias. Assim, para a percepção da *capacidade contributiva*, para a graduação da *progressividade*, para a *consideração do ilícito fiscal* e da *responsabilização*, para o reconhecimento das isenções e imunidades *subjetivas*, só para exemplificar.³

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, cogita-se do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese, seria realmente mais complicado explicar por que “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não tenha realizado a “hipótese de incidência”. Ora, se as consequências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se apropositam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? – A resposta fica mais inteligível se se considerar a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (aspecto pessoal) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da “situação jurígena” (do suposto). Há que se considerar os dois momentos dentro da autonomia que logicamente exibem. A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a “qualifica” em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese), e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescritor da norma, como diria Vilanova,

³ Nesse sentido, ver Marçal Justen Filho, *Sujeição passiva tributária*, obra de grande merecimento.

suporta o dever de contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica). Ocorre, apenas, que na *sujeição passiva direta* a pessoa envolvida na hipótese da norma é a mesma que, no mandamento ou consequência, suporta o dever e, na sujeição passiva "indireta", são *diversas*. No primeiro caso, "A" pratica ou está envolvida com a hipótese de incidência e por isso mesmo é o sujeito passivo do dever. No segundo caso, "A" pratica o "fato gerador", mas quem paga o "tributo gerado" é "B". "A" entra na história somente para qualificar em termos de referência pessoal a hipótese de incidência.

A doutrina, com errônea, costuma chamar de "aspecto subjetivo" da hipótese de incidência aos dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o *dever* e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o "aspecto pessoal" servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.

As hipóteses de incidência das normas tributárias contêm *descrição de fatos*. É importante, assim, repisar quais os aspectos mais salientes da *descrição*. Em primeiro lugar há o *aspecto material*, a descrição do fato mesmo. Depois o fato ou fatos são devidamente enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos *temporal* e *espacial* da hipótese de incidência. O fato, assim, passa a se qualificar em função dessas coordenadas espaço-temporais. Mas não é só. É inegável a autonomia de um *aspecto pessoal* na hipótese, como acabamos de ver.

Há fatos já descritos (aspecto material) e situados no espaço e no tempo que só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas. (Daí termos acrescentado mais um elemento à topografia básica da hipótese de incidência das normas tributárias.) Quanto ao *fato mesmo* (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá que ser um *fato lícito*. Se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão para a aplicação da sanção. O fato, sobremais, não poderá ser contratual (não se contrai dever tributário por querer, por avença, *ex contractu*). O fato jurígeno que desencadeia o dever de pagar tributo é previsto unilateralmente. Corresponde aos deveres heterônomos referidos por Kelsen, impostos *ab extra* por uma vontade estranha à da pessoa destinatária do dever. As hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de *descrições legislativas* de fatos lícitos que possuem virtude jurígena, *ex lege*, contendo quatro aspectos: material, temporal, espacial e pessoal.

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros Carvalho: sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo), outros aspectos são contraditórios, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito ativo. O gráfico feito retrata a nossa concepção.

Norma Tributária	
Hipótese de incidência – fato previsto como jurígeno	Consequência jurídica – dever tributário decorrente
Aspecto material – o fato em si	A quem pagar (sujeito ativo)
Aspecto temporal – condições de tempo	Quem deve pagar (sujeito passivo)
Aspecto espacial – condições de lugar	Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações)
Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato	Como pagar
	Quanto pagar
	Onde pagar

1.7 A complexidade das fórmulas de cálculo do tributo devido

No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é forçoso convir que o ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito). Ao nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão somente dois elementos: base de cálculo (*estrito senso*) e alíquota, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer *base de cálculo* e *alíquota* possuem. Hipótese frequente nas taxas. "Por certidão de bons antecedentes: R\$ 20,00." A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*. Casos, somente para exemplificar, do imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas quanto das físicas, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto territorial rural, além de outros. Esses impostos, e no Direito Comparado avultam exemplos, implicam cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o *valor da prestação devida pelo sujeito passivo*. Nem se duvide de que, numa norma de obrigação, o mais importante é mesmo o *valor da prestação*. Aí se condensa a *meta optata* da norma. O que se quer, mesmo, é o *pagamento e a quitação*.

Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o *aspecto quantitativo da consequência endonormativa* não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e a alíquota. Vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes...

Enquanto o *devedor* for obrigado a fazer operações para conhecer o seu *débito*, e o *credor*, para apurar o seu *crédito* (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da *alíquota sobre* a base de cálculo, não se terá esgotado o *elemento quantitativo* da norma de tributação!

A conclusão se nos afigura singela e compreensível. Veja-se o caso do ICMS *brevitatis causa*. Não basta aplicar a alíquota interna ou interestadual sobre o "valor das operações tributáveis" ocorridas em lapso de tempo determinado. É necessário ainda que se deduza do montante achado pelo modo atrás descrito o valor dos "créditos" pelas "entradas" ocorridas no período, assim como o valor dos "créditos presumidos" porventura previstos na legislação. Sem essa dedução não se chega ao *quantum debeat*. A dedução não é facultativa, é imperativa. Decorre de preceituação inserta no comando da norma. Uma preceituação que *indica* como calcular o *tributo*. Se porventura o credor recebê-lo sem a referida dedução, estará recebendo a mais do que o devido, e o devedor, pagando mal. Como o dever tributário é *ex lege*, será recebimento indevido, sem causa, ilegítimo, ilegal. Cabe ao devedor, na espécie, repetir o indébito se o credor não restituir *ex officio* o valor excedentário. É que o princípio da não cumulatividade integra a norma de tributação do ICMS. Está "dentro" dela e não "fora". A norma, repita-se pela undécima vez, não se confunde com as leis. É uma resultante das leis, inclusive constitucionais. O credor estatal, ao desenvolver a atividade administrativa do lançamento, ainda quando predito ato se resume em *homologar* (o que implica, é óbvio, exame prévio) o "procedimento de cálculo" do sujeito passivo, está obrigado a considerar o "crédito" pelas entradas (ou presumido) para chegar ao *quantum* devido. O ato administrativo do lançamento é *vinculado e privativo* e, ademais, é *ato de aplicação de norma a caso concreto*.

O ato administrativo do lançamento resume-se a individualizar a norma de tributação. O Poder Executivo, cuja função é aplicar de ofício a lei (norma, dizemos nós) ao caso concreto, ao produzir o lançamento está aplicando a norma de tributação às situações individuais. Noutro giro, está subsumindo a vida à norma. Fala-se muito que esta dedução do crédito, em tema de ICMS, é *uma compensação*. Ora, não resta a menor dúvida de que é. Só que esta *compensação* se dá no momento do lançamento e não depois dele, ou então dá-se antes de qualquer lançamento (pagamento pelo contribuinte sujeito à homologação pela Fazenda Pública).

E o lançamento é a aplicação da norma do ICMS à situação individual do contribuinte: *tanto da hipótese quanto da consequência da norma*.

Em suma, esta "compensação" é modo de *apurar o quantum debeat* do imposto, sem o quê não é possível ao sujeito passivo *pagar o que deve e corretamente receber quitação*.

Fica assim comprovado que o "aspecto" ou "critério" quantitativo das consequências das normas de tributação não se reduz à base de cálculo e à alíquota. Pode ser que sim e pode ser que não. O importante é que a norma diga, com ou sem base de cálculo, com ou sem o concurso de outros elementos, como se calcula o *débito* do sujeito passivo.

1.8 Os equívocos da doutrina tradicional na consideração do fato gerador dos tributos

A melhor doutrina, contudo, vem se equivocando no estudo e na descrição da norma tributária. Toda ênfase é posta na hipótese de incidência (fato gerador abstrato); nela são alojados elementos estruturais que estão, em verdade, nas consequências das normas ("mandamentos"). Por isso é até mesmo lícito falar em escolas que "glorificam o fato gerador". "*Es esta la razón por que este ensayo de una teoría general del derecho tributario material está construido al derredor de la teoría del hecho imponible.*"⁴

No Brasil, obras há cuidando especificamente da "hipótese de incidência" das normas tributárias, isto é, do pressuposto jurídico das obrigações tributárias, em minuciosas e aprofundadas análises.⁵

Estes autores, com errônea, alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os "aspectos" que as compõem (enquanto entes lógicos juridicamente estruturados). De conseguinte, esvaziam as "consequências" ou "mandamentos" normativos. Assim, fazem habitar nas hipóteses de incidência, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas, como, onde e quando cumprir a prestação (pagar tributo).

Amílcar de Araújo Falcão⁶ diz que: "Esta figura do sujeito passivo da obrigação é inerente à definição do próprio fato gerador. *Inhaeret et ossa.*"

O Prof. Jarach leciona:⁷

Este pressuposto de fato se compõe de diferentes elementos: em primeiro lugar, os *atos objetivos* contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do *sujeito ou sujeitos*, que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o *momento* da vinculação do pressuposto de fato com o *sujeito ativo* da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base imponible, isto é, a adoção de parâmetros que sirvam para valorar quantitativamente os fatos; em quarto lugar, a *delimitação no espaço e no tempo* desses fatos; e em quinto lugar, a quantidade expressada numa soma finita, ou em uma percentagem ou alíquota aplicável à base imponible que permite determinar, como resultado, o *quantum* da obrigação tributária. (grifos nossos).

⁴ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 68.

⁵ Merecem destaque as bem elaboradas monografias de Amílcar de Araújo Falcão (*O fato gerador da obrigação tributária*. Ed. Revista dos Tribunais, 1973) e Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*. Ed. Revista dos Tribunais, 1983). Ademais, é muito raro um autor de tomo deixar de dedicar capítulos alentados ao estudo dos aspectos da hipótese de incidência: A. D. Giannini (*I concetti fondamentali di Diritto Tributario*. Utet, 1956), Hector B. Villegas (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1972), Perez de Ayala (*Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968), Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972) e Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Financeiro*. José Bushatsky, 1971) o fizeram.

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro - discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965. p. 112.

⁷ RDP 16/337.

Ruy Barbosa Nogueira,⁸ de igual forma, faz com que na hipótese se contenha toda a relação jurídica, em mistura com seu próprio pressuposto.

A lei cria, em tese, a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetido a uma base de cálculo e alíquota.

Assim, teoricamente, o fato gerador compreende aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal, valorativo e tarifário.

Permissa venia, são defeituosas as manifestações da doutrina retroexposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do *ente* ou *objeto* que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospeda elementos precisos, uns na *hipótese*, outros na *consequência*, e não todos na hipótese.

Ademais, a doutrina que os autores citados expuseram contraria frontalmente a teoria da norma jurídica como ente hipotético em que dadas consequências se enlaçam a dados antecedentes. Com razão, Barros Carvalho⁹ já criticara a orientação dos que esvaziam a substância estrutural das consequências normativas.

Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra.

A crítica procede. Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são *consequências* que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.

1.9 A estática e a dinâmica da norma tributária – A fenomenologia da incidência da norma tributária

Feita a descrição arquitetônica da norma tributária em posição estática e feita também a crítica das deformações estruturais que certa doutrina produz ao descrevê-la, vem a pelo gizar os pontos principais relativos ao *mecanismo de incidência das normas jurídicas*. Ao invés de flagrar a norma em posição estática, importa agora surpreendê-la em movimento (dinâmica da incidência). Que se esclareça para logo, no entanto, que o ponto carrega importância. Afinal, o que *incide* ou *deixa de incidir* é o “mandamento” da norma, criando *deveres tributários*. A hipótese de incidência apenas ocorre...

Geraldo Ataliba¹⁰ nos diz que “se costuma designar por incidência, o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal”. E arremata: “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua inci-

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. 2. ed. José Bushatsky, 1970. p. 112-113.

⁹ Op. cit., p. 100-101.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 41.

dência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a *incidência do mandamento*" (grifos nossos).

Hensel,¹¹ chamando ao *fato* jurígeno de fato imponible, discorre conciso: "O comando: *Deves pagar imposto* é sempre condicionado à frase: *se realizas o fato imponible*" (grifos nossos).

O quadro seguinte dá-nos uma visão bastante clara da *estrutura da norma* (hipótese e consequência) e da sua incidência, instaurando efeitos jurídicos concretos. Todavia, uma tal fenomenologia é, amiúde, percebida de modo imperfeito pelos juristas. A melhor página sobre o assunto é de Karl Engisch,¹² cujo adinículo é de proveito, embora não se refira especificamente à norma tributária.

Norma Jurídica in Abstracto (Estática)	
Hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno	Comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica
"Pessoa física residente no país obter renda líquida superior a 'alfa' em dado 'ano-base'."	"Ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na forma, prazo e <i>quantum</i> previstos."
↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓	↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓
Alguém ter obtido "de fato" renda líquida como descrito na hipótese (realização do "fato gerador").	Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.

Agora a cita de Engisch, antes prometida:

Pode, de resto, duvidar-se, num caso concreto, sobre o que pertence à "hipótese legal" e o que faz parte da "consequência jurídica". Quando o § 8º do art. 23 do Código Civil diz: "Aquele que intencional ou negligentemente lesar ilicitamente a vida, a integridade física de outrem, fica obrigado a perdas e danos pelos prejuízos que daí resultem", podemos perguntar-nos se a fórmula "danos que daí resultem" pertence propriamente à hipótese legal ou à consequência jurídica. A solução correta é a seguinte: pertence aqui à hipótese legal que um determinado prejuízo tenha surgido, e à consequência jurídica que precisamente esse prejuízo é que deve ser indenizado. Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser (*sollen*), e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Sobre a 'hipótese legal' muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos positivos, mas também por elementos negativos, como o mostram os exemplos que acima apresentamos referentes às *exceções a imperativos*; que podem entrar a fazer parte dela, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também elementos interiores, psíquicos

¹¹ HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956. p. 148.

¹² ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 3. ed. Fundação Calouste Gulbenkian. p. 43.

"subjetivos" (v.g. "intencionalmente", no referido § 8º do art. 23); ou que podemos encontrar nela, ao lado de elementos descritivos (como, v.g., "lesão corporal"), elementos referidos a valores, 'normativos' (v.g., no § 2º do art. 26 do Código Civil, "ofensa aos bons costumes").

Mas há algo que precisamos pôr em destaque antes de prosseguirmos na nossa indagação: é que tanto a hipótese legal como a estatuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos de regra jurídica, representadas por conceitos abstratos. Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótase e apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a "hipótese legal" e a "consequência jurídica" (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, *não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra*. Para maior clareza, chamamos por isso "situação de fato" ou "concreta situação da vida" à hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta. (grifos nossos).

Então não é só a expressão *fato gerador* que é ambígua, como observou Ataliba, mas a de *comando normativo*. Aqui também há a prescrição em abstrato e a prescrição concretizada (em ato).

A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir.

Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo*. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica.

O Prof. José Souto Maior Borges, tributarista recifense, deita fala profunda sobre o assunto.¹³

Analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, *fatispecie, tatbestand*) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência.

A doutrina, de um modo geral, não dissente na compreensão do que seja incidência. Eduardo Garcia Maynez, com acuidade, relata:¹⁴

Hemos definido el supuesto jurídico como la hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas por la norma. La citada definición revela el carácter necesario del nexo entre la realización de la hipótesis y los deberes y derechos que el precepto respectivamente impone e otorga. (grifos nossos).

¹³ BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. Sugestões Literárias, 1969. p. 176.

¹⁴ MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del Derecho*. Porrúa, 1971. p. 172.

E Alfredo Augusto Becker finaliza:¹⁵

Toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência.

A obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma. O estudo do tributo como norma é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência; daí o notável papel que uma prospecção a este nível assume em face da Teoria Geral do Direito Tributário. Nem há assunto, eis aí uma real verdade, que sendo justributário careça de fincar raízes na teoria da norma. É desse ponto de partida que são lançadas as melhores especulações dos autores mais considerados. É que a norma tributária é uma "norma de conduta" cuja especificidade reside em *gerar o dever de pagar tributos*, dela promanando também a *exoneração do pagamento*. Dessarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação. Na sua "hipótese de incidência", ou "suposto", ou "pressuposto", ou "fato gerador", está o *fato jurígeno tributário* desenhado pelo *Direito Positivo vigente* de cada época e de cada Estado. Sobre a importância dessa parte lógica da norma há toda uma literatura.¹⁶ No "comando", ou "consequência", ou "preceito", ou "estatuição", ou "mandamento" da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a "relação jurídica decorrente" ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o *vinculum juris* entre eles existente para a realização da prestação: *um dare*. (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação.) Tome-se o estudo até agora feito sobre a norma tributária como um estudo sobre a obrigação e credite-se ao Prof. Paulo de Barros Carvalho o mérito de ter chamado a atenção da tributária brasileira, quiçá latina, para a importância do "mandamento" da norma na mecânica de sua aplicação à vida, com o seu notável *Teoria da norma tributária*.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 289.

¹⁶ Mais perto de nós, *O fato gerador da obrigação tributária* de Amílcar de Araújo Falcão, *Hipótese de incidência tributária* de Geraldo Ataliba e *El hecho imponible* de Dino Jarach.

1.10 O conceito de tributo no Direito brasileiro, sua excelência dogmática

O conceito de tributo no sistema brasileiro, fruto de intensa observação do fenômeno jurídico, é dos mais perfeitos do mundo. Se nos compararmos com os países do *Common Law*, com a Itália, França e Alemanha, no plano dogmático, a vantagem da tributarística brasileira desponta com notável evidência, sendo lastimável que as faculdades de Direito, pela desatualização dos currículos e pela rapidez dos cursos de Direito Tributário, não formem juristas versados verdadeiramente em Direito Tributário, anulando a vantagem do Brasil no campo da dogmática e da codificação. O que se vê, na prática, é uma fantasmagórica confusão de ideias, aquele "mistifório" provocador da "insegurança kafkiana" a que se referiu Gilberto de Ulhôa Canto.

No entanto, a segura compreensão dos arts. 3º e 4º do CTN seria suficiente para apaziguar os ânimos e fazer esmaecer o tormento a que ficamos submetidos toda vez que se discutem neste país questões justributárias.

O que estamos a dizer quanto à perfeição do nosso conceito de tributo não passou despercebido a juristas de escol. Por todos, pontifica Geraldo Ataliba:

O Código Tributário Nacional conceitua tributo de forma excelente e completa.

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

É notável a cláusula "que não constitua sanção de ato ilícito" porque permite extremar o tributo das multas. Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria ambíguo – e, pois, cientificamente inútil – por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público.

Merece louvores a comissão elaborada do anteprojeto do código pela incorporação desta inovação, deixando completa e incensurável a noção de tributo, de modo a concorrer decisivamente para o aprimoramento das construções básicas da dogmática do direito tributário.

O conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário.

Só é possível obter um conceito jurídico de tributo e – via de consequência – de direito tributário, como conclusão de alentado e ingente estudo do direito positivo.

É oportuna a advertência de A. Becker:

"Quem preferir caminho diferente defrontar-se-á com múltiplos problemas jurídicos e não os poderá resolver; apenas conseguirá apaziguar as suas dúvidas, embriagando-se com ilogismos eruditos dissolvidos no remoinho da retórica e utilizando o estupidificante, aliás muito cômodo, princípio dos fundamentos 'óbvios'." (op. cit., p. 232).

Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas jurídicas.

A verificação da universalidade e constância de um fenômeno, pelo cientista, leva-o a concluir pelo reconhecimento de uma categoria à qual, para efeito de síntese, dá uma designação.

O aperfeiçoamento da observação que enseja a formulação de uma noção acabada e completa, permitindo a construção de um conceito válido – na medida que efetivamente retrata e espelha o objeto observado – caracteriza o objeto e o isola dos demais. Identificado, recebe uma designação convencional, pela qual se reconhece um instituto, assim entendido um feixe de princípios e normas, reunidos sob o conceito, regulando unitariamente um fato ou situação jurídica, que passa a ter entidade e existência autônoma no mundo do direito.

Tal é o que ocorre com o tributo, categoria jurídico-positiva, que se engendrou sob o conceito deduzido da observação dos fenômenos produzidos no direito positivo.

O objeto do direito tributário é o estudo do direito tributário positivo ou objetivo. O instituto jurídico central desse estudo é o tributo.

Juridicamente se define tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei.

Acolhemos o conceito formulado da disposição do art. 3º do CTN, que tem o notável mérito de, pela cláusula excludente das obrigações que configurem sanção de ato ilícito, evitar a abrangência também das multas, as quais, doutra forma, ver-se-iam nele compreendidas.

Isto posto, o *tributo* ou a relação jurídico-tributária é *ex lege* e nasce de um fato antes previsto pelo legislador, desde que este fato ocorra no mundo fenomênico. Por isso mesmo, em nossa terminologia jurídica positiva a expressão “fato gerador do tributo” possui duplo sentido (polissemia). Há o fato gerador em abstrato, como *hipótese* (“Todo aquele que possuir automóvel deve pagar IPVA”).

Descritor da situação jurígena	Prescritor do dever jurídico
Alguém possuir automóvel	Pagar IPVA ao Estado do registro do carro

E há o fato gerador como situação jurídica caracterizada, isto é, que já ocorreu no mundo fenomênico, apropositando a incidência do *prescritor* da norma. A senhora Ana Maria, *v.g.*, dona de um BMW em 1997, vê-se obrigada a cumprir o dever jurídico de pagar o IPVA relativo ao ano de 1997. Há que distinguir, portanto, o fato gerador em abstrato e o fato gerador em concreto. Um é previsão de fato gerador e de dever jurídico, o outro já é dever jurídico em razão de o fato previsto ter ocorrido. Eis nascida a relação jurídico-tributária. O tributo, pois, não é mais uma imposição do *poder soberano*, o que levou muitos autores a dizer que o Direito Tributário regulava a atividade tributária do Estado, parcela da sua atividade financeira, que compreende *receita*, *despesa*, *crédito público* e *orçamento* (Direito Financeiro *lato sensu*). Nada disso, o Direito Tributário traduz uma relação de direito cada vez mais justa e isonômica. O Direito Tributário regula a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, sob severos princípios e restrições positivados na Constituição e nas leis (*valores recepcionados pelo Direito Positivo*).

E, como vimos linhas atrás, é da maior importância – já que várias são as obrigações de dar – distinguir o *tributo* da *multa*, do *contrato*, da *indenização* e das *obrigações heterônomas de Direito Privado* (*seguro obrigatório*, *obrigação alimentar etc.*) para submeter a relação jurídico-tributária aos ditames rigorosos que regulam e restringem o *poder de tributar do Estado*, submetendo-o ao Direito, em prol dos contribuintes e da cidadania.

1.11 O tributo como obrigação

Acabamos de ver o tributo traduzido em norma e norma de dever, *ex lege*, descrita em forma de proposição jurídica genérica. O Código Tributário Nacional mais à frente cuidará da *obrigação tributária*. É dizer, o *tributo* pode ser traduzido, também, como obrigação. Luciano Amaro¹⁷ dá-nos a noção tradicional de obrigação e averba:

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria *relação jurídica* expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

[...]

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.

A cita de Luciano Amaro nos aproveita e muito. O tributo é uma obrigação *ex lege* subdividida em espécies, tema que a seguir será tratado, ao cuidarmos dos *impostos*, das *taxas* e das *contribuições de melhoria*. Será visto que a nossa teoria sobre as espécies tributárias está baseada precisamente na dualidade: obrigações unilaterais (impostos) e obrigações bilaterais (taxas e contribuições). Os impostos independem de o Estado fazer ou dar algo ao contribuinte. As taxas e as contribuições exigem uma *atuação do Estado* voltada ao contribuinte. No primeiro caso, obrigação unilateral. No segundo, obrigação bilateral. Ambas estão alojadas na *norma tributária*, como vimos de ver.

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 227.

2 As espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições

2.1 O tributo como ente jurídico unitário e a sua divisão em espécies – A teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do pagante

Dispõe o CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

[...]

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

[...]

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

O tributo é uma figura unitária, já dizia Rubens Gomes de Sousa. As notas do conceito de tributo – enquanto gênero – são as que vimos de ver. Entretanto, no Direito Tributário comparado, sempre encontramos o tributo dividido em espécies. Assim é no Direito alemão, no espanhol, no português, no italiano, no brasileiro e até no da Inglaterra e dos EUA, seguidores do Common Law. No Direito continental europeu e latino-americano, a divisão aludida é encontrada tanto na doutrina quanto na legislação. De um modo mais geral, a doutrina apresenta duas variantes ou duas escolas: a dicotômica e a tricotômica. A primeira persegue a ideia de que as espécies tributárias são apenas duas, a dos impostos e a das taxas. A segunda reparte o tributo em três espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Ambas

fundamentam suas teorizações a partir do fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo escolhidos pelo legislador para armar a tributação. Para a escola dicotômica, especialmente, a base de cálculo é fundamental. Noutras palavras, ambas partem de dados observados na realidade, logo transformados em teoria pela dogmática jurídica. A que dados, a que dogmas, a que teoria se reportam, igualmente, as escolas dicotômica e tricotômica? – À dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal. Os tributos são instituídos e logo cobrados porque um fato do contribuinte, indicador da capacidade econômica, independentemente de qualquer atuação estatal a ele referida, é tomado como fato gerador do tributo ou, ao contrário, porque uma atuação do Estado, específica, especial, referida ao contribuinte, é eleita como fato gerador deste. Assim sendo, se o legislador escolher a renda ou a propriedade de imóveis rurais ou urbanos para ser o fato gerador do tributo (melhor seria dizer fato jurígeno), temos um tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, específica, especial, referida à pessoa do contribuinte, titular de renda ou da propriedade. Estes fatos, renda e patrimônio imobiliário, são escolhidos pelo legislador porque representam signos presuntivos da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, as quais, por isso mesmo, devem contribuir para manter o Estado e suas funções, em prol da sociedade toda. A este tipo de tributo, a esta espécie tributária, baseada na capacidade econômica do contribuinte-pagante, tanto a escola tricotômica quanto a dicotômica chamaram e chamam de imposto. Ao revés, quando o tributo tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado, específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido. Aqui já não se fala mais em capacidade contributiva ou econômica para que o Estado possa cobrar tributos em favor de todos os membros de uma dada sociedade politicamente organizada. O discurso agora prende-se à necessidade de pessoas, em particular, por isso que receberam ou vão receber do Estado algo que lhes é inerente e pessoal, ressarcirem-no pelo esforço despendido em razão delas. Esta atuação, específica, especial, pessoal, pode ser uma obra pública que só beneficia os imóveis de certas pessoas (uma praça, um jardim, uma ciclovia), ou um ato do poder de polícia relativo a dada pessoa (concessão de um passaporte, ou uma vistoria num estabelecimento, ou uma licença, um alvará), ou a prestação de um serviço (o fornecimento de uma utilidade como a água, ou a coleta de lixo, ou o serviço de esgotamento sanitário), ou, ainda, a garantia de uma situação pessoal (a concessão de auxílios por motivos de doença ou desemprego, a fixação de aposentadorias por invalidez ou tempo de serviço, a concessão de pensões aos dependentes do contribuinte).

2.2 A teoria dos tributos vinculados ou não a atuações estatais e a classificação das espécies

Pois bem, é ao redor dos *tributos vinculados às atuações do Estado* em prol de pessoas, atuações específicas, pessoais, que divergem e divagam as escolas: para a dicotômica, pouco importa que a atuação do Estado seja serviço, obra, ato do poder de polícia ou de intervenção econômica. Para isso, o Estado cobra *taxas*. Os tricotomistas apenas acrescentam que os serviços do poder de polícia e de utilidade pública são remunerados por *taxas*, e as obras públicas, por contribuições de melhoria. As contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios, dizem eles, são impostos ou são *taxas*. Para ambas, ainda, a base de cálculo prevista em lei para cobrar dado tributo, além da função de quantificar o valor a pagar (*quantum debeatur*), ostenta uma função veritativa, ou seja, confirmatória ou desconfirmatória da *natureza jurídica específica do tributo*. Assim, se uma taxa de licenciamento de veículos automotores, após vistoria que os dá como aptos para trafegar (para não porem em risco, por si sós, a segurança das pessoas), tiver como base de cálculo o valor do veículo, não se trata de taxa, mas de imposto, pois leva em consideração a capacidade contributiva do dono (a propriedade de um Mercedes-Benz indica alguém de posses). Se taxa fosse, a base de cálculo teria que *medir a atuação do Estado* (número de funcionários envolvidos, tempo gasto na vistoria etc.). No Brasil esta função tem dignidade constitucional – art. 145, § 2º, da CF, *verbis*: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Certamente a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal é uma excelente ferramenta para a análise jurídica do *tributo* e de suas espécies. O fato gerador e a base de cálculo, por outro lado, são decisivos para elucidar a natureza jurídica específica do tributo. Ocorre, todavia, que alguns fatores a estão colocando em crise, em parte pela tola discussão entre dicotomistas (vide Becker) e tricotomistas. Podemos arrolar alguns.

Primus – a insegurança dos doutrinadores e dos intérpretes da ordem jurídica quando se deparam com figuras tributárias previstas pelo legislador aparentemente distanciadas dos modelos teóricos da dicotomia ou da tricotomia.

Secundus – a atecnalidade, o oportunismo, a polissemia da linguagem-do-objeto (posta pelo legislador, inclusive o constituinte) quando se põe a narrar o tributo, os impostos, as contribuições e as taxas.

Tertius – as oscilações da jurisprudência nas considerações sobre o tributo e suas espécies, mormente as que ocorrem no corpo dos acórdãos expedidos pelos supremos órgãos do Poder Judiciário, sejam cortes constitucionais à moda europeia, sejam cortes judiciárias de topo, como é o caso da Suprema Corte Americana ou do Supremo Tribunal Federal da República Federativa do Brasil.

No particular, a Constituição Federal de 1988, de resto como as anteriores, ao referir-se a *empréstimos compulsórios e contribuições especiais, corporativas, de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e sociais*, parece ter embaralhado as noções teóricas sobre o assunto. Ademais disso, doutrina ligeira e leviana, quando não oportunista, casuística, procura, por motivos práticos, inserir distinções

que tumultuam mais ainda o trato da matéria. Por último o legislador, até por ser leigo, contraditoriamente se desdiz, a todo momento, ao fazer as leis. Dois pontos merecem realce:

- a) em primeiro lugar, a teoria do tributo *vinculado* ou *desvinculado* a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte está correta. Está sediada como categoria epistemológica. De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito pagamos tributos porque expressamos ter *capacidade contributiva*, realizando atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica, tais como, *v.g.*, ter renda, ser proprietário de imóveis urbanos ou rurais ou de veículos automotores, fazer circular bens ou serviços de conteúdo econômico, importar ou exportar mercadorias, realizar transações imobiliárias ou financeiras, consumir bens e serviços etc., ou então porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos e divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa pessoa, ou ainda porque nos concede benefícios diversos, como auxílios em caso de doença e pensões em caso de morte, aposentadorias, ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário. No primeiro caso temos *impostos* (tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte) e taxas e/ou *contribuições* que existem exatamente porque o Estado *atua*, de modo especial, em função da pessoa do contribuinte (tributos vinculados a atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte);
- b) em segundo lugar, a discussão sobre *dicotomia* ou *tricotomia*, por ser coisa decidida pelo Direito Positivo, não passa de questão fradesca, sexo de anjo, bizantine. É que a *divisão do tributo em espécies* somente pode se basear na tese acima referida: *tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal*. Agora, se em dado país o Direito Positivo diz que a realização de uma obra pública que beneficie o imóvel do contribuinte gera a imposição de uma contribuição de melhoria e que os atos de polícia e os serviços prestados especificamente ao contribuinte geram taxas de polícia e taxas de serviço, somos obrigados a reconhecer que na espécie dos *tributos vinculados a atuações do Estado* temos dois tipos impositivos: *taxas e contribuições de melhoria*. Avançando mais, se em dado país existem constitucionalmente contribuições que são pagas em troca de certos benefícios (contribuições previdenciárias), não em troca de serviços, como nas taxas, forçoso é admitir, na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, que temos outro tipo de contribuição, além da contribuição de melhoria. Noutras palavras, a *quantidade nominal de espécies tributárias* é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal (ato, serviço, obra ou benefício), pouco importando o *nomen juris*, a denominação dada ao tributo pelo legislador (que jamais é um perito em Direito). Aos intérpretes especializados do Direito, i.e., aos operadores do Direito – funcionários públicos,

contribuintes, advogados e juizes – convém conhecer a fundo os *fundamentos teóricos do Direito Tributário* para poderem dominar o *caos legislativo*, de modo a dar coerência e inteligibilidade ao *sistema*. Portanto, esta incursão teórica persegue fim eminentemente prático, e isto veremos logo à frente ao examinarmos o *Direito Tributário Positivo do Brasil* no concernente às espécies tributárias nele existentes. Que importância prática tem o estudo das espécies tributárias? Nada mais, nada menos do que a aplicação dos princípios e das normas constitucionais e infraconstitucionais especificamente endereçadas aos *impostos*, às *taxas* e às *contribuições*. É da aplicabilidade do Direito que estamos a tratar, e não é pouco.

2.3 A análise do fato gerador para determinar a natureza jurídica do tributo – Proposta classificatória

O que importa, de verdade, é saber se o fato gerador implica ou não uma atuação estatal referida ao contribuinte, de modo pessoal, mediata ou imediatamente.

Pedágios, pagas por estacionamento, ingressos para o uso ou utilização de bens públicos, tais como bilhetes de metrô, trens, ônibus, barcas ou ingressos para parques, museus, zoológicos etc. são *preços* (públicos se cobrados pelo Estado, privados se cobrados por particulares, concessionários de serviços públicos). Neste último caso, entram também os pagamentos pelo fornecimento de água, energia, telefonia etc., prestados em regime de Direito Privado, mesmo quando as concessionárias são empresas controladas pelo Poder Público.

Tributos finalísticos, o que são? Ultimamente tem-se falado e divulgado muito a noção de *tributos finalísticos*, ou seja, de tributos que se validam, legitimam-se pelo fim a que se destinam (validação finalística). Os adeptos da *teoria funcional* do Direito Tributário, mormente na Itália, colocam, com ênfase, a tese das finalidades da tributação, todo um esforço para compreender, justificar e conter o poder de tributar. No Brasil, alguns viram a tese como novidade. Entretanto, pretérito adentro, sempre se teve em mente que o destino da arrecadação do tributo, o fim em que é empregado o dinheiro arrecadado por meio da tributação é *irrelevante*, como prega o CTN, no artigo 4º, *verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

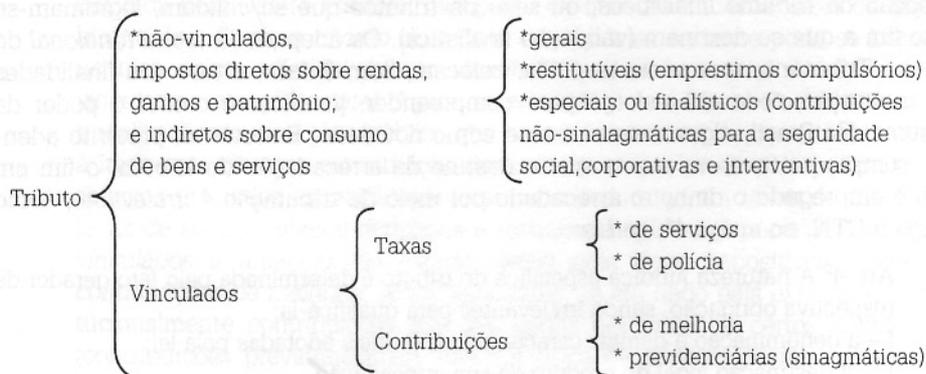
- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A relevância da validação finalística é fundamental, agora sim, para controlar o poder de tributar.

O CTN está, no tangente à qualificação do *tributo*, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nomen juris*, características jurídico-formais e o *destino da arrecadação*. Agora, se temos em mira não a natureza jurídica específica

do tributo, mas o controle do Estado, do seu poder de tributar, o destino da arrecadação é importantíssimo. *O fim*, em si, não serve para definir a natureza jurídica específica do tributo. Tributos *afetados a finalidades específicas* sempre existiram. Dino Jarach noticia a preocupação da doutrina italiana com os *impostos especiais*, cuja arrecadação era predeterminada a certos fins queridos pelo legislador. No Brasil, vários impostos, dentre eles os de importação, exportação e o sobre operações financeiras, já foram destinados à formação de reservas cambiais ou de capital. O antigo IPVA, com o estranho nome de *Taxa Rodoviária Única*, era destinado, em parte, à conservação e manutenção de rodovias. A taxa judiciária, em Minas Gerais, destina parcelas de sua arrecadação para a seção local da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-MG), para a Associação dos Magistrados (AMAGIS), para a Associação dos Promotores, Oficiais de Justiça *et cetera*. A Constituição de 1988, por motivos que logo explicaremos, só permite a instituição de empréstimos compulsórios (impostos restituíveis) para fins específicos: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, baldo o tesouro de recursos para socorrer os flagelados, e investimentos urgentes, necessários, de relevância nacional (art. 148 da CF/88). Em 1996, para vigorar por um período de um ano (*tributo temporário e certus quando*), a partir de janeiro de 1997, criou-se um imposto com o nome de Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) para acudir as despesas do Ministério da Saúde.

Gráfico Ilustrativo



2.4 As contribuições especiais ou parafiscais no Direito brasileiro – Natureza jurídica

A Constituição de 1988 introduziu no sistema tributário brasileiro a técnica dos *impostos afetados a finalidades específicas* dando-lhes o nome de contribuições. É ver os artigos 149 e 195, *caput* e incisos I, II, III e IV da CF:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001):

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001);

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

III – poderão ter alíquotas (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001):

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001);

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998):

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);

b) a receita ou o faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);

- c) o lucro (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998);
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

O caso das contribuições interventivas é muito grave, porquanto as corporativas pesam apenas sobre os membros de dada corporação, advogados, médicos, sindicalizados em geral. As contribuições do artigo 195 ao menos estão vocacionadas para a Seguridade Social, e a licença para tributar o jogo, a folha de salários, o lucro líquido e o faturamento bruto das empresas ou receita bruta, como se queira, e o valor das importações está predicada na Constituição. É dizer, já há a previsão dos fatos geradores, dos contribuintes e do destino da arrecadação. Nada disso há em relação às contribuições de intervenção. A Constituição apenas diz que a União pode instituí-las para respaldar a sua atuação no setor econômico sob intervenção, daí que a doutrina procura extrair a tese da referibilidade para dizer que só devem pagá-las as pessoas beneficiárias da intervenção. É apenas uma palavra doutrinária, de resto sensata. O Judiciário não tem feito uma construção sistêmica da Constituição para vedar a multiplicidade sempre crescente destas contribuições que já formam hoje legião. Para cada despesa da União se está a inventar uma contribuição, num movimento totalmente contrário ao artigo 167, inciso IV, da Carta que não quer e até proíbe a vinculação do produto da arrecadação dos impostos a órgão, fundo, programa ou despesa. Bem examinadas as coisas, essas contribuições não passam de impostos específicos, pois o fato gerador delas, via de regra, é uma situação da vida independentemente de qualquer atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte pagante. A CIDE – *royalties* é exigida de quem remete ao exterior pagamentos pela compra de tecnologia em prol de pessoas e institutos que necessitam de recursos para adquirir tecnologia. Inexiste atuação estatal relativa à pessoa do pagante, e isto é essencial para caracterizar um tributo que seja vinculado a uma atuação do Estado. Os impostos são precisamente os únicos tributos cujo fato gerador não implica atuação estatal alguma relativamente à pessoa do pagante. É claro que o resto da sociedade pode eventualmente ser beneficiado. Não é suficiente para chamar a um imposto de contribuição.

O caso da CPMF é exemplar. Antes dela esteve a vigor o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), que tinha o mesmo fato gerador e fora criado com base, em última análise, na competência residual da União para instituir impostos novos, além dos que originariamente lhe foram atribuídos pelo poder constituinte. A questão é que o IPMF não tinha predeterminação quanto ao destino da arrecadação. Era imposto porque tinha fato gerador de imposto e não tinha destinação da receita. A CPMF, chamaram-na de contribuição para poder vincular a sua arrecadação às despesas do Ministério da Saúde, em favor do sistema de saúde

pública. Não se trata de mera questão de taxionomia. A Constituição, no art. 167, IV, proíbe a vinculação, salvo os casos ressalvados, dos impostos a órgão, fundo, programa ou despesa. A razão de ser deste artigo é simples e singela. Baseia-se no princípio da separação dos Poderes, tão caro aos ideais republicanos. Com efeito, ao Legislativo cabe produzir o Direito, e ao Executivo aplicá-lo corretamente em seu mister administrativo. No presidencialismo, anote-se, o *Executivo governa*. Não é como no parlamentarismo, em que o governo é extraído dos parlamentos. Para administrar, o Executivo precisa de *meios* para atingir os seus *fins*. Na medida em que o Legislativo, em matéria tributária, pudesse vincular os recursos advindos da cobrança dos impostos a órgãos, fundos, programas e despesas, com isso retiraria do Executivo o manejo dos recursos, segundo as necessidades e prioridades fixadas pelo mesmo. Seria invadir competência reservada a um outro Poder da República, daí a proibição expressa. Todavia, como a proibição se refere a impostos, que são espécie por demais conhecida do gênero *tributo*, ficaram livres da vedação as denominadas contribuições (sociais, previdenciárias, interventivas e corporativas) e também as taxas. Estas últimas até porque são quase sempre irrelevantes sob o ponto de vista arrecadatório. As primeiras, por razões exatamente opostas, *i.e.*, porque são relevantes do ponto de vista arrecadatório. A escolha de fins determinados para afetar a receita de impostos, entre nós, necessita de licença na Lei Maior e é uma opção exclusiva do legislador da Constituição. No Direito Tributário da Constituição de 1988, as contribuições especiais são três, para financiar os deveres do Estado em três áreas: a da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), a da intervenção no domínio econômico e social (portos, café, cinema, cultura etc.) e a da manutenção das entidades representativas das categorias econômicas e de seus órgãos de classe (contribuições corporativas: sindicatos, OAB etc.).

Salta à vista que as políticas de intervenção estão prestes a desaparecer em face de um mundo que prega a diminuição do tamanho do Estado, as privatizações e a desregulamentação estatal da iniciativa privada. A preservação na Constituição dessas contribuições está em contradição com o artigo 170 da mesma.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I – soberania nacional;
- II – propriedade privada;
- III – função social da propriedade;
- IV – livre concorrência;
- V – defesa do consumidor;
- VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);
- VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Somos decididamente contra políticas fiscais regionais e setoriais, mormente com impostos indiretos. Incentivos financeiros, creditícios, de infraestrutura são os mais indicados.

As contribuições corporativas são odiosas e antiquadas, nasceram com o fascismo e os governos autoritários ou intervencionistas do entreguerras (1920 a 1940). Em verdade, as próprias categorias econômicas e sindicais deveriam ter a liberdade de se organizarem e se autodisciplinarem com contribuições estatutárias, votadas pelos seus próprios membros e pagas pelos mesmos, sem a intermediação do Estado.

Ambas deveriam desaparecer, até porque as interventivas são pagas pelos que nada têm a ver com os benefícios ou malefícios da intervenção e frequentemente são repassadas aos consumidores de bens e serviços. É o caso, por exemplo, do *Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)*, paga pelos que importam e exportam, sobre a movimentação de cargas nos portos, *ad valorem*. É claro que o valor despendido é incluído no custo e repassado via preço aos consumidores finais, o povo. O mesmo se dá com a contribuição incidente sobre as atividades minerárias, chamadas impropriamente de *royalties*, pela atividade extrativa mineral, cobrada pela União, que destina metade aos municípios (2% sobre o faturamento).

Os únicos impostos finalísticos ou contribuições especiais que se justificam são as sociais. São pagas pelos empregadores e repassadas a toda a sociedade nos preços. São impostos incidentes sobre o faturamento das empresas, seus lucros, suas despesas com as folhas de salários e as receitas advindas dos concursos de prognósticos (loto, sena, loteria de números etc.). O eufemismo mal esconde a realidade. É imposto pago ao governo, que proíbe os jogos de azar, pelos que jogam nas roletas de papel. O FGTS é, igualmente, contribuição, imposto finalístico, de natureza social.

2.5 A especificidade das contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas – Tributos vinculados à atuação estatal – Diferenças entre elas e as contribuições especiais com natureza de impostos

Dentre as sociais ressaltam as previdenciárias, pagas por todos os segurados proporcionalmente aos seus ganhos, para *garantirem serviços médicos, auxílios diversos e aposentadorias*. Estas são as verdadeiras contribuições que podem ser incluídas na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte. Os fatos geradores são prestações do Estado, eventuais (auxílios diversos, serviços médicos a qualquer momento e, por último, aposentadoria e pensões *ad faturam*). Para obter tais prestações do Estado, específicas e pessoais, os segurados obrigatórios pagam contribuições compulsórias ao mesmo. A facultatividade aqui é mínima e residual. A contribuição é, *v.g.*, obrigatória para *todos os empregados do setor privado e público* (os estados e municípios podem ter sistemas previdenciários próprios conforme o artigo 149, § 1º, da CF/88). Nas contribuições previdenciárias, o caráter sinalagmático da relação jurídica é irrecusável. Nas demais contribuições, inclusive as sociais, este aspecto inexistente. São idênticas, estas últimas contribuições, aos impostos. São impostos afetados a fins determinados com o nome de contribuições. Examine-se o fato gerador de todas elas e sobressairá que são todas manifestações de capacidade contributiva e que, mesmo quando tal aspecto esteja obscurecido, como nas contribuições corporativas (sindicais ou associativas), inexistirá atuação do Estado direta, pessoal, especificamente relacionada à pessoa do contribuinte, senão vejamos:

- a) nas sociais *lato sensu*, pagas de direito pelos empregadores (COFINS, *v.g.*), mas repassadas aos consumidores, os fatos jurídicos são *lucro, faturamento, pagamento de salários e receita de jogos*. São fatos do contribuinte. Inexiste atuação estatal a ele voltada. A receita vai para o *Caixa da Seguridade Geral* para atender às pessoas (generalizadamente);
- b) nas de intervenção, *v.g.*, paga-se porque houve *transporte navio-porto-navio* (AFRMM) ou porque vamos aos cines. Nos ingressos que compramos para irmos ao cinema (Embrafilme), uma parcela vai para o órgão estatal de fomento do cinema nacional. Ora, ir ao cinema e transporte portuário não são *fatos do Estado*. Inexiste em relação ao pagante atuação estatal especificamente voltada a ele. Impostos sim! Sobre a diversão de ver filmes e sobre o transporte portuário, para fins intervencionistas estranhos aos que pagam. É certo que algumas contribuições são pagas pelas classes beneficiadas supostamente pela intervenção, caso da antiga contribuição para o Instituto Brasileiro do Café (IBC). Mas, nesse caso, era a classe e não o indivíduo o destinatário da política cafeeira. Além disso, o retorno não era individualizado. E, o que é mais, a política governamental às vezes prejudicava o setor ao invés de ajudá-lo;
- c) nas corporativas (sindicais e associativas) se paga um *quantum* fixo *per capita* (um dia de salário, *v.g.*, é do sindicato). O que se recebe em troca, de

modo específico, pessoal, mediata ou imediatamente? Absolutamente nada. Supõe-se que os órgãos de classe zelem por seus filiados e lutem por seus interesses. O Estado empresta o seu poder de tributar em favor da manutenção desses órgãos, e é só o que faz. Os grupos da corporação pagam para obter a defesa de seus interesses.

Resta claro, assim, que a *finalidade*, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Para que haja uma contribuição especial verdadeira, como subespécie, diversa da contribuição de melhoria, outra subespécie, é necessário que a atuação estatal eleita como fato gerador seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público, específico e relativo à pessoa do contribuinte. Esta atuação, de sobredobro, não pode ser obra pública (contribuição de melhoria), nem serviço de utilidade pública (taxa de serviço), nem ato do poder de polícia (taxa de polícia). A vinculação a fato do Estado dá-se precisamente para realçar o caráter sinalagmático da obrigação tributária. A atuação do Estado se dá sempre especificamente, relativamente à pessoa do contribuinte. Este o fundamento dos tributos vinculados a atuações estatais específicas.

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o *produto da arrecadação das contribuições*, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição. O constituinte sempre soube que as contribuições tinham natureza de imposto. Tanto que, para criar outra, além das que declinou no art. 195, exigiu o *rito jurídico* próprio dos impostos residuais (extensão da fórmula para criar imposto novo às contribuições sociais novas).

Estamos falando agora de contribuições sociais, as relevantes, as que pesam nos bolsos e recheiam os cofres do Estado.

Neste ponto, cabe fazer distinção fundamental entre os princípios que regem a seguridade social geral e os que regem os sistemas de aposentadoria dos empregados em geral e dos funcionários da União, dos Estados e Municípios, sustentados por contribuições retributivas e proporcionais. Sobre o tema já escrevemos, *verbis*:¹⁸

A Constituição de 1988 trouxe alterações profundas às normas anteriores, disciplinadoras da matéria. Basta considerar que ela desvinculou a seguridade social do rol dos direitos trabalhistas e disciplinou-a sob a égide dos princípios da universalidade, da distributividade e da equidade.

[...]

¹⁸ CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. *Direito Tributário atual – pareceres*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. p. 304-307.

A Constituição de 1988 não se conformou com o seguro social público. Foi mais além. As contribuições sociais (impostos) custeadoras da seguridade (arts. 203, 204) destinam-se a cobrir não só as prestações do seguro social obrigatório de todos aqueles filiados ao sistema previdenciário, mas a saúde e a assistência prestadas de forma universal e indiscriminada a todos os carentes – crianças, velhos, adolescentes, deficientes ou desempregados – que se encontrem em situação de necessidade, independentemente do pagamento de qualquer quota ou tributo específico. Ela deu assim à distributividade e à universalidade próprias do seguro público uma extensão muito maior, apenas conciliável com a ideia de seguridade. Por isso mesmo, impostos finalísticos com o nome de contribuições se fizeram necessários: COFINS, contribuição social sobre o lucro etc.

Entretanto, é importante observar que, na Constituição de 1988, embora a saúde e a assistência social sejam universais, independam do pagamento de qualquer prêmio, sendo pois de acentuado caráter redistributivo, os direitos previdenciários enumerados no art. 201 somente são assegurados mediante contribuição correspondente, não se estendendo a todos os segurados, *verbis*:

“Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;

II – proteção à maternidade, especialmente à gestante;

III – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;

[...]”

Portanto, a universalidade e a solidariedade cessam em relação aos planos de previdência social, pois o acesso aos direitos previdenciários depende:

a) dos termos da lei;

b) do pagamento de contribuição equivalente;

c) da equidade na forma de participação no custeio (art. 194, V);

[...]

O princípio, agora, é o da *retributividade*. A universalidade e a redistributividade previstas na seguridade geral não se repetem nos sistemas previdenciários. No caso das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração do empregado ou autônomo e por ele arcada, estamos em face de *verdadeira contribuição* (sinalagmática).

Por isso mesmo o artigo 5º do CTN está superado pela Constituição de 1988, pois só reconhece como contribuição a de melhoria.

À vista dessas considerações, impõe-se à doutrina uma nova sistematização das espécies tributárias que seja suficientemente hábil para explicar a Constituição sem cair no simplismo de uma classificação quatripartite ou quinquepartida das espécies tributárias, tentação fácil de ser seguida, mas paupérrima de conteúdo científico. A taxionomia em Direito deve atender a critérios úteis, práticos, servidos de insumos doutrinários sérios. O que se não pode abandonar é a teoria dos tributos

vinculados e não vinculados, em troca de critérios estritamente formais, em barganha pobre.

Uns tributos possuem fatos geradores que são atuações do Estado (tributos vinculados a atuações estatais). A base de cálculo expressa essa atuação estatal. Outros tributos possuem fatos geradores que são manifestações do contribuinte (ter renda, ter gastos, ter propriedades, ter investimentos etc.). Estes tributos não são vinculados a ações estatais, e, porque se ligam a fatos que são signos presuntivos de capacidade contributiva, as bases de cálculo deles medem a materialidade do fato gerador. Por exemplo, um imposto de renda que incida sobre remessas de pagamentos ao exterior, tendo por sujeito passivo o remetente, já não é imposto sobre a renda, mas sobre remessas ao exterior (imposto sobre gasto específico). Os tributos não vinculados mais relevantes são os impostos, pela forte capacidade arrecadatória. Basta ver a enorme força dos impostos sociais e finalísticos (contribuições sociais) afetados à seguridade social. São formidáveis as cargas tributárias sobre o faturamento, os salários e o lucro das empresas e sobre a renda das loterias.

2.6 Esforços classificatórios, a importância do tema – A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição

Algumas observações merecem ser feitas para despertar juízos críticos. A esta altura, a classificação dos tributos do Direito brasileiro está a exigir que se repensem os critérios classificatórios com dedicação e vontade. De ver o magistério de Ataliba:¹⁹

Cabe indagar, portanto, em que medida esses princípios foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988. Não temos dúvida que, quanto aos impostos, é total a acolhida constitucional ao princípio da capacidade contributiva. Quanto às taxas, diríamos que foi com intensidade média que a Constituição acolheu o princípio da retributividade. Isto é: parece-nos nítido que os serviços públicos ou os atos de polícia (a que se refere o inciso II do art. 145 da Constituição) não são simples 'pretextos' ou ocasiões de tributação (meros pressupostos) mas, mais que isso: uma atuação atual e concreta do Estado é fundamento e, pois, parâmetro da tributação.

Em termos singelos: a taxa, no direito positivo brasileiro, é um tributo remuneratório dos serviços, ou ressarcitório das despesas implicadas pelos atos de polícia individualizáveis. Isso parece resultar evidente não só da implícita encampação da noção financeira do tributo, como do próprio teor do inciso II do art. 145 da Constituição de 1988.

Por último, quanto às contribuições – que não a de melhoria – diríamos que a intensidade com que se acolheu seu princípio informador foi mais tênue, exatamente porque a Constituição – não oferecendo os parâmetros estritos concernen-

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 172-173.

tes à hipótese de incidência, como o fez nos casos dos demais tributos e no caso da própria contribuição de melhoria – deu ao legislador uma liberdade realmente significativa (quanto à estruturação de sua hipótese de incidência, com as ressalvas que adiante serão expostas).

Daí entendermos que o legislador pode adotar hipótese de incidência tanto de verdadeira contribuição como de imposto, tendo-se por configurada a 'contribuição' – para efeitos do regime jurídico derogador – com a invocação das finalidades constitucionalmente prestigiadas (dizemos 'verdadeira' contribuição o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado, posição nossa explicitamente acolhida por Gomes de Sousa (op. cit., p. 54), por Sergio De La Garza (*Derecho Financiero Mexicano*. 8. ed. Porrúa. 1970. p. 323 e ss.), Hector Villegas (*Curso de Finanzas – Derecho Financiero y Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: De Palma. t. 1, p. 77), Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 109-113), Aires Barreto (*Base...* p. 75 e ss.) e outros cientistas.

Já foi visto que o *nomen iuris* é um rótulo que o legislador arbitrariamente apõe aos institutos que cria e modela. Nesse sentido, pode-se dizer que ele é livre para dar qualquer nome aos institutos e pode inclusive – como frequentemente acontece – equivocar-se, criando institutos a que atribui designações impróprias.

Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), *pode ser efetivamente uma contribuição* – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – *ou pode ser imposto; quer dizer: o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto*. Neste último caso submetesse ao regime jurídico-constitucional do imposto, conjugado com o regime que expusemos em 79.3 e 86.5.

Diz Wagner Balera: “Lançando mão de um tributo cuja natureza é de imposto e não de contribuição social – o que faz, ao nosso ver, claramente, ao escolher o fato do lucro como hipótese de incidência de um tributo devido pelo empregador – o constituinte não está criando um ser de natureza dúplice. Apenas indica que o produto da arrecadação do imposto sobre o lucro terá destinação específica: o custeio da seguridade social” (*Seguridade Social na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 57). (grifos nossos).

A lição é longa, mas extremamente didática. Põe à calva a existência, no Brasil, de contribuições que são impostos finalísticos (COFINS, PIS *et caterva*) e de contribuições verdadeiras, como é o caso das contribuições dos empregados e dos servidores, proporcionais ao salário percebido, na miranda de mantê-lo ou tê-lo em determinada proporção no momento da aposentação, quando se apresentará a contraprestação do Estado (retribuição). As contribuições dos empregados, em geral, são retributivas e proporcionais aos seus ganhos; não podem sofrer tributação progressiva, pela sua própria natureza e pelas finalidades.

Ultrapassado o pensamento de Baleeiro sobre as contribuições especiais: imposto ou taxa (pelo caráter retributivo, quando assim fosse).

Outro que reduz qualquer espécie tributária a imposto ou taxa é Alfredo Augusto Becker.²⁰

A doutrina tem demonstrado que as 'contribuições parafiscais' não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.

E a 'contribuição parafiscal' possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.

As opiniões de Becker e Baleeiro, no entanto, não são inteiramente satisfatórias.

Duas correntes podem ser apresentadas com presença na doutrina e na jurisprudência:

a) uma que subsume tanto os *empréstimos compulsórios* (tributos causais e restituíveis) quanto as *contribuições parafiscais ou especiais* (impostos afetados a finalidades específicas ou finalísticos) nas figuras do imposto ou da taxa (Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, entre outros); e

b) outra que vê as contribuições divididas em duas espécies: contribuições de melhoria e contribuições especiais (Geraldo Ataliba, parcialmente, e Carlos Mário da Silva Velloso, *v.g.*).

Geraldo Ataliba, na última edição de seu pequeno grande livro,²¹ desenvolve interessante teorização, afastando-se da rígida dicotomia reducionista das contribuições parafiscais ou especiais a imposto ou taxa. Adotaremos a sua posição, dele:

Pode-se dizer que – da noção financeira de contribuição – é universal o asserto no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h.i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).

Outro traço essencial da figura da contribuição, que parece ser encampado – pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade – está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias *special assessment*, *contributo speciale*, *tributo speciale* etc.

Em outras palavras, *se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso*. Melhor se compreende isto, quando se

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. p. 330.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 171.

considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitante, ou alguém que *receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como “especial”* (na preciosa obra *Las Contribuciones Especiales en España*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1975, Madrid – a Dr^a Manuela Varga H. arrola autores clássicos que sublinham o cunho especial dos tributos designados contribuições). (grifos nossos).

Pois bem, os tributos vinculados são:

Taxas:

- pelo exercício regular do poder de polícia;
- pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Contribuições:

- de melhoria, pela realização de obras públicas que beneficiem imóveis de particulares, tendo por base de cálculo o custo;
- especiais retributivas (previdenciárias).

2.7 Fato gerador, base de cálculo, causa e finalidade, confirmando a tese de que os tributos são ou não são vinculados a uma atuação do Estado, invalidando a tese do “finalismo”, velha de cem anos

A Constituição Federal adotou a Teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal para repartir entre os entes federados os impostos discriminados, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições pessoais para o seguro social, os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais e as sociais *lato sensu*. De igual modo adotou as teorias do sinalagma, da causa, e da finalidade, para sobre-regrar as contribuições corporativas sociais, interventivas e de melhoria, os empréstimos compulsórios, as taxas e as contribuições para o seguro social individual, deixando de fora apenas os impostos discriminados, residuais e extraordinários. Como pode se verificar, a atuação estatal, sua causa ou inexistência e a finalidade específica em prol do sujeito passivo ou de determinados grupos sociais e econômicos são elementos deônticos absolutamente necessários à compreensão do sistema tributário constitucional, bem como dos limites do poder de tributar explícitos e implícitos. Que existem limites e que são visíveis são questões dadas *a priori*, se não vejamos:

A adoção da competência exclusiva é um limite intrínseco que obsta possa outro ente da federação invadir a área reservada pela Constituição a dado ente que dela participe. A competência exclusiva abrange os impostos, os empréstimos compulsórios, as contribuições corporativas, interventivas e sociais gerais, exceto a previdenciária dos servidores públicos. As exigências constitucionais para a criação de impostos novos que não os discriminados e de contribuições sociais novas

demonstram o querer constitucional de obstar a criação de impostos e contribuições sociais com espeque na competência residual na União Federal (artigos 154, I e 194, § 4º, da CF/88).

As exigências são:

- criação por lei complementar;
- ser a exação de feição necessariamente não cumulativa;
- não ter base de cálculo e fato gerador idênticos a impostos de contribuições sociais já existentes;
- ter o seu produto, em caso de imposto ou contribuição nova, de ser repartido com Estados e Municípios.

As receitas das contribuições da seguridade devem necessariamente ser incluídas no orçamento desta (proibição de a-destinação ou tredestinação) a teor do art. 165, III, da CF/88, na parcela orçamental desta; é mais restrição ao poder de tributar. A seu turno, o art. 167, IV, da CF/88, em perfeita simetria, proíbe a vinculação dos impostos, ou melhor, do produto da sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa, embora já existam muitas exceções a esta regra em impostos importantes (IPI dos supérfluos para o fundo de combate à pobreza e adicional do ICMS para fundo dos Estados). Vale dizer, os impostos por serem não causais e a-finalísticos inadmitem afetação. Em contrapartida, os tributos causais, se finalísticos, são necessariamente afetados nas suas finalidades específicas, razão de ser da sua existência jurídica, sob pena de ilogicidade. Assim, a competência genérica do art. 149 da CF/88, c/c a do art. 195 da mesma, não pode ser considerada exceção ao princípio da não afetação do art. 167, IV, da Carta Constitucional, eis que as exceções ao princípio da não afetação estão nesse artigo dispostas em que pesem normas constitucionais de exceção noutros sítios, mas com remissões ao art. 167, IV, da Constituição (é o caso do IPI dos supérfluos dedicados à formação do fundo de combate à pobreza). Por outro lado, já no campo das contribuições de intervenção no domínio econômico, quis o Constituinte que somente em casos excepcionais poderiam ser instituídas para respaldar sua atuação em prol de setores necessitados de políticas públicas ou ajuda temporária. Dispõe a Constituição:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

[...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

[...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Não se vê, no Título VII da Constituição (Da Ordem Econômica e Financeira), nenhuma autorização interventiva, a não ser no art. 177, § 4º, que trata da CIDE dos combustíveis, donde se conclui que a instituição de contribuição de intervenção econômica é permissão excepcionalíssima, como, por exemplo, da contribuição a ser paga pelos operadores de energia elétrica, sem repasse para as tarifas, de um percentual para reestruturar o setor. As contribuições para o I.A.A. e o I.B.C., *v.g.*, que comandavam as políticas cafeeira e sucroalcooleira, são exemplos típicos de contribuições interventivas autênticas porque sinalagmáticas: o grupo que pagava era que recebia a retribuição estatal em seu prol. Caso contrário – e aqui desponta o grande malefício da Teoria da validação finalística – se bastasse apenas uma finalidade para se instituir contribuições de intervenção, teríamos “N” impostos com finalidades específicas contra o artigo 167, IV, da Constituição, cujas exceções são expressas. É o caso da CIDE – Royalties que substituiu, em parte, o IR sobre remessas de divisas ao exterior. A clientela que paga é uma, a que aufere é outra. Na verdade trata-se de imposto afetado a uma finalidade específica, bastando conferir o seu fato gerador, de resto incongruente com o art. 154, I, da Constituição. Adentrando as contribuições sociais, é de ver que o Constituinte fez questão de recepcionar o FGTS e o salário-educação, e de expressamente permitir o *bis in idem* (lucro, faturamento, receita e folha) para justificá-las perante a Constituição. Seria ilógico admitir a instituição de contribuições interventivas a mancha, sem indicativo constitucional. O PIS/COFINS na forma em que se encontram, sem observar o princípio constitucional da afetação, malferem a Constituição Federal. Grave, no entanto, é a sua não inserção no orçamento da seguridade social, ou seja, a sua desafetação do fim constitucionalmente predeterminado.

Em suma, a Teoria da validação finalística, na espécie, além de estar sendo desrespeitada, mostra-se capenga ao não exigir que o grupo pagante seja o beneficiário da atuação estatal, validando, assim, a Teoria dos impostos vinculados apenas a determinados fins (existentes na Europa, não, porém, entre nós), num afrouxamento dos limites postos pelo Constituinte ao Poder de Tributar. Com a Teoria da validação finalística, deu-se o esperado. Passou a servir os interesses tributantes do Poder Central. A noção de *referibilidade*, ou seja, a atuação estatal há de referir-se necessariamente aos interesses do grupo que paga a contribuição, foi perdida, apesar de seus grandes corifeus (Becker, Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Baleeiro *et alii*). Mais que isso, com dizer que a finalidade está inserta no prescritor da norma jurídica de tributação diz-se uma incorreção. Sem aderir totalmente à tese de que o Direito Tributário nasce com o fato gerador e termina com quaisquer das formas de extinção do crédito tributário, está mais do que evidente que a *finalidade* não integra a norma de tributação, porque, se assim fosse, o contribuinte nos tributos sujeitos à homologação e o agente nos tributos de lançamento *ex officio* seriam agentes da exe-

cução orçamentária e gestores da despesa pública. O certo é dizer que o Direito Financeiro, tanto quanto o Tributário ocupa-se do tributo e de sua destinação e que o STF deve velar pela Constituição como um todo. A tridestinação do PIS/COFINS faz-se de maneira clara perante o beneplácito acomodatório do Poder Judiciário. Destinar os recursos não é próprio do Direito Tributário, mas do gestor dos recursos arrecadados, do ordenador de despesas. Não há como o contribuinte conferir o destino da arrecadação, que ocorre em momento lógico e cronológico após a extinção do crédito tributário, e ao nascimento da verba a ser alocada, conforme os orçamentos. Agora é óbvio que a instituição de uma contribuição que não vai ao exaurimento no fim constitucionalmente determinado torna-se desnecessária no exercício seguinte, na ocasião do orçamento.

Tributo	Causa	Fim	Atuação Estatal	Competência Impositiva
Impostos discriminados	—	Orçamental e genérico (indeterminado mas determinável)	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva e privativa por ordem de governo (impostos federais, estaduais e municipais)
Impostos residuais	—	Idem	Idem	Exclusiva da União Federal (LC)
Taxas de polícia e de serviços	Atuação estatal (sobresforço ou em prol do obrigado)	Cobrir o custo da atividade estatal em prol do obrigado	Prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e exercício do poder de polícia	Comum às três ordens de governo da federação
Empréstimos compulsórios	Guerra externa ou sua iminência e investimentos públicos relevantes	Financiar o esforço bélico e econômico	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal, com promessa de devolução (clausulada)
Imposto extraordinário de guerra	Guerra externa ou sua iminência	Financiar o esforço bélico	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
Contribuição	Atender	Financiar	Benefícios	Exclusiva

pessoal do seguro social	ao obrigado na doença, incapacidade laborativa e velhice	os gastos com a proteção do pagante	(aposentadoria e pensão, específicos e pessoais, segundo cálculos atuariais em prol do obrigado)	da União Federal quanto aos segurados do regime geral
"Contribuições sociais"	Prestações da seguridade social	Financiar o sistema de seguridade (saúde, assistência social e previdência)	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
"Contribuição social residual"	Idem	Idem	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal (LC)
Contribuição de melhoria	Atuação estatal de que decorra valorização em imóvel particular	Financiar o custo da obra proporcionalmente	Obra pública referida ao obrigado	Comum às três ordens de governo da federação
Contribuição previdenciária dos servidores públicos ativos e inativos	Proteção dos servidores públicos ativos e inativos, no infortúnio, perda da capacidade laborativa, aposentadoria e pensão	Financiar os sistemas de previdência e assistência aos servidores públicos	Prestações estatais específicas, retributivas e pessoais	Comum às três ordens de governo da federação
Contribuição corporativa	Manutenção dos órgãos de representação das categorias econômicas	Financiar o funcionamento dos órgãos de representação	Atuações genéricas em prol das categorias econômicas	Exclusiva da União Federal
Contribuição de intervenção no domínio econômico	Intervenção saneadora ou diretora em setores econômicos carentes	Financiar para equilibrar o funcionamento do setor sob intervenção	Ações propositivas e específicas do Estado em prol do setor	Exclusiva da União Federal

"Contribuição de iluminação pública"	Manter às claras as vias e logradouros públicos	Financiar os municípios no seu mister de iluminar as cidades	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva dos Municípios
"Contribuições sociais" lato sensu (salário-educação, FGTS, sistema "S" etc.)	Prover indenizações e promover ações educativas em geral	Financiar as ações governamentais na área social em sentido lato	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal

2.8 A contribuição de melhoria tipo custo na opção constitucional de 1988

A Constituição de 1988 optou pela contribuição de melhoria recuperadora, *a posteriori*, do custo de obra pública valorizadora, tendo por base de cálculo geral o custo total da obra, a ser repartido, no todo ou em parte, conforme a lei, entre os contribuintes. Estamos convencidos de que a contribuição recuperadora da *mais-valia* desapareceu do nosso Direito.

Que a Constituição permite esta interpretação, não há dúvida. O art. 145, III, dispõe que a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios (competência comum) poderão instituir *contribuição de melhoria decorrente de obras públicas*. Nem se fala mais em "valorização".

Para comprovar que a Constituição tudo mudou em tema de contribuição de melhoria, analisemos os textos constitucionais no tempo.

Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, à Constituição de 1967:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado."

Emenda Constitucional nº 23, de 01 de dezembro de 1983, à Constituição de 1967:

Art. 1º Os dispositivos da Constituição federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 18. [...]

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. [...]"

Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Esta evolução nada mudou? É preciso, com apuro crítico, refletir sobre o assunto.

2.9 Taxas e preços – Preços públicos e privados

Dizíamos que o Estado podia cobrar preços. A divisão entre taxas de serviço e taxas de polícia apresenta, ainda, serventia no encaminhamento de uma questão assaz importante, a da distinção entre *taxa e preço*. Isto porque somente a taxa pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis confronta os preços. Os atos do poder de polícia, *exceto os do tabelionato*, jamais poderiam ser exercidos por particulares. Só o Poder Público é titular do poder de polícia, indelegável e incompossível com a concessão do serviço público. As taxas de serviço, alfim, do *ponto de vista econômico, são remuneratórias dos serviços prestados*. Ora, a remuneração de serviços de utilidade pode ser feita também através de preços, pelo Poder Público, suas instrumentalidades, sob regime contratual. Este, pois, o enquadramento básico da *vexata quaestio*. Como se diferencia a taxa de serviço do preço pela prestação de serviços públicos?

Várias teorias tentaram estruturar a diferenciação, mas todas, aqui e acolá, deixaram abertos os flancos às críticas. Assim a que predica para os “serviços públicos próprios” a cobrança de taxas, nunca de preços, noção extremamente cambiante porquanto inexistente conceito jurídico positivado de serviço público próprio ou impróprio. O exemplo clássico de serviço público próprio é o da prestação jurisdicional. A realidade está em que os *serviços públicos de utilidade, específicos e divisíveis*, podem ser remunerados por preços (regime contratual) ou por taxas (regime de Direito Público). O dilema resolve-se pela opção do legislador. Se escolher o regime tributário das taxas, ganha a compulsoriedade do tributo, inclusive pela mera disponibilidade do serviço, se prevista a sua utilização compulsória (CTN, art. 79, I, “b”), mas fica manietado pelas regras de contenção do poder de tributar. A fixação e o aumento da taxa só podem ser feitos por lei e só têm eficácia para o ano seguinte. Se escolher o regime contratual, perde a compulsoriedade da paga pela mera disponibilidade do serviço, mas ganha elasticidade e imediatez na fixação das tarifas, sistema aceito previamente pelo usuário ao subscrever o contrato de adesão, liberando, assim, o controle congressual e a incidência das regras constitucionais de contenção ao poder de tributar. Ao jurista, cujo objeto primordial é o Direito posto, cabe distinguir a taxa do preço exatamente *pelo regime jurídico de cada qual*. O preço é contratualmente acordado. A taxa é unilateralmente imposta pela lei. O primeiro parte da autonomia da vontade. A segunda é heterônoma. O contrato de prestação de serviço público mediante a contraprestação em pecúnia pode ser rescindido, e só o fornecimento efetivo dá lugar ao pagamento. A prestação de serviços públicos pelo pagamento de taxas inadmite rescisão, e a só disponi-

bilidade do serviço, quando legalmente compulsória a sua utilização, se específico e divisível, autoriza a tributação. Os regimes são diversos. O nome pouco importa na espécie e tampouco as parvoíces extrajurídicas. Certa feita Aliomar Baleeiro, quando ministro da Suprema Corte, averbou, com felicidade, que “preço compulsório” é taxa, e “taxa facultativa” é preço. Como sempre, importa surpreender a *essentialia* dos institutos e não o que é acidental; o que se não admite é a mescla. Algumas concessionárias de serviço de fornecimento de água querem as vantagens dos dois regimes sem as respectivas desvantagens. Caso interessante surgiu quando dois edifícios em Belo Horizonte instalaram poços artesianos e requereram da concessionária o desligamento da rede pública, ao argumento de que não mais lhes interessava o contrato de fornecimento, donde o pedido de rescisão. A concessionária, inobstante o regime contratual que presidia o fornecimento, alegou que continuaria a cobrar a “tarifa mínima básica” da região, dada a compulsoriedade do serviço (nesse caso, o argumento só seria possível se o regime de fornecimento fosse de Direito Público, de taxa portanto). Sem razão a concessionária, que aliás praticava “tarifas progressivas” em razão da capacidade contributiva das pessoas, conforme a zona da cidade (bairros ricos, médios e pobres). Certo, se o regime é contratual, a rescisão é de se aceitar. Quanto à possibilidade de “tarifas sociais”, menores para os mais pobres, não repugna, desde que o contratante as aceite ao firmar o contrato, ainda que adesivamente. A tese, de resto, foi aceita pelo eminente Desembargador e publicista mineiro José Fernandes Filho em brilhante voto. Não se pode perder de vista que as concessões de serviços públicos sofrem as implicações do fenômeno social e sujeitam-se aos princípios do Direito Administrativo.

Algo, porém, precisa ser dito, sem reбуços. Na teoria das taxas o divisor de águas entre elas e os preços públicos, como de resto antecipamos, é um verdadeiro sorvedouro de teses e critérios. Trata-se de uma das esquinas da tributarística, onde o estudioso fica perplexo sobre o caminho a seguir. É certo que o posicionamento do *regime legal adotado* resolve em parte a questão. Ao jurista cabe apenas indagar qual o regime jurídico que o legislador adotou. Se for o regime jurídico-tributário, temos taxas. Se for o regime contratual, temos preço público (contrato entre o Estado, suas instrumentalidades, e os usuários do serviço). Entretanto, a doutrina não se contenta com tão pouco. Há uma certa insistência em *predeterminar* e limitar o alvedrio legislativo. Muitos insistem em que, em determinadas circunstâncias, o legislador não tem liberdade de escolha. São, pois, posicionamentos apriorísticos.

Por isso mesmo, Bernardo Ribeiro de Moraes²² pontifica que vários preços ou pagas consideradas preços são *taxas*. Exemplifica com certidões, vistorias, atestados, tarifas postais, telegráficas e as custas judiciais. No âmbito municipal remarca tarifas sobre serviços de cemitério, numeração de prédios urbanos, limpeza de lotes, extinção de formigueiros, desratização e construção de muros. No particular, o Judiciário tem especial apreço pelo critério. O Ministro Gonçalves de Oliveira²³

²² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969. p. 62-65.

²³ RDA 75/125.

disse perante o STF que “a exploração do serviço de água e esgoto é serviço essencial do Estado, é uma atividade do Estado e, como tal, só pode ser cobrado como ‘taxa’”. A dificuldade desse critério, tão instável, tão movediço, consiste na precisa delimitação dos “serviços próprios e impróprios do Estado”, como já notamos.

O Professor Edvaldo Brito, assim como o Professor Marco Aurélio Greco, apesar das dificuldades notórias de sabermos o que é serviço público indelegável, próprio, inerente ao Estado e dele inapartável, buscam com notável espírito sistemático abrir caminhos mais claros. O Professor Edvaldo Brito,²⁴ por exemplo, distingue *atividade econômica do Estado e serviços públicos* cometidos pela Constituição ao Estado. Em se tratando de serviço público, pouco importando que o Estado o preste diretamente ou por interposta pessoa, a contrapartida será sempre sob forma de taxa. Para o Professor Marco Aurélio Greco,²⁵ o que importa é o *regime jurídico*, mas regime este que não depende do legislador, e sim do sistema da Constituição.

Na mesma linha, com nuances, Celso Antônio Bandeira de Mello.²⁶

“Restaria perguntar: pode o Estado qualificar – subentende-se, por via legislativa, como é óbvio – qualquer atividade que deseje como serviço público, assumindo-a e submetendo-a ao ‘regime de direito público’? Ou é preciso que a atividade em tela possua uma natureza, uma substância íntima de serviço público?”

É realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo que, a seu sabor, erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais.”

Em seguida o festejado publicista exemplifica com serviços públicos que a Constituição Federal de 1967 colocava sob reserva do Poder Público, a saber:

Serviço postal e Correio Aéreo Nacional (art. 8º, XII), serviços de telecomunicações, serviços e instalações de energia elétrica de qualquer origem e natureza, navegação aérea, exploração de vias de transportes entre portos marítimos, fronteiras nacionais ou que transponham mais de um Estado ou território (art. 8º, XV, letras “a”, “b”, “c”, “d”), assistência sanitária, médica e hospitalar, previdência social e seguro contra acidentes do trabalho (art. 165, XV, XVI), educação (art. 176 e § 1º).

O nosso posicionamento já foi antecipado. A nós interessa o *regime jurídico* adotado pelo legislador com escora, é claro, constitucional. Apenas não nos convençamos de que a Constituição quer apenas taxa como contrapartida de serviço público. Assim:

- a) quando o Estado exerce poder de polícia, é de taxa e só dela que se pode cogitar;
- b) quando o Estado diretamente presta serviço público *stricto sensu*, o caso é, também, de taxa;

²⁴ BRITO, Edvaldo. In: *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 10, p. 74-77.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 76.

²⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de serviços e administração indireta*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973. p. 20.

c) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidades para, em regime de Direito Privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidade tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia, telefonia etc. (atividade econômica), admitimos em casos tais a adoção do regime de preços.

É possível conciliar a flexibilidade de tais prestações com a rigidez dos princípios da *legalidade e da anterioridade*? Vamos além. No “Estado de massas” a que alude o Professor da Bahia, Dr. Edvaldo Brito, está ocorrendo algo ainda não percebido pela maioria dos nossos juspublicistas. Explicar-nos-emos em poucas palavras. O importante é o controle jurídico e não a natureza da paga. De ver, em larga síntese, o preço público (espécie contratual) e a taxa (espécie tributária) ao lume do senso comum dos juristas segundo os “lugares” (*topos*) que assumem em suas manifestações teóricas.

a) O preço decorreria do livre encontro das vontades (contrato). A taxa – espécie tributária – proviria da “vontade da lei” (tributo). O primeiro é autônomo, a segunda heterônoma.

b) No preço predominaria a “*facultatividade*”, na taxa – tributo –, a “*compulsoriedade*”.

c) No preço de origem sempre contratual haveria a possibilidade do “desfazimento do pactuado”, e, ainda, antes disso, a cobrança só é possível após a acordância do usuário. Na taxa, ao revés, predominaria a vontade da lei, e a obrigação, às vezes existindo apenas a simples disponibilidade do serviço, só seria elidível pela revogação da norma legal, irrelevante o querer do obrigado.

d) O preço seria *ex contractu*, por suposto, e a taxa – tributo –, *ex lege*.

e) Em consequência, o preço reger-se-ia pelos preceitos do Direito Privado, com influxos aqui e acolá do Direito Administrativo (preços públicos), e a taxa reger-se-ia pelas regras do Direito Público e, portanto, estaria sujeitada aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade ou da anualidade.

f) Os preços seriam do *jus gestionis*, e as taxas, *jus imperii*.

g) Os preços, por isso que contratuais, sinalagmáticos, não comportariam “*extrafiscalidade*”, esta típica da ação governamental via tributos (inclusive taxas), tese de resto polêmica no respeitante às taxas, nos contrafortes do próprio Direito Tributário, em razão da natureza “*contraprestacional*” destas.

h) Os preços seriam adequados para remunerar atividades estatais delegáveis, impróprias, ao passo que as taxas seriam utilizáveis para remunerar serviços estatais “*próprios*”, indelegáveis, tipo “*polícia*”, “*justiça*”, “*fisco*” etc.

i) Os preços estariam livres do controle congressual, possuindo maior elasticidade. As taxas, ao contrário, porque seriam tributos, estariam sujeitas ao controle do Legislativo, daí a maior rigidez do seu regime.

Ironicamente, o que pagamos a título de taxas é ínfimo ante o volume de pagamentos via preços. E, sobre os preços, a comunidade não tem praticamente acesso nem controle. Não será difícil identificar nas escrituras dos juristas a presença dos “lugares” ora mencionados. É a partir deles que são construídas as teorizações doutrinárias e as “razões de decidir” dos juizes. Ora, do ponto de vista dos cidadãos-contribuintes, no que concerne à segurança, à certeza e à razoabilidade, essas teori-

zações são inúteis. Em suma, mais que a *teoria da vontade*, importa trabalhar a *teoria das necessidades coletivas e os seus meios de satisfação*, os controles sociais. Só então estaremos adequando o Direito à realidade. Por isso mesmo, ressoam ultrapassadas – por esse ângulo de visão – as marcas divisórias acima debuxadas.

Ives Gandra da Silva Martins²⁷ colocou-se contra esta orientação, ao dizer que “as tarifas cobradas por órgãos da administração indireta ou concessionárias de serviços públicos, com mercado cativo e compulsório, não deixam área maior às negociações próprias do direito privado”. Com dizer isto, Gandra descalvou a parte mais vulnerável da doutrina tradicional. A desproteção da sociedade no que diz respeito à fixação dos preços da água, da energia, da telefonia, é total.

Agora as razões pelas quais não estamos convencidos de que é impossível às pessoas políticas cobrarem preços públicos pelos serviços que prestem, através de instrumentalidades organizadas empresarialmente e, pois, sujeitadas ao Direito Privado (Direito Societário) e ao Direito do Trabalho, ainda que em regime de concessão de serviço público. No art. 150, § 3º, a CF/88, ao dispor sobre a não extensão da imunidade intergovernamental recíproca às empresas concessionárias de serviço público, depois de estendê-la às autarquias e empresas públicas, dispõe:

Art. 150. [...]

[...]

§ 3º As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

[...]

É dizer, o Estado, ao tocar *atividades econômicas* exercíveis em lide concorrencial, pode, mediante instrumentalidades, prestar serviços públicos mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Não fora assim, que sentido teria cuidar de *imunidade de impostos* entre pessoas políticas, suas instrumentalidades, predicando a exclusão daquelas que cobram preços ou tarifas? O art. 175 completa a ordenação da matéria:

Art. 175. [...]

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II – os direitos dos usuários;

III – política tarifária;

IV – a obrigação de manter serviço adequado. (grifamos).

²⁷ Conferência em São Paulo, 1994.

Ora, tarifa de serviço público é preço! Finalizamos com algumas lições do Ministro Carlos Velloso, Relator da ADIn nº 2.586-4/DF, citando outro voto seu, proferido na ADIn nº 447/DF:

[...]

Há quem sustente que, quando o Estado presta serviço público, se quiser que tais serviços sejam remunerados, somente poderá fazê-lo mediante taxas (Geraldo Ataliba, "Sistema Tributário na Constituição", *Rev. de Dir. Trib.*, 51/140; Roque Carrazza, op. cit., p. 247). Não vamos a tanto, não obstante reconhecermos que são poderosos e científicos os argumentos de Ataliba e de Carrazza. Ficamos na linha da lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que entende ser possível a cobrança de preços pela prestação de serviço público. Sacha argumenta com o § 3º do art. 150 da Constituição, do qual deflui que "o Estado, além das atividades econômicas exercíveis em lide concorrencial, pode, mediante instrumentalidade, prestar serviços públicos mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários", conclusão que se completa da leitura do que está disposto no art. 175, parágrafo único, inciso III, da Lei Fundamental. Por isso, acrescenta o magistrado e professor, que "só resta mesmo editar a lei requerida pela Constituição, necessária a uma segura política tarifária, em prol dos usuários" (Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Forense, 1990. p. 56-57).

[...]

Concedo que há serviços públicos que somente podem ser remunerados mediante taxa. Do acórdão do RE nº 89.876-RJ, relatado pelo eminente Ministro Moreira Alves (RTJ 98/230) e da conferência que S. Exa. Proferiu no 'X Simpósio Nacional de Direito Tributário', subordinado ao tema: "Taxa e Preço Público", realizado em São Paulo, em 19.10.85, cujo resumo, da lavra dos ilustres professores Vittorio Cassone e Carlos Toledo Abreu Filho, encontra-se publicado no *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 11, coedição Ed. Resenha Trib. e Centro de Estudos de extensão Universitária, São Paulo, 1986, penso que podemos extrair as seguintes conclusões, com pequenas alterações em relação ao pensamento do eminente Ministro Moreira Alves: os serviços públicos poderiam ser classificados assim: 1) serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não. Exemplo: o serviço judiciário, o de emissão de passaportes. Esses serviços, não custa repetir, por sua natureza, são remunerados mediante taxa e a sua cobrança somente ocorrerá em razão da utilização do serviço, não sendo possível a cobrança pela mera potencialidade de sua utilização. Vale no ponto a lição de Geraldo Ataliba, no sentido de que não é possível instituir taxas por serviços não efetivamente prestados. O que acontece é que certos serviços podem ser tornados obrigatórios pela lei e é isto o que significa a locução "posto à disposição do contribuinte". É isto, aliás, o que resulta do disposto no art.

79, 1, 'b', CTN. 2) Serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. E porque é essencial ao interesse público, porque essencial à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. É necessário que a lei – para cuja edição será observado o princípio da razoabilidade, mesmo porque, como bem lembrou o Ministro Moreira Alves, citando Jaze,²⁸ a noção de serviços essenciais é de certo modo relativa, porque varia de Estado para Estado e de época (RTJ 98/238) – estabeleça a cobrança sobre a prestação potencial, ou admita essa cobrança por razão de interesse público. Como exemplo, podemos mencionar o serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento. No mencionado RE nº 89.876-RJ, o Supremo Tribunal decidiu que, “sendo compulsória a utilização do serviço público de remoção de lixo – o que resulta, inclusive, de sua disciplina como serviço essencial à saúde pública –, a tarifa de lixo instituída pelo Decreto nº 196, de 12 de novembro de 1975, do Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa” (RTJ 98/230). 3) Serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás etc.

2.10 Custas e emolumentos são taxas?

É possível distribuir o produto das custas?

As taxas, o fato gerador delas é vinculado não à destinação do produto arrecadado.

Entronca com o assunto ora versado a natureza jurídica das custas e dos emolumentos cartorários. Neste ponto, o legislador constituinte rendeu-se a secular perplexidade e acabou por transportar para o texto constitucional as ambiguidades que marcam o tema. Num ponto, porém, acertou. O Poder Público pode destinar o produto de certas taxas a outros fins que não ao da sua estrita aplicação no serviço público que as gerou, *permissa venia* das opiniões abalizadas em contrário. Vem à baila argumentar, na espécie ora tratada, com a participação das Caixas de Assistência dos Advogados no produto da arrecadação das custas judiciais. As Caixas, como se sabe, são órgãos assistenciais. À guisa de fio condutor, de tomar o caso da CAA de Minas Gerais, que saiu incólume dos testes jurisdicionais, ainda no regime da Constituição de 1967. Anote-se, *ad cautelam*, que não estamos predicando a *distribuição do produto* da arrecadação dos tributos, especialmente das taxas *a la diable*, para fins não vinculados ao interesse público. Certamente regras

²⁸ Relembremos as importantes lições doutrinárias: “[...] Il faut observer que la notion de tâche essentielle est tout à fait relative: elle varie d’après les pays et les époques. Les services... De santé publique sont-ils des tâches essentielles de l’État? Cela depend des pays et époque” (*Cours Élémentaire des Science Financière Française*. Paris: Marcel Giard Librairie Editeur, 1931).

financeiras e orçamentárias regularão as despesas do Estado, o emprego delas, os fins possíveis. Estamos afirmando que o Direito Tributário e a Constituição não vedam a aplicação dos recursos obtidos através de taxas a fins outros, relevantes, diversos da sua aplicação no *órgão* ou *serviço* que cobrou ou ensejou a exação.

2.11 Ligeiro esboço histórico sobre as custas

Por mais que queiramos “racionalizar” as instituições e submeter o Direito aos silogismos da lógica deontológica, tarefa de resto meritória, sempre exsurtem – daí a Sociologia Jurídica – as marcas da experiência histórica enquanto formadora das leis, dos institutos e das instituições jurídicas. Assim, os parlamentos que hoje legislam sobre tudo e, em certos quadrantes do globo, governam, *só nasceram para consentir nos tributos*. Noutra giro, os primeiros parlamentos, ou melhor, o embrião deles, invariavelmente, decorreu de um desejo de conter o poder de tributar. Só mais tarde incorporaram novas atribuições, e muito tempo depois é que a razão jurídica culminou por conceber a teoria da separação dos Poderes Executivo e Legislativo. Um para fazer a lei, outro para aplicá-la. O mesmo ocorreu com o Judiciário, a princípio imbricado no Executivo. Sobre o tema dissertou Seabra Fagundes:²⁹

No Estado antigo, todas as funções se confundiam nas mãos do soberano, que ao mesmo tempo exprimia e realizava o direito, o qual não se distinguia da sua vontade. Os romanos, na expressão única *imperium*, abrangiam tanto a função jurisdicional como a administração (Esmeim, op. cit., v. 1, p. 32-3). Na Inglaterra, como na França, primeiro se manifesta a separação das funções do Estado em dois ramos (legislação e administração), sob o império das revoltas populares contra o absolutismo real, impondo a transferência, pelo menos em parte, da atribuição legislativa a assembleias do povo. Só mais tarde é que se configuraria um terceiro poder com função específica. Quando Montesquieu expende a teoria da divisão dos poderes, ainda as instituições inglesas da época, nas quais se inspirou, não continham, nitidamente, a tripartição dos poderes públicos. O que havia no direito inglês era apenas um processo evolutivo, que o publicista francês antecipava. Na Grã-Bretanha, o soberano, pouco a pouco, perdia praticamente, a função de distribuir justiça, que delegados seus (a princípio o *justiciar*, depois a *curia regis* e outros embrionários, até o *Act of Settlement*, em 1701) iam exercendo em seu nome, mas além da sua vontade (Francqueville, *Le système judiciaire de la Grand Bretagne*, v. 1, p. 372-375). O senso político dos britânicos ia apreendendo a necessidade de pôr os juizes (funcionários do corpo administrativo) ao abrigo de influências imediatas, até colocá-los, gradativamente, numa posição excepcional de independência, acima da vontade livre da Coroa, com o *Act of Settlement* (Goodnow, op. cit., p. 26-7). A atribuição de executar as leis passava, assim, a se repartir

²⁹ FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 27.

por dois órgãos. A distribuição da justiça se tornou então autônoma e começou a existir a jurisdição como função do Estado, com papel distinto no processo executório do direito.

As custas judiciais – e por isso até hoje o legislador constituinte insiste em tratá-las à parte do tributo – trazem este tipo de datação histórica. E, de fato, algo existe nelas que as singulariza.

Vicente Greco Filho³⁰ relata que:

Antes da petição de 1215, ao Rei era guardada a prerrogativa de conceder a coação estatal para a execução de devedores, por exemplo, somente mediante pagamento. Não se trata, como alguns querem interpretar, da existência das custas judiciais como hoje são entendidas. Era um verdadeiro pagamento para que o interessado pudesse ter os favores da coação oficial e que, no caso de recusa, determinava a não intervenção da autoridade real.

No medievo, quem fosse ferido no seu direito, dependendo do caso, fazia justiça com as próprias mãos, às vezes com a ajuda da família, ou levava a questão ao “Comselho” do lugar, ou recorria ao arbitramento, ou finalmente requeria a justiça do rei, *que nessa atividade tinha uma fonte de receita*. Incisivo, explica André Maurois:³¹

A pouco e pouco o Rei tomou o hábito de convocar tais júris para decidir questões de fato em todos os casos criminais. Depois, alguns particulares pediram para servir do júri real. O Rei concedeu-lhes o direito, mas lhes fez pagar.

Assim, nasceram *as custas do processo*. Do próprio ventre da história...

Aliomar Baleeiro,³² com sua imensa e agradável erudição – quanta falta ele nos faz –, sintetizou a possível origem das “custas” e dos “emolumentos”:

Era mais uma situação pessoal e patrimonial do monarca, que reservava a si a função de julgar, e cobrava. Quando ele ficou muito ocupado, criou funcionários, criados, a palavra “ministro” significa criado, e a esses auxiliares, esses criados que faziam a justiça para ele, os juizes, passou a dar-lhes o gozo de uma renda. Era o sistema de paga na época.

Tal estado de coisas, tal estado de espírito, terá influído no texto da *Magna Charta*, imposta pelos barões a João-Sem-Terra em 1215?

“A ninguém venderemos (*to no one we will sell*) direito ou justiça...”

Os barões fizeram invectivas não à justiça paga, mas à justiça “comprada”.

Em suma, as custas e emolumentos se originaram para financiar o aparato judicial e notarial. Foram e são ainda *estabelecidas em tabelas*, às vezes insuficientes, às vezes exorbitantes. E hoje, num acréscimo de segurança e legitimidade, *são fixadas em lei pelos representantes do povo*. Estima-se um *quantum* pela prestação dos bons

³⁰ GRECO Filho, Vicente. *Direito Processual Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1981. v. 1, p. 40.

³¹ MAUROIS, André. *História da Inglaterra*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti. p. 79.

³² RTJ 67/360.

serviços das serventias, oficializadas ou não. A prestação jurisdicional propriamente dita, a seu turno, justificaria a *taxa judiciária*.

Certamente, em atenção a este cariz, o constituinte, como vimos de ver, separou a competência da União e dos Estados para legislar (a) sobre tributos e (b) sobre custas judiciais, como que *denotando se tratar de matérias diversas*.

Isto posto, se se considera a custa judicial como um preço público devido ao Estado, por ser prestador direto ou por interposta pessoa de serviços administrativos da justiça, excluída a prestação jurisdicional em si mesma, tem-se que, na parte que lhe toca, pode o Estado-Membro dispor dessa receita em prol de atividades lícitas e nobres, como é o caso dos afazeres das Caixas de Assistência. A única exigência a fazer reside na *fixação por lei do quantum* das custas (receitas de serviços) e do montante da subvenção (despesa do Estado) para gáudio do princípio da legalidade administrativa.

Dizer que o preço público ou a taxa *deve apenas remunerar* o serviço em razão do qual é cobrado é um raciocínio sensato. Todavia, anote-se, *nenhuma lei obriga o Estado* a proceder assim... Em havendo receita, há que ser empregada, ou melhor, pode ser empregada onde a lei determinar.

2.12 A assimilação das custas pelo tributo denominado taxa – Legalidade da destinação da receita assim havida às Caixas de Assistência dos Advogados

A Constituição *não veda* a destinação alvitrada dos recursos tributários das taxas; apenas proíbe a vinculação direta ou a afetação a fundo, órgão ou despesa, dos recursos provenientes dos impostos. Aliás, o que veda a Constituição não é a alocação dos recursos dos impostos a órgão, fundo ou despesa feita *a posteriori*, mas a afetação *a priori* desses recursos a órgão, fundo ou despesa. Isto tiraria ao gestor dos recursos o remanejamento propício das disponibilidades financeiras do Tesouro. Baleeiro dizia que a restrição era endereçada ao legislador do orçamento de modo a evitar fosse este *rabilongo* (repleto de dotações clientelescas).

Presentemente, a natureza jurídica das custas e dos emolumentos está dita pela Suprema Corte brasileira. Em 20.04.1990, no RE nº 116.208-2, o Tribunal Pleno, por unanimidade, sendo relator o eminente Min. Moreira Alves, construiu a ementa a seguir transcrita (*DOU* de 08 de junho de 1990, Seção 1, 5.243).

Decisão: O Tribunal por unanimidade, conheceu do recurso e lhe deu provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Votou o Presidente. Plenário. 20.04.90.

Ementa: – Custas e emolumentos. Natureza jurídica. Necessidade de lei para sua instituição e aumento.

– Esta Corte já firmou o entendimento, sob a vigência da Emenda Constitucional nº 1/69, de que as custas e os emolumentos têm a natureza de taxas, razão por que só podem ser fixados em lei, dado o princípio constitucional da reserva legal para a instituição ou aumento do tributo, portanto, as normas dos artigos 702, I,

“g”, e 789, § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho não foram recebidas pela Emenda Constitucional nº 1/69, o que implica dizer que estão elas revogadas. Recurso extraordinário conhecido e provido.

2.13 O pedágio, sua natureza jurídica

O art. 150, V, da CF/88, dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

[...]

Para logo, nada impede a cobrança de pedágio por particulares. Há quem cobre pela passagem em terreno seu, sem servidão, como os senhores feudais antigamente faziam. Agora, se o particular explora, tenha ou não construído a estrada, o túnel, a ponte, mediante concessão, o Poder Público pode regular o valor do pedágio mediante o instrumental dos contratos administrativos.

O preceito comporta duas leituras:

- a) são proibidos tributos que embarquem o tráfego de pessoas e bens (barreiras estaduais e municipais) pelo território nacional, exceto o *tributo* denominado *pedágio*;
- b) são proibidos tributos interestaduais e intermunicipais (taxas estaduais e municipais que embarquem o livre trânsito de pessoas e bens pelo território nacional), ressalvado o *pedágio* que não é – lembrem-se – *tributo*...

Ofertamos adesão à leitura derradeira, pois o *pedágio* ou *rodágio*, como queria o pranteado Aliomar Baleeiro, é o preço que se paga para passar. Preço público se cobrado pelo Estado. Preço privado se cobrado por concessionárias (empresas privadas), ainda que sujeitadas a regras derivadas de contratos administrativos, reguladoras do preço.

Reforça a tese o fato de o *pedágio* não estar arrolado como imposto da União, ou do Estado, ou do Município. Por outro lado, a *taxa* não é, não poderia ser, eis que não há prestação de serviço público, específico e divisível à pessoa do contribuinte. O que há é *uso de via pública* ou *uso de via particular*, ou, quando nada, concedida a particular. Ora, o uso do bem público ou particular é feito pelo pagamento de *preços*, já vimos. O uso de bem público não enseja tributos. A Constituição não prevê a hipótese.

2.14 O pedágio, ligeira crônica

O ter que pagar para passar é fato velho na história da humanidade. O império dos Incas tinha caminhos pelos cimos e altiplanos da cordilheira andina desde a

atual Colômbia até o Chile, ao sul. No esplendor do Cuzco, para onde convergiam todas as estradas àquela época, já se cobrava *pedágio*, salvo dos estafetas do serviço postal imperial. Os impérios de antanho, quase todos, conheceram e cobraram pedágios. Roma os exigia. Na Idade Média os senhores medievais cobravam “direitos de passagem”, prática abusiva, que na época da florescência das feiras e da intensificação dos fluxos de comércio os embarçava muito, dificultando os negócios. Com o fortalecimento das coroas e, mais tarde, com o surgimento dos “Estados Nacionais”, os barões perderam o privilégio de exigí-los dos passantes.

2.15 Pedágio: preço ou taxa?

Uma coisa é certa: não se cobra pedágio pela mera *disponibilidade das vias trafegáveis*. O que autoriza a cobrança do pedágio – melhor seria chamá-lo de *rodágio*, como quis Baleeiro – é o *uso* da via. Do contrário, a União, os Estados e os Municípios poderiam cobrar “taxas” (tipo pedágio ou rodágio) pela mera disponibilidade das *estradas e ruas* que construíram, à alegação de que “estão à disposição dos cidadãos, pedestres ou motorizados”. Aliás, o pedágio é um desses institutos que exalam história. Assim como as custas, está encharcado de tradição. Historicamente é *paga pelo uso de estradas*. Sempre foi assim. Entretanto, outros gravames pelo uso foram repelidos no passado. O célebre caso do imperador romano que impôs taxa pelo uso das cloacas públicas ao argumento de que tributo *non olet* (não cheirava) não foi bem recebido. O pedágio se nos apresenta como preço. Quem quiser a via, a ponte, o túnel, paga preço ao Estado para poder passar, enquanto ele determinar.

Seja lá como for, o uso em si das estradas não caracteriza o *fato gerador das taxas tal como prescrito pela Constituição*. Esta autoriza a *instituição de taxa por serviços públicos, específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição*, certo ainda que nesta última hipótese a utilização tem que ser declarada *compulsória* para que se apropose a cobrança pela mera disponibilidade do *serviço de utilidade*. Seria o caso da água, da energia elétrica, dos serviços de telefonia, se tais serviços à disposição dos usuários fossem, no Brasil, explorados sob regime tributário. Na verdade não o são; adotam-se preços (*ex contractu*). O serviço de esgotos, este sim, declarada a sua utilização compulsória, não exonera o contribuinte de pagar u’a *taxa mínima*, estando a galeria ao seu alcance (disponível), ainda que possua fossa séptica. Na verdade, não se trata a rigor de usar a rede de esgotos, mas de um serviço que coleta, bombeia, trata ou consome os detritos em usinas de beneficiamento ou em terminais oceânicos. Ora, não presta o Estado um “serviço de estradas”; oferece-as a uso.

2.16 Empréstimos compulsórios – Impostos restituíveis

Quanto aos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF/88, não existem dificuldades de monta. Para logo, são tributos restituíveis. São também finalísticos, vedada a tridestinação. Neles, porém, o fim não é *permanente e presente* como nas contribuições, cujas finalidades são constantes. Talvez fosse melhor falar

em *tributo causal*, porque as suas causas podem ocorrer ou não: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, exangue o tesouro, investimentos relevantes, urgentes, de interesse nacional. Podem ter fato gerador de taxas, mas sempre se apresentam com fato gerador de imposto. Veja-se a nossa experiência recente: consumo de energia elétrica, aquisição de veículos, compra de combustíveis, obtenção de divisas para viagens ao exterior, compra de passagens aéreas internacionais etc.

Nem poderia ser diferente, pois somente os impostos, baseados na capacidade contributiva, possuem potencial arrecadatório. As taxas, não.

Para Becker, com acerto, nos chamados empréstimos compulsórios coexistem duas relações jurídicas contrapostas. A primeira é de cunho tributário. O sujeito ativo é o Estado, e o passivo, o contribuinte. A segunda decorre da promessa unilateral de restituição vocalizada legalmente na lei de instituição do imposto restituível. Esta relação, de cariz financeiro, tem por sujeito ativo o contribuinte e, por sujeito passivo, o Estado. Vencido o termo para a restituição, o credor exercerá o seu direito de cobrança mediante ação contra a Fazenda Pública, caso a dívida não seja espontaneamente cumprida, incidindo em mora. Por último, para evitar o art. 166 do CTN, que veda a repetição dos impostos que repercutem, os empréstimos compulsórios não devem ter fatos geradores típicos desses impostos ou, quando os tenham, documentos devem ser propiciados aos contribuintes de fato. Com efeito, se o art. 166 só permite a repetição do indébito a quem tenha suportado como contribuinte de fato a tributação, não pode o legislador instituir um imposto restituível e devolvê-lo a quem não o suportou economicamente, vez que o transferiu a terceiros. Isto posto, um empréstimo compulsório que seja adicional do COFINS, ou do IPI, ou do imposto de importação, *v.g.*, será impróprio, porquanto estes impostos são transferíveis a terceiros. No entanto, se a carga recair no consumidor, como ocorreu no caso da aquisição de passagens aéreas, combustíveis, automóveis, energia elétrica, os documentos comprobatórios são oponíveis ao Estado para haver a restituição.

2.17 Os impostos indiretos visam à capacidade contributiva dos consumidores – As contribuições especiais que repercutem no consumidor final são impostos indiretos cumulativos

As contribuições finalísticas, não sinalagmáticas, são impostos.

Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a *renda gasta no consumo* que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas *adiantam e repassam* o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de volta o indé-

bito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir. Em sendo assim, se um tributo é denominado contribuição, se é cobrado de agentes econômicos, mas acaba sendo incluído nos custos de produção e circulação para ser transferido aos preços, a sua natureza de imposto indireto sobre o consumo salta aos olhos. Este é o argumento-base para desmistificar a teoria da contribuição como quarta espécie. Todavia, por serem cumulativas, estruturadas fora da não cumulatividade, às contribuições não se aplica o art. 166 do CTN.

O que são a COFINS e o PIS senão impostos sobre os preços?

Recente legislação criou uma contribuição para o PIS e o COFINS, não cumulativas. Na verdade, não se trata da não cumulatividade típica do ICMS e do IPI, mas formas de apurar o imposto devido com o aproveitamento do valor de certas despesas feitas pelos contribuintes, como, por exemplo, aquisição de bens para o ativo fixo, compra de insumos, salários pagos e até algumas despesas financeiras. É dizer, a base de cálculo passou a ser mais sofisticada, apenas isso.

Para haver não cumulatividade em impostos indiretos, é necessária uma conta corrente fiscal entre contribuintes, i.e., os impostos pagos por uns nas operações anteriores devem ser, necessariamente, tomados como créditos dedutíveis dos impostos a pagar pelos contribuintes subsequentes.