

BFD

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO

TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA
(UMA ABORDAGEM LEGAL E DOUTRINÁRIA)

CARLOS ROBERTO DE MIRANDA GOMES

NATAL - RN
1998

CARLOS ROBERTO DE MIRANDA GOMES

TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA
(UMA ABORDAGEM LEGAL E DOUTRINÁRIA)

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal do Ceará (Convênio com a URRN e a UNIPEC, hoje UnP) em cumprimento às exigências legais para obtenção do Grau de Mestre.

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ORDEM JURÍDICA CONSTITUCIONAL.
NÚCLEO TEMÁTICO: DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO
PROFESSORA DENISE LUCENA RODRIGUES
ORIENTADORA

NATAL - RN
1998

Aut. 12.2058

Ac. 67048

T336.2

G633A

R13832.316

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO

TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA
(UMA ABORDAGEM LEGAL E DOUTRINÁRIA)

Carlos Roberto de Miranda Gomes
(Autor)

Dissertação aprovada em 19/6/1998.

Professora Denise Lucena Rodrigues
Presidente

Professor Hugo de Brito Machado
Componente da Banca

Professor Paulo Lopo Saraiva
Componente da Banca

Natal - RN
1998

O espírito que busca a verdade - adverte Jean Grenier - só deve interromper sua investigação quando encontrar realmente essa verdade. Se não a encontrar e enquanto não a alcançar deve ser suficientemente honesto para confessar a sua própria ignorância.¹

Alfredo Augusto Becker

¹ *Carnaval Tributário*, São Paulo: ed. Saraiva, 1989, p. 87.

DEDICATÓRIA

A compreensão entre as pessoas representa a maior fonte de sabedoria.

O esforço comum da Professora MARIA MAGNÓLIA LIMA GUERRA, da UFC, da Professora MARIA DAS NEVES GURGEL DE OLIVEIRA CASTRO, da URRN e do Professor PAULO VASCONCELOS DE PAULA, da UNIPEC, hoje UnP, possibilitou, num Convênio, a oportunidade - que já considerava perdida - de ampliar os meus conhecimentos jurídicos num Curso de Mestrado.

A concretização do sonho foi obra da dedicação e empenho do Professor PAULO LOPO SARAIVA.

Para todos eles, dedico este trabalho.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, por haver permitido a realização de um sonho acalentado, embora concretizado já no crepúsculo da minha existência.

À minha família, pela compreensão se suportar a minha ausência nas horas de confraternização e lazer.

Aos meus alunos, em favor dos quais realizei este Curso de Mestrado.

Aos meus inesquecíveis professores do Mestrado ARNALDO VASCONCELOS, RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO, WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, MARCELO LIMA GUERRA, DENISE LUCENA RODRIGUES, PAULO BONAVIDES, ÁLVARO MELO FILHO, MARCOS DE HOLANDA, PAULO LOPO SARAIVA, JALLES COSTA, FRANÇOISE DOMINIQUE VALÉRY e MARIA HILCA CUNHA MENDES, que me deram a honra de compartilhar de suas companhias e receber os seus ensinamentos. Uma palavra especial ao Professor HUGO DE BRITO MACHADO, que mesmo não chegando a ministrar aula durante o Curso, deu-me a honra de ser meu examinador no instante da defesa desta dissertação, valorizando mais a vitória que alcancei.

Aos colegas de curso, que me rejuvenesceram no desenrolar das aulas.

À Professora DENISE LUCENA RODRIGUES, em particular, na condição de minha orientadora, pela paciência e fundamental crítica deste trabalho, atitudes sem as quais não teria chegado ao fim da jornada

Aos Professores ALDO FERNANDES RAPOSO DE MELO, *in memoriam*, meu Mestre no Curso de Graduação na velha Faculdade de Direito da Ribeira, nos anos 60; EDGAR SMITH FILHO, por cujas mãos cheguei ao magistério superior e ADILSON GURGEL DE CASTRO, companheiro permanente e crítico ameno.

Ao meu filho CARLOS ROBERTO ROSSO GOMES, bacharel em Ciências Econômicas e admirador do Direito, que muito me ajudou na digitação e formatação do trabalho.

Ao meu filho, advogado ROCCO JOSÉ ROSSO GOMES, que segurou a barra no escritório durante o meu Curso de Mestrado.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda. TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA (uma abordagem legal e doutrinária). Natal, RN: UFC (Convênio com URRN e UNIPEC, hoje UnP), 1998. (Dissertação de Mestrado).

RESUMO

O estudo da tipologia tributária tem sido realizado - ora de forma resumida, nos livros didáticos, ora de modo exaustivo, nas monografias específicas de cada tributo. Neste trabalho resolvemos desenvolver o conjunto de princípios, normas e características que envolvem e orientam a tipologia tributária universal e do Brasil, este de acordo com o sistema histórico e do vigente. Embora não esgotando a matéria, oferecemos detalhamento dos elementos componentes da dissertação, com a indicação do acervo bibliográfico mais alentado, viabilizando ao leitor a busca de obras mais específicas e completas. Procuramos tomar uma posição doutrinária nos assuntos polêmicos, sempre com fundamentação lógica e jurídica, para não deixarmos a persistência das dúvidas. Apesar da atualidade oferecida para os temas desenvolvidos, fizemos o esboço histórico de cada instituto pesquisado, justificando, inclusive, o motivo da preferência do legislador brasileiro. Mesmo não se tratando de tese, mas de uma dissertação, procuramos ser originais em algumas abordagens, como no caso das Contribuições Sociais do art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil, destinadas ao custeio da seguridade social geral, com princípios e características tão singulares que, em nosso ver, permite a sua inclusão como *sexta* espécie de tributo, quando a doutrina tem admitido até a classificação quinquipartida.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. O TRIBUTO	14
2.1. Considerações históricas: origem e evolução,	14
2.2. Conceitos,	19
2.3. Características,	27
2.4. Natureza financeira, econômica e social do tributo,	29
2.5. Espécies tributárias - classificação,	31
3. O IMPOSTO	33
3.1. Considerações preliminares,	33
3.1.1. Capacidade econômica,	36
3.1.2. Capacidade contributiva,	36
3.2. Conceitos antigo e moderno,	40
3.3. Elementos essenciais,	41
3.4. Classificação,	41
3.5. Efeitos econômicos dos impostos,	47
4. A TAXA	48
4.1. Considerações gerais,	48
4.2. Conceitos,	51
4.3. Teorias sobre as taxas: econômicas, políticas, financeiras e jurídicas,	53
4.4. Características,	57
4.5. Espécies: a) taxa de polícia; b) taxa de serviço,	58
4.6. Classificação,	63
4.7. Taxas e Preços - diferenciação,	65
4.8. O caso particular do pedágio,	68
4.9. A Teoria dos Preços Financeiros,	72
5. A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	76
5.1. Considerações gerais,	76
5.2. Conceitos,	77
5.3. Escorço histórico,	81
5.4. Características essenciais,	84
5.5. A questão do Decreto-lei n. 195/67,	86
5.6. Aspectos da Contribuição de Melhoria,	89
5.6.1. Aspectos econômicos,	89
5.6.2. Aspectos políticos,	90
5.6.3. Aspectos financeiros,	90
5.6.4. Aspectos jurídicos,	90
5.7. Condições de sua cobrança,	91

6. AS OUTRAS CONTRIBUIÇÕES	95
6.1. Considerações gerais,	95
6.2. Esquema didático,	98
6.3. Contribuições Parafiscais:	103
6.3.1. Visão histórica,	103
6.3.2. Conceito,	109
6.3.3. Características,	110
6.4. Espécies de Contribuições Parafiscais (de natureza política - interventivas; de natureza econômica e de natureza social),	111
6.5. Natureza jurídica,	117
6.6. As Contribuições Sociais,	124
6.6.1. Considerações gerais,	124
6.6.2. Conceito,	127
6.6.3. Características diferenciais,	128
6.6.4. Natureza jurídica das contribuições sociais,	130
7. OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	133
7.1. Considerações gerais,	133
7.2. Origem,	133
7.3. Conceito,	138
7.4. Natureza jurídica,	138
7.5. Elementos característicos,	143
8. SISTEMAS TRIBUTÁRIOS	145
8.1. Considerações iniciais,	145
8.2. Noção de Sistema,	145
8.3. Os Sistemas adotados no Brasil,	146
8.4. Perspectiva para nova reforma,	173
9. CONCLUSÕES	177
10. BIBLIOGRAFIA	187

APRESENTAÇÃO

A dissertação de mestrado é o ponto culminante e derradeiro de uma trajetória de estudos e conhecimentos superiores, obtidos no correr de várias disciplinas que o curso abriga.

Em verdade, não foi uma tarefa fácil, pela necessidade do cumprimento diário de carga horária de 4 horas, intercalada de tarefas, pesquisas e monografias parciais.

Desde o início, pensamos em desenvolver um tema ligado ao Direito Tributário, disciplina que lecionamos na Universidade Federal do Rio Grande do Norte e também, na Faculdade Unificada para o Ensino das Ciências - UNIPEC, recentemente transformada em Universidade Potiguar - UnP. E como para nós todos os assuntos do Direito Tributário são relevantes, terminamos por desenvolver um assunto mais abrangente, pelo que escolhemos, “Tipologia Tributária (uma abordagem legal e doutrinária)”.

Com este tema tivemos a oportunidade de abordar uma questão não pacífica na doutrina e nem na jurisprudência, que envolve, além da teoria do Direito Tributário, também o Direito Constitucional.

Prima facie, pode parecer cuidar de assunto já sobejamente tratado pelos doutrinadores. É verdade, porém o que aqui buscamos é, de forma concisa, apresentar o assunto com a máxima clareza, sem mistificações, recepcionando a cultura brasileira e estrangeira.

Para tanto, demos ao tema um desenvolvimento abrangente e com as referências necessárias a conduzir o leitor às fontes mais importantes.

Dividimos o trabalho em oito capítulos, nos quais procuramos desenvolver tudo o que de mais importante nos pareceu pertinente até o oferecimento das conclusões a que chegamos, capítulo este, o último, no qual fizemos nossas colocações sob a indicação de cada assunto específico.

É bem de ver, que não procuramos esgotar a matéria, pois o universo dos temas pesquisados, de tão abrangentes, poderiam ser objeto, cada um, de uma dissertação isolada. Se assim não o fizemos, foi pelo fato de que nossa intenção foi exatamente oferecer uma visão geral do assunto, cabendo ao leitor procurar nas fontes indicadas, o detalhamento de cada questão que particularmente seja do seu interesse.

Merece registrar, que este trabalho foi acrescido de algumas sugestões ofertadas pelos ilustres componentes da Banca Examinadora daquele memorável dia 19 de junho, a partir do seu título, invertidas que foram as expressões - uma abordagem doutrinária e legal, até a inclusão de comentário sobre a tributação do Mercosul, ampliada a narração sobre as perspectivas de reforma tributária e melhor esclarecidas nossas posições sobre alguns institutos, providências tomadas a partir das luzes oferecidas pelos já referidos examinadores, enriquecendo o conteúdo da dissertação, o que só temos a agradecer humildemente.

Nos acréscimos referidos fazemos indicação das fontes no próprio texto, para não alterar a seqüência da numeração das notas de rodapé, igualmente, registrando as obras e autores novos consultados na bibliografia, porquanto foram todos muito importantes para a atualização e adaptação dos diversos assuntos abordados, com as recomendações recebidas.

1. INTRODUÇÃO

As práticas tributárias são tão antigas quanto a humanidade. Por isso, sua importância é fundamental na história dos povos, em todos os tempos e lugares.

Neste trabalho, procuramos mostrar as diversas feições que o tributo recebeu no correr do tempo, passando de pena à forma mais moderna de redistribuição da riqueza nacional.

Assim, no Capítulo 2 - **O TRIBUTO**, trazemos algumas considerações históricas, onde se constata a origem e a evolução do tributo, entrando na sua definição legal, características e sua repercussão na ordem financeira, econômica e social.

No findar, apresentamos as classificações das diversas espécies tributárias, com os seus respectivos defensores.

O Capítulo 3 - **O IMPOSTO** segue o caminho natural das espécies tributárias, onde é possível conhecer as suas características comuns e as específicas e suas classificações, enfatizando o contexto legal brasileiro, dando um enfoque especial para a questão dos princípios da capacidade econômica e contributiva, divisor de águas entre o Direito Tributário anacrônico e o moderno.

No Capítulo 4 - **A TAXA**, apresentamos as suas concepções e dificuldades através do tempo e espaço, para tanto oferecendo o conhecimento das teorias econômicas,

políticas, financeiras e jurídicas que a envolve. Também ofertamos as suas características e espécies em que está classificada.

Nesse Capítulo, entendemos oportuno tratar da dicotomia entre a taxa e os preços financeiros, notadamente o preço público e, em particular analisamos a questão do pedágio.

No Capítulo 5 - **A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**, temos o ensejo de traçar o seu nascedouro, com a indicação das suas espécies mais difundidas, segundo as concepções inglesa ou alemã.

Como não poderia deixar de ser, tratamos da sua feição dentro do contexto legal brasileiro, suas mutações nas constituições e a situação do Decreto-Lei nº 195/67, bem assim dissertando sobre os aspectos dessa modalidade tributária e as condições de sua cobrança.

No Capítulo 6 - **AS OUTRAS CONTRIBUIÇÕES**, fazemos a diferenciação entre as contribuições denominadas parafiscais, de natureza social (previdência e assistência dos servidores de cada Ente Público) daquelas outras, também nominadas de **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**, que reputamos espécie própria, conhecidas como contribuições para a seguridade social geral, cada uma com as suas singularidades.

Este, portanto, é o ponto mais inovador do trabalho, pois corresponde à indicação de uma sexta espécie de tributo que, por construir elementos novos, diferentes das outras espécies, faz jus a que assim seja considerada.

Encerrando as espécies tributárias, no Capítulo 7, abordamos os controvertidos **EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS** à luz da doutrina e na visão constitucional brasileira.

Como última parte doutrinária desenvolvida na dissertação - Capítulo 8, cuida dos **SISTEMAS TRIBUTÁRIOS**, onde oferecemos o conceito e a evolução histórica da discriminação das receitas tributárias no Brasil, desde a Constituição de 1824, dando ênfase maior à **EMENDA CONSTITUCIONAL n° 18**, de 1965, considerada como "marco zero" do novo Direito Tributário brasileiro, haja vista ter sido o instrumento normativo que, pela primeira vez, introduziu no corpo constitucional um capítulo específico sobre o **SISTEMA TRIBUTÁRIO**, situação mantida nas Cartas de 1967 e 1969 e na Constituição de 1988.

Nesta parte, além da descrição completa da situação atual do Brasil, são oferecidas sugestões e apontadas perspectivas para a reforma que se anuncia.

Por derradeiro, o Capítulo 9 cuida exatamente das **CONCLUSÕES**, oportunidade em que destacamos os pontos mais relevantes de cada capítulo.

No presente trabalho utilizamos uma vasta bibliografia, nacional e estrangeira, a legislação pátria, revistas, jornais e a jurisprudência construída ao longo dos anos.

Apressamo-nos em esclarecer, que não procuramos esgotar os assuntos, mas apresentá-los da forma mais sistematizada possível, de modo a facilitar a leitura, ao mesmo tempo em que oferecemos as obras monográficas mais relevantes, estas sim, com conteúdo mais exaustivo.

2. O TRIBUTO

SUMÁRIO: 2.1. Considerações históricas: origem e evolução. 2.2. Conceitos. 2.3. Características. 2.4. Natureza financeira, econômica e social do tributo. 2.5. Espécies tributárias - classificação.

2.1. Considerações históricas: origem e evolução

O fenômeno da tributação, originado pela circunstância da criação de uma exação para cumprimento pelo povo, é tão antigo quanto a própria humanidade. É hoje manifestação do Poder Político do Estado, influenciando nas suas atividades política, social, administrativa e econômica.

Nasceu, indubitavelmente, pela necessidade de o aglomerado de pessoas, dentro de uma estrutura organizacional, em qualquer época, atender as carências comuns.

Seja em seu estado primitivo (a horda) ou já a partir da feição civilizada (com o advento da organização familiar), sentiu-se essa real carência cuja solução, de início, ocorreu *in natura*, para remunerar aqueles que fossem escolhidos para as tarefas em favor da coletividade e, por isso, desatrelados da cultura de subsistência própria e de sua família.

Até então tínhamos no tributo um fator de desenvolvimento.

Mais adiante, com os prejuízos advindos das contendas, os vitoriosos impunham encargos aos vencidos, como indenização às suas perdas e solidificação do seu poder e riqueza, tomando o tributo uma feição de castigo, sendo as receitas assim obtidas verdadeiras reparações de guerra ou produto da extorsão, pilhagem, saques, exploração dos vencidos e, por isso, denominadas de **receitas parasitárias**.

Do tributo cogitaram os costumes, registrados nos monumentos escritos que a história noticia, atestando a vocação natural do poder político do homem para a tributação, como forma de desenvolvimento social ou mesmo como castigo.¹

A primitiva organização do povo chinês já tratava do imposto sobre imóveis, das florestas, das águas, dos lagos e dos rios, das pastagens, sobre a indústria e sobre mercadorias - inicialmente na base da "dízima"² dos produtos, pagáveis *in natura* e posteriormente em moedas metálicas.

Na Índia antiga, no Código de Manu, compilado entre os séculos XVI e VI a.C., resultou prevista a criação de um corpo funcional composto por pessoas de confiança e o regulamento da tributação baseando-se na fertilidade dos terrenos e nos lucros do comércio.

No oriente próximo antigo, registram-se: na Caldéia uma admirável ordem administrativa; na Pérsia, no VI século a.C. era chamado de pequeno estado tributário dos Medas, por manter uma tributação para pagamento das milícias presidiárias, através de "satrapas", espécie de prefeitos, que eram fiscalizados por pessoas da confiança do rei, para acompanhamento do

¹ Há quem entenda, como PAULO MIRANDA, *O dinamismo do tributo ao enfoque do universo tributário de uma região*, Rio de Janeiro: ed. do autor, 1977, p.12, "que o tributo nasceu com o homem, interpretando a Bíblia, em Gênesis, cap. 4, com "o gesto de Abel, oferecendo a Deus as primícias de sua produção, cuja aceitação, em detrimento da oferta de Caim, teria ensejado o primeiro homicídio de que se tem notícia."

lançamento, arrecadação e recolhimento dos tributos ao erário régio. Em razão disso foram cunhadas as primeiras moedas metálicas, denominadas "dárícas", em homenagem ao Rei Dário, sucessor de Ciro, que deu grande organização à questão das Finanças Públicas, criando a figura do orçamento.

No Egito notabilizou-se uma civilização muito bem estruturada, onde foi criado um Ministério das Finanças, encarregado da arrecadação de tributos.

A Fenícia, considerada por ARISTÓTELES o maior estado da antigüidade, formava uma confederação de cidades (Tiro, Sidão, Útica, Leptis, Cartago e outras), onde criou-se uma tributação representada por dinheiro incidente sobre minas e os impostos alfandegários, enquanto os agricultores pagavam seus tributos em produtos extraídos da terra.³

O povo de Israel recebeu de MOISÉS o "Pentateuco", cujo último livro - "Deuteronômio", cuidou, dentre outras coisas, do pagamento do dizimo, no ano da remissão, nas festas da páscoa, de pentecostes e dos tabernáculos.⁴ Posteriormente, o Rei Salomão, filho de Davi iniciou uma administração grandiosa, fundando cidades e construindo palácios o que implicou na estipulação de tributos extraordinários que, segundo registros, posteriormente terminaram por arruinar o Estado.

Foi na Grécia antiga, porém, onde aperfeiçoou-se a administração pública, com a criação de um Ministério de Finanças e dos coletores de tributos ("mastroi" ou "colacretai")

² DIZIMA: contribuição ou imposto equivalente à décima parte de um rendimento. (*Dicionário da Língua Portuguesa*, ANTENOR NASCENTES. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1988).

³ FRANCISCO D'AURIA. *Ciência das Finanças - teoria e prática*. São Paulo: CEN, 1947.

⁴ JAYME DE ALTAVILA. *Origem dos Direitos dos Povos*. São Paulo: 2ed. Melhoramentos, p. 19.

fiscalizados, por sua vez, por inspetores e magistrados e ainda dos lojistas - espécie de contadores revisores de contas.

Inspirada na sabedoria e experiência grega, o Estado Romano representou o ápice da organização antiga, adotando um verdadeiro sistema tributário, consoante muito bem desenvolve o Mestre SILVIO MEIRA ⁵ : *"O sistema tributário romano oferece campo propício para o estudo das origens de muitos tributos, ainda hoje vigentes em numerosas legislações. Sua experiência multissecular, estendendo-se no tempo e no espaço, mostra como surgem, como se transformam e como se extinguem os impostos e taxas, sob a influência de causas sociais, econômicas e políticas."*

Já então eram cobrados impostos diretos e indiretos, isto é, incidentes sobre pessoas, como a *"capitatio humana"* ou *"capitatio plebéia"*; tributação sobre os atos lucrativos das profissões das pessoas - *"lustralis conlatio"*, (imposto sobre a renda atual); impostos *in natura* sobre bens, incidentes sobre a terra (imposto imobiliário ou territorial); impostos indiretos onerando heranças (*vicesima hereditatum*); sobre vendas de bens de consumo produzidos (*venalium ou vectigal rerum venalium*); sobre manumissões - 20ª parte do valor do escravo (*vicesima libertatis*); sobre litígios (*quadragésima litium*); sobre sal, minas etc. e o imposto aduaneiro (portaria ou telônia), além de contribuições extraordinárias sobre janelas, sobre o ar, postes e colunas, telhas, chaminés e fumaça, latrina e mictórios, reparação de estradas e pontes, para prêmios e comemorações; em caso de isenção do serviço militar, manutenção dos serviços públicos e de abastecimento dos exércitos.

Após esse período marcante da civilização, sobretudo com a reforma fiscal de DEOCLECIANO (284-305 d.C), a evolução da concepção do tributo seguiu a trilha das novas

necessidades, mas nunca atacando a essência solidificada pelos Romanos, senão recebendo as influências das diversas correntes filosóficas, políticas e sociais, precursoras do Renascimento.

Na Idade Média, caracterizada pelo regime feudal - de domínio dos reis, duques, condes, barões, bispos e conventos, a liberdade individual foi extirpada, razão pela qual não podia subsistir um sistema tributário coerente - vivia-se em círculos de economia cerrada dentro dos domínios patrimoniais de cada feudo. Aí acontece a dispersão do patrimônio do Estado, alienado pelos reis, conhecida como fase "dominial", passando por um período de transição, com o desenvolvimento da receita realenga (da coroa), também chamada de regaliana ou regalista, porque obtidas em razão de regalias concedidas pela coroa para exploração de certos serviços pela realeza (pedágios, direitos de passagem, sobre minas, portos etc.).

Numa outra fase da Idade Média o tributo perde a exigência em decorrência do poder arbitrário ou discricionário do Estado para transformar-se numa relação de Direito, vinculando Estado X Cidadão através de um vínculo obrigacional para, em fase posterior, postar-se como instrumento jurídico de obtenção de receita pública, definido por autorização legal, fazendo surgir a fase moderna, dita capitalista ou tributária, dentro de uma visão dinâmica ou procedimental do Direito Tributário, cujo estudo não mais se faz estaticamente, mas vinculado aos seus antecedentes e conseqüentes ⁵.

Por último, entramos em outro momento da história em que se sobrepõe o interesse social no sentido da utilização do tributo também para fins extrafiscais, isto é, para influir na solução de questões sociais, econômicas e até políticas, o que vem perdurando até os dias presentes.

⁵ *Direito Tributário Romano*. São Paulo: ed. RT, 1978, p.7.

⁶ MARCO AURÉLIO GRECO. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: ed. RT, 1979, p.64.

Vê-se, assim, que o conceito de tributo teve profundas variações, podendo se afirmar que o seu sentido moderno não corresponde ao que primitivamente lhe era atribuído.

2.2. Conceitos

Dentro dessa linha evolutiva, podemos firmar hoje uma conceituação para o tributo, observando o que, com singular propriedade ensina o Mestre RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO⁷: *"O conceito de tributo tem estado, com muita freqüência, vinculado ao Direito Positivo. Isso acarreta alguns inconvenientes. Um conceito deve ser algo abrangente, ter conotações universais."*

É isso também que buscamos neste trabalho - encontrar o entendimento universal, a essência, o que somente é possível a partir da justificação do seu nascedouro.

De imposição arbitrária nos primeiros tempos, sem atentar para a capacidade contributiva do povo, passou o tributo a ser exigido em virtude de uma razão lógica - a necessidade.⁸

Com o desenvolvimento das *teorias contratualistas* sustenta-se a tese de que "toda a sociedade humana tem direito a possuir riquezas e de administrá-las, em ordem ao fim social, distingue TAPARELLI duas sortes de riquezas, as quais podem dispor de dois modos, isto é, servindo-se da utilidade delas e promulgando leis acerca de seu uso."⁹

⁷ *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1981, p.22.

De fato, na primeira ordem, a sociedade ao usar as riquezas possuídas assume um caráter privado, agindo em consenso com as demais pessoas numa seqüência natural de regras de cunho eminentemente comutativo, ou seja, no sentido de uma troca ou permuta. Preside nas ações o domínio civil.

A esse passo seguiu a trilha da liberdade de contratar, sobretudo tendo por objeto espacial a propriedade que, em grande parte da história, se estruturou a vida dos povos, ainda latente na fase atual, embora com outra feição.

*"Podemos dizer, assim, que o tributo, na sua significação mais simples, é tão antiga quanto a comunidade humana. Aparece ele com a manifestação da vida coletiva, como necessidade imperiosa para a manutenção do agregado social."*¹⁰

Assim, foi das necessidades das comunidades e da sobrevivência individual, que surgiu a razão da submissão das pessoas a uma contribuição material para satisfazer as carências comuns, tanto que a própria palavra oferece esse significado *tributum*, do verbo latino *tribuere* (*tribuo-is-ere, tribui, tributum*) com o sentido de dividir ou repartir entre as tribos.¹¹

O instinto de poder motivou a mudança do sentido do tributo, escoimando-o da possibilidade da satisfação de caprichos do chefe, ainda sob a forma de prestações in labore ou in natura até o advento da moeda, quando consolidou-se in pecunia.

⁸ SANTO TOMÁS DE AQUINO admitia a tributação em caso de escassez das rendas patrimoniais dos príncipes e conselhos, para constituição de um tesouro ou fundos necessários nas grandes crises. Apud MAURO FERNANDES PAGLIANINI, *Direito Financeiro e Finanças Aplicadas*, São Paulo: ed. Julex, 1993, p.46.

⁹ Apud YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES. *O Tributo*, São Paulo: ed. Max Limonad, 1983, p. 21.

¹⁰ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Compêndio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995, p.349.

¹¹ idem autor, obra e página antes citados.

Diante disso, foram também alterados os pactos sociais, com a necessidade de uma nova ordem constituída através de normas o que obrigou a organização do grupo social e conseqüente surgimento do embrião do Estado, na concepção em que hoje se encontra. Nele, o tributo ganhou outra dimensão, constituindo-se num instrumento jurídico para a legal obtenção de uma receita pública, dentro de outro tipo de contratualismo, instalando-se o domínio político.

O tributo então passou a ser contribuição paga pelos particulares ao Estado em troca da segurança da obtenção de vantagens promovidas pela ação pública em forma de serviços essenciais, como no dizer de TAPARELLI ¹², *"opera como tendo autoridade e segundo as proporções da justiça distributiva..."*, donde conclui: *"se a ordem política é meio para a aquisição da ordem cívica, a administração social deve ter em vista a prosperidade da Fazenda Pública, sem embargo das leis morais que devem orientar a autoridade no exigir os tributos."*¹²

Com o correr do tempo e com as mutações do Estado, diante da cada vez maior complexidade das necessidades humanas e públicas, perderam vigor as teorias contratualistas puras, fazendo renascer a idéia de Estado como resultante de uma necessidade natural e social sem o que não seria possível a continuidade, a existência do ser humano. Este é o Estado concebido pelas doutrinas publicistas, para as quais *"o tributo é uma prestação pecuniária que o Estado ou outro Ente Público tem o direito de exigir em virtude do seu poder de império, apoiado na lei, com o fito de obter receita. A relação obrigatória que se estabelece entre o indivíduo e o Estado é inconfundível com as obrigações de Direito Privado. Estas têm o seu conteúdo e medida disciplinados entre o devedor e o credor, por acordo bilateral de vontades. Na*

¹² Apud YLVES, ob. cit. p. 21.

obrigação tributária o conteúdo e a medida da prestação derivam imediatamente da lei, a qual substitui a vontade do Direito Privado."¹³

O respeitável autor italiano GRIZIOTTI ¹⁴ tentou conciliar as doutrinas contratualista com a publicista sustentando que *"a capacidade contributiva era a causa do tributo, no sentido de que os gastos públicos produzem serviços que, por sua vez, aumentam a capacidade contributiva dos cidadãos. Assim, a natureza produtiva dos gastos públicos origina a teoria causal da capacidade contributiva. O contribuinte, no primeiro momento, obtém um benefício e, no segundo, é onerado pelo tributo."* E atribui à solidariedade o fundamento do dever tributário.

Traçando um conceito flexional do tributo, J.M. OTHON SIDOU¹⁵ leciona: *"Mas, que maiores resultados de investigação fluiremos com o definir o tributo como sustentáculo do Estado (VAUBAN); ou como abrandamento de parte dos lucros a que cada um se submete para obter a segurança da outra parte (MONTESQUIEU), ou como abrir mão de parte dos bens para salvaguarda do restante (VOLTAIRE) ou ainda como uma troca entre o indivíduo e a entidade coletiva no intuito da segurança mútua (PROUDHON); ou finalmente como um prêmio de seguro ? (GIRARDIM)."*

Dentro dessas circunstâncias, o ordenamento jurídico brasileiro, como o de tantos outros Estados, preferiu deixar para a lei a diretriz do assunto, dispondo no seu Estatuto Político Fundamental:

"Art. 5º.

¹³ Cfr. GIANNINI. *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*. Apud YLVES, ob. cit. p. 35.

¹⁴ *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: ed. Depalma. 1959: 152/153, apud YLVES, idem, p. 36.

¹⁵ *A natureza social do tributo*. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1978, p.1.

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

.....

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

Abraçando a ordem constitucional então vigente, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) assim dispõe:

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

Em razão de toda uma ideologia adotada na definição legal, vale desenvolver os seus componentes:

* **é prestação pecuniária compulsória** - a indicar que além de uma conduta ditada ao sujeito passivo para cumprir uma obrigação jurídica (deve ser próprio do Direito), que será expressa em valor pecuniário (soma de dinheiro), mas não só em dinheiro, como veremos no parágrafo seguinte. Além disso é uma obrigação compulsória, isto é, obrigatoriamente exigida em razão do Poder Fiscal por ser um instrumento jurídico indispensável ao custeio da atividade estatal;

* **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir** - querendo parecer, à primeira vista, tratar-se de redundância a alusão à moeda, mas não o é quando completa: ou cujo valor nela se possa

exprimir, porquanto entendemos como FANUCCHI¹⁶, a possibilidade de pagamento, também, *in natura*, como no passado acontecia com os minérios e hoje em títulos da dívida pública, duplicatas e até com bens imóveis, a teor do que cuidam o Decreto-lei nº 1.184, de 12 de agosto de 1971 e Decreto-lei nº 1.766, de 28 de janeiro de 1980, que admitem a liquidação de tributos federais vencidos através da dação de imóveis em pagamento e, inclusive, *in labore*, quando seja possível admitir o pagamento através da realização de obras já programadas ou em prestação de serviços, nas condições estipuladas pelo Poder Público, através de lei.

Esse nosso entendimento foi questionado pelos examinadores Denise Lucena e Hugo de Brito Machado, pedindo mais detalhes sobre a possibilidade de tributo *in natura* e *in labore*, o que agora atendemos, apontando a opinião de doutrinadores pátrios respeitáveis, a teor de CELSO RIBEIRO BASTOS (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Sed. Saraiva, p. 139) ao comentar o art. 3º do CTN, dizendo: "... esta, contudo, abre brecha para certos bens – aí incluído o trabalho humano.". Em igual sentido opina PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: 7ed. Saraiva, p. 21, afirmando o exagero da ampliação do termo, dando ensejo a albergar até o trabalho humano. Ainda registramos o opinar do consagrado e saudoso ALFREDO AUGUSTO BECKER, na sua clássica obra muitas vezes invocada nesta dissertação, p. 562, que não nega a natureza tributária às prestações *in natura* ou *in labore* a favor do Estado: "... nos tempos modernos há um recrudescimento dos tributos *in natura* e *in labore*, por ocasião de crises sócio-econômicas de âmbito nacional ou internacional."

Um último registro, ainda que em contrário, da autoria de LUCIANO AMARO. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: ed. Saraiva, 1997, pp. 20/21, onde comenta a existência

¹⁶ FÁBIO FANUCCHI. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v.1, São Paulo: ed. Resenha Tributária/MEC, 1975, p. 52.

de corrente no mesmo sentido do nosso entender, com a qual não concorda, somente admitindo tal extensividade se o texto legal recebesse a redação que sugere, permissiva dessa forma de pagamento.

Desta forma, de nenhuma maneira pode ser inusitada a nossa posição, o que agora, com mais razão ainda reafirmamos, admitindo, além do pagamento do tributo em dinheiro, também por outras formas, como meio integrativo com o instrumental pecuniário preponderante, quando circunstancialmente seja impossível a satisfação do tributo por essa via mais usual, como também acontece nas situações de extinção do crédito tributário, na forma que for regulada por lei específica, nesta parte em plena concordância com o Professor HUGO, consoante o Capítulo II do seu Curso invocado várias vezes neste trabalho.

*** que não constitua sanção de ato ilícito** - caracterizando que o tributo não é pena e sim uma obrigação surgida em decorrência da prática de um fato jurídico (lícito) tributável, embora, se possa admitir a cobrança de prestação pecuniária, compulsória, quando um fato ilícito alcança resultado positivo em favor de quem o pratica, como acontece com algumas contravenções penais -jogo do bicho, por exemplo, que leva à aquisição de riqueza ou à prática de crime, como a remuneração com o exercício ilegal da profissão.

Nesta parte do conceito legal do tributo, o examinador HUGO DE BRITO MACHADO sugeriu fosse explicada a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, assunto que ele desenvolve, como poucos, com simplicidade e clareza no seu *Curso*, 10ed., pp. 39/40.

É reconhecida a dicotomia da expressão (parte agora analisada do conceito) no plano jurídico, com efeitos idênticos, mas com natureza antagônica, haja vista os dois momentos em que se apresenta – inicialmente, ainda na fase abstrata da hipótese de incidência, calcada numa

relação econômica e prevista na descrição normativa da situação de fato. Neste instante não é admissível a presença do ilícito, pois existe prévia ciência de um fato lícito no enunciado essencial da lei. Do contrário estaria sendo instituída uma sanção e não um tributo. Todavia, em um segundo momento – na fase de concretização da hipótese (ocorrência do fato gerador) e conseqüente lançamento (quando a obrigação tributária recebe qualificação e quantificação e se transforma em crédito tributário) pode o fato alcançar uma circunstancial ilicitude a compor a obrigação, o que até então era desconhecida e, por isso, irrelevante sob o visor tributário.

Várias são as formas como a doutrina exemplifica essa questão, tendo em conta a previsão do fato gerador, por exemplo, do ISS – Decreto-lei 406/68, arts. 8º ao 10, que é a prestação de serviços sem vínculo empregatício, quando são estes prestados por pessoa que foi afastada da sua atividade profissional, circunstância em que o tributo é devido mesmo assim, posto que ocorreu o fato gerador, não interessado na relação jurídica-tributária a natureza ou objeto do ato, se de maneira lícita ou não, válido ou inválido na sua relação jurídica comum. (Ver a respeito o estudo do Professor BECKER, pp. 548 a 561 e as indicações jurisprudenciais do STF=RE 94001-SP, RTJ 104/1129 e RE 111.003-1-SP, de 25.3.1988, apresentadas pelo Professor VITTÓRIO CASSONE, ob. Cit. 10ed. Atlas, p. 66.

* **instituída em lei**, diante do princípio inarredável, previsto no sistema jurídico-tributário, por ser essência do Estado Democrático de Direito, encartado nas disposições da Constituição da República Federativa do Brasil, arts. 5º, II; 150, II e III, a e b: *"O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo ato administrativo deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República."*¹⁷

* e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, valendo dizer, cobrada em virtude de um procedimento legal de natureza burocrática atribuído ao Fisco, que declare a ocorrência da hipótese de incidência no mundo fenomenológico, como acontece com o "lançamento", que é um ato ou conjunto de atos privativos da autoridade administrativa, por previsão em lei.

2.3. Características

As características são peculiaridades que identificam uma coisa e o tributo, por sua vez, necessariamente tem que as possuir.

Num sentido moderno podemos alinhá-las:

1. decorre da própria ação do Estado, no uso do seu poder (*jus imperii*) ou soberania, outorgada por um Pacto Social dos cidadãos^{18a,b} que, assim, renunciam as suas individualidades;
2. decretação através de norma jurídica de caráter tributário, tornando legal a imposição¹⁹;
3. situação fática que legitima a imposição, criando a obrigação tributária para tornar eficaz a obtenção de recursos que irão atender as necessidades do povo ou do governo.²⁰

¹⁷ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*, São Paulo: 5ed. Malheiros., 993, pp.143-144.

^{18a,b} a)GRIZIOTTI admite uma conciliação entre as doutrinas contratualista e publicista, isto é, o elemento unilateral do tributo como consequência da soberania do Estado, mas o completa com outro - a aquiescência do contribuinte, que se manifesta por intermédio do Corpo Eleitoral. *Apud* C.M. GIULIANI FONROUGE, *Conceitos de Direito Tributário*, São Paulo: ed. Lael, 1973, p.20.

b)"O elemento primordial do tributo é a coerção por parte do Estado, uma vez que é criado pela vontade soberana deste, prescindindo da vontade individual, circunstância que o distingue dos ingressos de tipo patrimonial." CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, v.I. Buenos Aires: 1ed. Depalma, 1962, pp. 256-257.

¹⁹ DINO JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, v.I, Buenos Aires: 1ed. Liceo Profesional CIMA, 1969, p.23: "Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo."

^{20a} "Assim, necessitando custear as suas atividades para a obtenção de seus fins, o Estado utiliza sua soberania fiscal (parcela da soberania total) decretando a norma jurídica (tributária), que cria a possibilidade de se exigirem prestações compulsórias (tributos) e certas pessoas. Não podemos nos esquecer do fato de que todo cidadão acha-se submetido à soberania estatal, havendo o dever de cidadania de concorrer para o gasto público na medida da lei." BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *ob.cit.*p.359.

^{20 b} - ver o pensamento de GRIZIOTTI - nota de rodapé (14).

Fixadas as características do tributo, devemos enfatizar as suas finalidades básicas, resumidas no seguinte:

a) obter legalmente a receita pública de que carece o Poder Público, no exercício do seu poder fiscal (fiscalidade) ou por delegação desse poder a entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas (parafiscalidade);

b) atuar como instrumento de política econômica e atendimento das necessidades públicas, que são as próprias exigências sociais (extrafiscalidade).

"Assim, a norma jurídica tributária criadora de tributo deve expressar a vontade do legislador sobre todos os elementos que formam a obrigação tributária, sem deixar à administração qualquer margem para atos discricionários." ²¹

Esse dizer atende ao entendimento mais atual que tem o tributo na conta de *exigência normada* pelo *jus imperii*, porém oriunda da vontade do povo, pelos seus representantes, num pacto de cidadania, com o seu custo social ditado pela necessidade da sobrevivência do Estado e do seu povo, respeitada a sua capacidade contributiva e dependente de um ato concreto de impositividade (imposição) apurada pelo Ente Público através da figura do lançamento ou exercício da potestade impositiva, formando a integração, que busca quantificar e qualificar o *quantum debeatur*, (que representa a compulsão), etapa final representada pela repercussão na ordem patrimonial passiva (do particular) e ativa (do Estado).

Com isso ocorre a conformação da legalidade com a legitimidade.

2.4. Natureza financeira, econômica e social do tributo

O tributo, pela sua finalidade natural em todos os sistemas tributários do passado e do presente, sempre buscou, primordialmente, influir na conjuntura econômica, visando o aumento da riqueza pública da qual retira uma parcela para atendimento das despesas estatais, sem estagná-la.

Nesse sentido, é nítida a sua natureza financeira, com reflexo mais notadamente na receita derivada, segundo a classificação alemã.

Para sua obtenção se faz presente a relação dinâmica do Direito Tributário em razão da qual o Estado utiliza o seu poder de império e com isso retira parcela do patrimônio do particular para compor suas finanças, o que faz através da lei,²² mas na proporção da capacidade contributiva do cidadão.

Em tal situação prepondera a função fiscal do tributo, isto é, a tributação exerce sua função de captar recursos, com o resguardo, repetimos, da capacidade contributiva.

É bem de ver, assim, que não pode ser desprezado o conteúdo jurídico do tributo fora da esfera única da sua normatização, mas também pelos campos pré-jurídicos e metajurídicos, assistindo os seus aspectos dogmáticos e finalísticos, como envoltórios necessários da tributação.

Tomando por base este segundo aspecto, somos forçados a reconhecer que o tributo, ao longo do tempo, foi tomando feições diversas da simples fiscalidade, para assumir características de parafiscalidade, qual seja, a tributação exercida através de imposição direcionada

²² BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *ob.cit.*, p.371.

para determinadas corporações ou atividades essenciais, ou ainda para atendimento de situações singulares, as quais, se não existissem, forçaria a destinação de parcela da riqueza pública para atendê-las, sem que para tanto houvesse um benefício direto dos contribuintes. Diríamos que a parafiscalidade é uma técnica de tributação que encontra solução para problemas especiais.

Se assim o é quanto à parafiscalidade, quanto mais quando o tributo é conduzido a solucionar problemas de natureza social, política e econômica, a partir de quando minimiza o desemprego, equilibra as regiões e direciona a economia para os projetos governamentais, incrementando atividades como a agricultura, a indústria ou o mercado exterior.

Esse itinerário da tributação encontra respaldo na nossa Carta Maior quando adota, dentre as suas cláusulas pétreas, os princípios gerais da atividade econômica:

"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;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

²² "O tributo é, juridicamente, um instituto criado pelo ordenamento jurídico. ...Não pode o jurista estudar as características e propriedades do tributo, senão tais como figurados pelo direito positivo." (GERALDO ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: 2ed. RT, 1975:32.

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte."

2.5. Espécies tributárias - classificação

Saindo da concepção genérica de tributo busquemos agora alinhar as suas espécies representativas, não olhando apenas o aspecto legal - que nos levaria apenas ao imposto, às taxas e à contribuição de melhoria²³, mas as concepções da realidade mundial, procurando, apenas, ordená-las convenientemente, dando-lhe a legitimidade que se nos parece devida em razão do duplo aspecto: necessidade do Estado x possibilidade do contribuinte.

Em seu alentado trabalho HUGH DALTON²⁴ indica as espécies que considera, classificando: "*princípio de tributação geral (o pagamento é feito sem referência ao custo do serviço prestado) - aqui estariam os impostos; princípio de despesa compulsória do serviço (o pagamento é feito por meio de taxas compulsórias arrecadadas na proporção do custo dos serviços prestados); e princípio do preço contratual (o pagamento é feito sob a forma de compras voluntárias dos cidadãos) - aqui estariam as contribuições.*"

Dentro da doutrina mais moderna o assunto vem disposto de maneira bastante variada, merecendo registro as diversas classificações em voga:

a) Classificação BIPARTIDA, considerando como efetivamente existentes, pela essência de cada espécie, o *imposto* e as *taxas*, entendendo-se que outras concepções não passam de desdobramentos destas ou correspondem a receitas contratuais. Alinham-se entre os seus

²³ CTN - art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria." (equivale ao art. 145, I, II e III CF).

²⁴ *Princípios de Finanças Públicas*, Rio de Janeiro: 2ed.FGV, 1979, p.164.

defensores FRANCISCO CAMPOS, PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER e ALBERTO XAVIER.

b) Classificação TRIPARTIDA, considerando a existência das espécies, *imposto, taxas e contribuição de melhoria* ou simplesmente *contribuição*, à qual estariam subsumidas a de melhoria e as demais, de natureza especial e social.

Adeptos desta classificação são relacionados JOSÉ AFONSO DA SILVA, GERALDO ATALIBA, JOSÉ GERALDO RODRIGUES ALCKMIN, EDVALDO BRITO, RUBENS GOMES DE SOUSA, HAMILTON DIAS DE SOUSA, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, dentre outros.

c) Classificação QUADRIPARTIDA, compreendendo as espécies *imposto, taxas, contribuição de melhoria e contribuições outras*, conforme preferência de MIGUEL LINS e CELIO LOUREIRO, ou, ainda, recepcionando-se nas contribuições todas as espécies acrescentando-se a figura do empréstimo compulsório, como adotada por FÁBIO FANUCCHI, LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR., HUGO DE BRITO MACHADO, BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS e outros.

Classificação QUINQUIPARTIDA, admitindo, separadamente, as espécies *imposto, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais/sociais (parafiscais) e empréstimo compulsório*, como admitem IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA, RUY BARBOSA NOGUEIRA e VITÓRIO CASSONE, corrente à qual, em princípio, nos filiamos, mas agora apresentando uma outra, que vai em seguida.

Classificação SEXTUPLA, que será objeto de estudo em capítulo próprio deste trabalho, quando localizamos a espécie autônoma - **contribuições sociais** (de seguridade social geral), diferentes das contribuições sociais de caráter parafiscal.

3. O IMPOSTO

SUMÁRIO: 3.1. Considerações preliminares. 3.1.1. Capacidade econômica. 3.1.2. Capacidade contributiva. 3.2. Conceitos antigo e moderno. 3.3. Elementos essenciais. 3.4. Classificação. 3.5. Efeitos econômicos dos impostos.

3.1. Considerações preliminares

Entre as espécies tributárias é o imposto aquela que maior importância oferece, seja em razão da gama de recursos que consegue carrear para os cofres públicos, seja pela sua tradição histórica como primeira forma de exação conhecida, ou pela sua atuação no campo econômico e social, corrigindo as distorções conjunturais e os desequilíbrios das diversas regiões do País ou, ainda, pela circunstância da sua *não vinculação* específica ao contribuinte, o que oferece ao Poder Fiscal a condição de apropriação da riqueza obtida pelos particulares, para as necessidades gerais ditadas pela Administração.

Assim sendo, essa espécie de exação tributária elege como elemento fundamental um negócio jurídico, um ato lícito tributável ou uma situação, todos com repercussão na ordem econômica, ligados a uma pessoa privada, sem a necessidade de qualquer participação direta e imediata do Ente Público.

Contudo, a apropriação de que falamos acima não pode ser plena ou incondicionada. Como no passado¹. Ela deve obedecer os limites da capacidade econômica do

¹ "O costume antigo era que o povo contribuisse com os seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com suas preces". Citação de PAUL HUGON, através de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Capacidade Contributiva - Conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro: ed. Renovar, 1988, p.15.

contribuinte (CF, art. 145, § 1º), que tem consonância com o princípio da vedação de confisco, através de tributo (CF, art. 150, IV).

No primeiro caso, ao dispor: *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”*, o legislador deu proteção ao cidadão e fez real o princípio norteador do “Welfare State”, que tem na pessoa o centro das suas atenções, o que se completa, no segundo caso, com a vedação de confisco, situação que estará caracterizada quando o Poder Público ultrapassa o limite da capacidade de contribuir do cidadão.

Como acabamos de ver, o pagamento do imposto é uma forma de participação solidária do cidadão para com as tarefas que o Estado oferecerá à coletividade, razão pela qual não pode aquele interferir, desmedidamente, nas fontes da riqueza privada, justificando-se as duas proteções já comentadas, as quais passamos a melhor analisar, para uma compreensão mais eficaz do assunto.

A preservação da riqueza privada, portanto, deve ser do interesse público, para viabilizar a persistência da possibilidade de se carrear recursos para suas despesas em favor da coletividade.

Nessa linha de raciocínio podemos dizer da existência de duplo fundamento no imposto — **um financeiro**, fazendo preponderar a fiscalidade; **outro econômico-social**, onde atua preferencialmente o princípio da extrafiscalidade ou da função social do imposto.

A partir dos estudos da escola liberal, houve uma preocupação no sentido de conciliar a contradição assente de que os **impostos justos não são produtivos e os impostos produtivos não são justos**. Por isso, surgiu da inteligência de ADAM SMITH, em 1776, o livro célebre **A riqueza das nações**, onde, numa atitude conciliatória, estabeleceu princípios conhecidos e consagrados como:

1º) regra de **igualdade** ou de **justiça**, em que os cidadãos devem contribuir para as despesas do Governo na proporção de suas possibilidades (renda que desfruta sob a proteção do Estado), tendo modernamente a equivalência ao princípio da capacidade contributiva preconizada por GRIZIOTTI e ainda aos requisitos atribuídos ao imposto de servir como instrumento para que o Estado intervenha no domínio econômico, social e político (extrafiscalidade), como meio de equilíbrio (CF, arts. 145, § 1º e 150, II).

2º) Regra de **certeza** — caracterizando a necessidade de a imposição tributária ser certa e não arbitrária, vinculada a normas que ditem o modo, a quota, o tempo de pagamento, dando ao contribuinte a possibilidade de saber previamente o ônus financeiro que irá suportar e ao Estado a certeza de com quanto poderá contar, daí o princípio da legalidade e da anterioridade referidos em nossa Constituição (art. 150, I e III, **a e b**).

3º) Regra da **comodidade** — no sentido de que a arrecadação seja feita pelo modo mais conveniente e cômodo para o contribuinte haja vista o que hoje vemos através da autorização de recebimento de tributos por toda a rede bancária do país.

4º) Regra da **economia** — dando idéia de que toda contribuição pode ser estabelecida de uma maneira tal que o tributo não saia mais onerado que o efetivamente devido. Para isso deve ser evitada criação de tributos cuja arrecadação e fiscalização sejam mais dispendiosas ao Estado.

3.1.1. Capacidade econômica

“Capacidade econômica” corresponde aos sinais externos de riqueza, que indica a aptidão do contribuinte para suportar a parcela que deverá atender do custo dos serviços públicos em geral (*uti universi*). Essa indicação, no entanto, não é absoluta, posto que tais sinais externos de riqueza nem sempre correspondem à real capacidade de contribuir, forçando o seu exame sob o aspecto subjetivo, que fatalmente demonstrará essa real capacidade contributiva.

3.1.2. Capacidade contributiva

“Capacidade contributiva” é a possibilidade econômica de pagar tributos, ou seja, a aptidão para a contribuição do cidadão, segundo suas possibilidades efetivas, funcionando como a medida da riqueza disponível, avaliável de diversas formas ou indicadores, tais como, a renda monetária líquida, o patrimônio líquido e a quantidade de consumo.²

A Constituição de 1988, como já transcrito no item anterior, adotou a expressão “capacidade econômica” (art. 145, § 1º). Contudo, por essa razão, não deve ter uma interpretação isolada, mas integrada. Na verdade, quis dizer, que a graduação dos impostos deve ser feita na proporção da capacidade contributiva do contribuinte, que é um princípio clássico, concebido há mais de dois séculos pelo economista VON JUSTI e difundido por ADAM SMITH como princípio básico de justiça na distribuição da carga tributária, assunto anteriormente tratado que, em BECKER, foi considerado como “*genuina regra de Direito Natural*”.

² ...“Essa possibilidade/dever de cada um contribuir para o custeio do Estado determinará, ipso facto, a medida do sacrifício individual que este poderá legitimamente reivindicar, sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também, aqui, frustrar a sua manutenção.” JOSÉ MARCOS, ob. cit., p.11.

Nosso ordenamento jurídico maior colocou-o no patamar de princípio fundamental, razão pela qual compõe o elenco de cláusulas pétreas e deve ser interpretado com toda a sua atualidade.

Dissertando sobre essa dicotomia de expressão, alguns autores se ocupam em dissipar as controvérsias entre elas, isto é, entre a capacidade econômica objetiva ou absoluta e a subjetiva (relativa ou pessoal), que se confunde com a capacidade contributiva.

No primeiro aspecto são eleitas hipóteses de incidência dos impostos aqueles fatos que apontam existência de riqueza. Desta maneira, se existe a riqueza, certamente existirão capacidade econômica e capacidade contributiva.

Quanto ao segundo aspecto, a capacidade subjetiva, busca a efetiva aptidão econômica para satisfazer o pagamento do imposto, após a dedução dos seus encargos pessoais indispensáveis (relação da riqueza com a pessoa do contribuinte). Nesta circunstância, há que se compatibilizar o valor do imposto com a exata possibilidade do contribuinte, permitindo-se, para resguardá-la, até a fragmentação em parcelas para manter íntegra a capacidade de contribuir (recolher o tributo), não exigindo sacrifício da riqueza pessoal do contribuinte.

A jurista MISABEL ABREU MACHADO DERZI³, a propósito afirma: *“Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em*

sentido econômico - mesmo no caso de tributos sobre o patrimônio e heranças e doações - que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da PESSOALIDADE do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição.”⁴

Por sua vez, leciona BERNARDO RIBEIRO DE MORAES que, quanto ao princípio da tributação, segundo a capacidade contributiva, podemos concluir o seguinte: “a) *quem não possui determinado nível de capacidade econômica não poderá ser chamado para contribuir, isto é, para participar no atendimento das despesas públicas; b) a contribuição de cada um deve ser estabelecida com os olhos voltados para a capacidade econômica das demais pessoas, levando-se em conta níveis de capacidade contributiva.*”⁵

Estes princípios não têm merecido a devida atenção do Poder Tributante, posto que ignora situações pessoais irreversíveis, transformando a tributação em verdadeiro confisco, eis que redutoras drásticas da capacidade econômica, conseqüentemente, da capacidade contributiva. É o caso, por exemplo, das pessoas, que em razão da idade perderam a condição de dependentes, mas por circunstâncias fáticas intransponíveis, continuam ao abrigo do contribuinte, em razão da necessidade humana e face à obrigação legal do suprimento da sobrevivência, em razão do parentesco, mercê de eventuais períodos de perda da capacidade financeira (desemprego, negócios desastrosos - motivados pelos insucessos dos planos econômicos). Tributar quem assim age é,

³ atualizadora da obra de ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro: 7ed. Forense, 1997, p. 693.

⁴ Em igual sentido já ensinava FRANCESCO MOSCHETTI, que a capacidade contributiva “é indicada pela parcela da riqueza do indivíduo, que supera o seu mínimo vital” ou ainda, “limite à discricionariedade do legislador tributário, considerando-se como únicos pressupostos legítimos para nascimento da obrigação tributária.”, *apud* HUGO DE BRITO MACHADO, *Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, São Paulo: ed. RT, 1989, p. 51.

⁵ *Compêndio de Direito Tributário*, Segundo Volume, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995, p. 122.

inegavelmente, confiscar sua riqueza, tirando-lhe, em decorrência, a dignidade de vida preconizada pela Constituição (art. 1º, inciso III).

A alusão aos princípios da pessoalidade e contributividade dão a medida de que o caráter pessoal nos leva a respeitar as características do contribuinte, isto é, o resguardo da sua capacidade contributiva, sem possibilidade de repercussão do encargo para pessoa diferente, daí a indicação no texto constitucional - "sempre que possível".

Ora, os impostos podem ser *diretos* ou *indiretos*, conforme não possam repercutir ou comportem translação para terceiros. No primeiro caso, a capacidade contributiva é de fácil avaliação, mas nos indiretos não.

Atento a isso, o Poder Judiciário, através da 14ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, concedeu liminar em mandado de segurança ao Sindicato dos Bancários, admitindo o abatimento do Imposto de Renda, dos gastos realizados pelos seus filiados e dependentes, durante o ano de 1966, com cursos de 1º, 2º e 3º graus, assim como cursos de especialização ou profissionalizantes, além do limite anual de R\$ 1,7 mil estabelecido às pessoas físicas. Ainda, admitiu a dedução das despesas com material escolar, uniformes e transporte, cursos de mestrado e doutorado, compra de enciclopédias, livros, revistas e mensalidades de outros cursos (pré-vestibulares, idiomas, etc.) e as contribuições para as associações de pais e mestres.

A alegação do Sindicato, para justificar a ação, foi que as restrições feitas quanto à natureza das deduções de despesas com educação ferem o princípio constitucional da capacidade

contributiva. No entender daquele Juízo, ao estabelecer um limite às deduções, atribui-se ao contribuinte uma capacidade contributiva fictícia⁶.

3.2. Conceitos antigo e moderno

*"A antiga definição legal de imposto declarava que ele era 'o tributo destinado a atender, indistintamente, às necessidades de ordem geral da Administração Pública'."*⁷

No seu aspecto histórico o imposto chega mesmo a confundir-se com a expressão genérica - *tributo*, compreensão que se aperfeiçoou tempo depois, com a maior nitidez, para a admitir a existência de outras espécies, com feições próprias.

Sobre isso afirma RUY BARBOSA NOGUEIRA⁸: *"O imposto que é a viga mestra da arrecadação tributária é um levantamento pecuniário junto aos particulares, baseado apenas em uma medida geral de capacidade econômica ou contributiva e em virtude da competência tributária."*

Modernamente, contudo, pela construção sempre evolutiva da doutrina, refletida na própria legislação dela construída, procura-se distanciar a definição de imposto da sua destinação: *"Imposto é uma contribuição obrigatoriamente exigida do indivíduo pelo Governo, para cobrir as despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta as vantagens particulares conferidas aos contribuintes."*(SELIGMAN)⁹.

⁶ (Notícia extraída da Revista CONSULEX nº 4, de 27/01/97).

⁷ DAGOBERTO LIBERATO CANTIZANO, *O Sistema Tributário da Constituição e suas implicações no Direito Tributário nacional*, Rio de Janeiro: ed. Rio, 1978, p. 46.

⁸ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: ed. Saraiva, 1989, p.162.

⁹ *apud* WALTER PALDES VALÉRIO. *Programa de Direito Tributário - Parte Geral*, Porto Alegre-RS: 5ed. Sulina, p.126.

Dentro dessa concepção, o nosso Código Tributário Nacional vigente, assim dispõe sobre o assunto:

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

3.3. Elementos essenciais

Seguindo as características do tributo, o imposto, além de possuir elementos comuns, tem outros a ele peculiares, os quais vão aqui relacionados:

- a) obrigação representada por uma imposição pecuniária, em moeda ou equivalente, com resguardo da capacidade contributiva;
- b) compulsoriedade, que decorre do poder de império do Estado, o que supõe sua obrigatoriedade e a compulsão para fazer efetivo o seu cumprimento;
- c) previsão em lei (princípio da legalidade), consoante expresso no art. 150, I, da Constituição Federal;
- d) não vinculação - quer dizer, o contribuinte não recebe serviço individualizado correspondente;
- e) atendimentos das necessidades de ordem geral do Estado, conseqüente de sua atividade financeira.

3.4. Classificação

Neste particular aspecto o imposto recebeu uma série de classificações, das quais evidenciaremos aquelas mais utilizadas entre os doutrinadores:

I - Quanto à **base impositiva**:

- a) impostos sobre o patrimônio;
- b) impostos sobre as rendas;
- c) impostos sobre a circulação;
- d) impostos sobre a produção; e
- e) impostos especiais.

No Brasil, particularmente, foi adotado um critério semelhante, mas com a denominação de:

II - **categorias econômicas**:

a) impostos sobre o comércio exterior: 1. imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II); 2. imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);

b) impostos sobre o patrimônio e a renda: 1. imposto territorial rural (ITR); 2. imposto predial e territorial urbano (IPTU); 3. imposto sobre a transmissão "causa mortis" e doações de quaisquer bens (ITCD); 4. Imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis e direitos reais (ITIV); 5. Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA); 6. imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); 7. Imposto sobre grandes fortunas (IGV), este ainda não regulamentado;

c) impostos sobre a produção e a circulação: 1. Imposto sobre produtos industrializados (IPI); 2. Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); 3. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF=imp. Sobre operações financeiras); 4. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);

d) impostos especiais: 1. impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa (IExtr.); 2. impostos criados dentro da competência residual da União.

III - Quanto à alíquota:

a) impostos fixos - quando cobrado em quantia certa, como no caso do ISS incidente sobre profissões liberais;

b) proporcionais - que possuem percentual (alíquota) imutável incidente sobre uma base de cálculo variável, crescendo o valor do imposto conforme o aumento da sua base de cálculo, como são exemplos o IPI, ICMS e ISS homologado;

c) impostos progressivos - aqueles em que o percentual (alíquota) aumenta na proporção da elevação da base de cálculo, como no caso do Imposto de Renda e IPTU progressivo sobre terrenos. Observe-se, que pode a variação ocorrer para menos, aí será como regressivo.

Exemplificamos em forma de tabelas:

PROGRESSIVO SIMPLES = (usa-se a palavra ATÉ)

Valor até	R\$	50,00	5%
Valor até	R\$	100,00	6%
Valor acima	R\$	100,00	10%

PROGRESSIVO GRADUADO (usa-se a expressão DE... ATÉ...ou ENTRE)

Valor de R\$ 50,00 até R\$ 100,00	1%
Valor entre R\$ 101,00 e 200,00	3%
Valor acima de R\$ 200,00	5%

REGRESSIVO SIMPLES

Valor até	R\$	50,00	5%
Valor até	R\$	100,00	3%
Valor acima	R\$	100,00	0,5%

REGRESSIVO GRADUADO

Valor de R\$ 50,00 até R\$ 100,00	5%
Valor entre R\$ 101,00 e 200,00	3%
Valor acima de R\$ 200,00	0,5%

d) impostos com alíquotas “ad valorem” - quando determinada pela multiplicação de percentual fixado por lei sobre o valor da relação jurídico-tributária (base de cálculo), levando em conta o valor da fatura, apropriado para os impostos aduaneiros (sobre o comércio exterior);

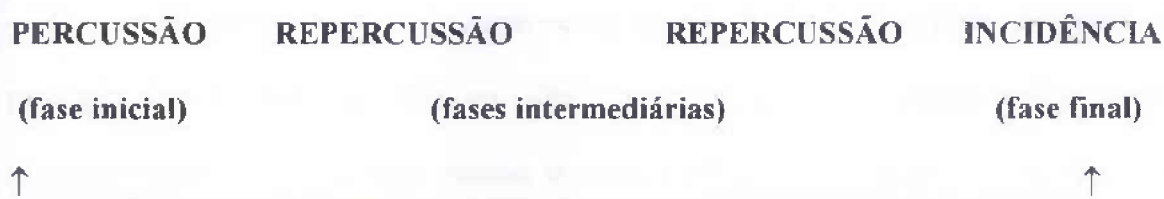
e) impostos com alíquota “específica”- quando existe uma predeterminação de sua importância, em valor monetário por unidade de medida - quilo, metro, litro, unidade, também válido o critério para os impostos sobre o comércio exterior.

IV - Quanto à possibilidade de repercussão:

a) impostos **diretos** - quando, em uma só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte de direito (de jure ou legal - aquele indicado pela lei) e de contribuinte de fato (aquele que suportará, em definitivo, a carga do imposto);

b) impostos **indiretos** - aqueles em que existe, no primeiro momento, uma pessoa que é indicada na lei (contribuinte de direito) e em outro momento, essa obrigação se transfere para outra pessoa diferente (contribuinte de fato), ocorrendo, assim, a figura da **repercussão** que, na sua repetição, torna o nome de **translação** (sucessivas repercussões), como por exemplo, o ICMS e o IPI.

Desses fenômenos, aliados aos que já estudamos atrás, podemos formar o seguinte esquema:



TRANSLAÇÃO

Variantes da repercussão:

c) *difusão* - corresponde à técnica em que há a distribuição da carga tributária com o maior número de pessoas, de sorte que o ônus da repercussão seja menor individualmente (o ônus da repercussão se dilua o mais possível);

d) *evasão* - meio utilizado pelo contribuinte para se livrar do peso do tributo: será um meio legal, quando apenas são utilizadas operações técnicas para diminuir a carga do imposto (*evasão legal*) e será crime, quando são utilizados meios fraudulentos ou não especificados em lei, visando a sonegação (*fraude fiscal*);

e) *amortização* - é o efeito que sofre o valor de um bem ou de rendas, em virtude da carga tributária que passar a receber. Ex.: um título sobre o qual o governo cria uma carga tributária perderá o seu valor, pelo menos, na proporção do encargo tributário criado;

f) *capitalização* - é o aumento do valor de um bem ou renda, quando sobre eles deixa de incidir imposto, vantagem essa que corresponderá a, no mínimo, a proporção do valor do imposto suprimido: Ex.: um veículo que sobre ele deixar de incidir imposto, aumentará, por certo, o seu valor real;

g) *bitributação* - é a duplicidade de incidência tributária sobre a mesma riqueza, cobrada por sujeitos públicos diferentes. Ex.: por dois estados ou pela União e um estado ou município;

h) *bis-in-idem* - é a duplicidade de incidência tributária sobre a mesma riqueza, exigida pela mesma pessoa jurídica, através de tributos com denominações diferentes;

i) *sistema de monopólio estatal* - assim ocorre quando a lei outorga o direito de exploração ou produção de determinados bens ou atividades por uma única pessoa estatal, impondo, conseqüentemente, que as demais pessoas, inclusive públicas, se abstenham da produção ou venda daquela determinada coisa ou serviço.

V - Outras classificações:

a) impostos reais - só consideram o aspecto material do imposto;

b) impostos pessoais - levam em conta a pessoa do contribuinte;

c) impostos federais, estaduais e municipais, conforme a competência;

d) imposto único - aquele que dispensa a cobrança de outros impostos;

e) impostos múltiplos - em que são admitidas várias espécies de impostos;

f) imposto adicional - aquele que é agregado ou adicionado a outro imposto, agravando a sua alíquota diretamente ou adotando o resultado do valor do imposto principal como base de cálculo para a incidência do adicional;

g) impostos cumulativos - aqueles cobrados em cascata, isto é, que em operações sucessivas vão acrescendo o valor da base de cálculo;

h) impostos não cumulativos - aqueles em que se abate, em cada operação, o valor do tributo pago na operação anterior. No Brasil é espécie admitida para os impostos IPI e ICMS.

3.5. Efeitos econômicos dos impostos

A cobrança de impostos implica na ocorrência dos seguintes fenômenos:

- a) *incidência legal* - é o encontro do contribuinte com o imposto, representando a situação em que fica obrigado ao seu pagamento por haver ocorrido o fato gerador previsto em lei;
- b) *incidência econômica* - que é a incidência propriamente dita, porquanto ocorre ao desembolso da importância exigida para o pagamento do imposto;

4. A TAXA

SUMÁRIO: 4.1. Considerações gerais. 4.2. Conceitos. 4.3. Teorias sobre as taxas: econômicas, políticas, financeiras e jurídicas. 4.4. Características. 4.5. Espécies: a) taxa de polícia; b) taxa de serviço. 4.6. Classificação. 4.7. Taxas e Preços - diferenciação. 4.8. O caso particular do pedágio. 4.9. A Teoria dos Preços Financeiros.

4.1. Considerações gerais

A taxa foi concebida como meio de custear os serviços complementares ou de natureza integrativa do Estado, para a satisfação de interesses e necessidades comuns de ordem pública, mas que se apresentem com possibilidade de se tornarem específicos e divisíveis, isto é, capazes de serem individualizados, como se fora de interesse particular - *uti singuli*.

Na obra clássica de THEOTONIO MONTEIRO DE BARROS FILHO ¹ está explicitado: "...justamente pela razão de serem individualizáveis, são, por natureza, passíveis de serem prestados de modo separado, isto é, podem ser técnica e economicamente divididos em unidades de consumo."

A partir de quando as receitas do Estado tornaram-se insuficientes pelo fato do atendimento das necessidades gerais - *uti universii*, outros serviços de interesse público, porém não estruturais, mas de prosperidade pública, ele cria taxas para suportar o custo desse atendimento, de forma consentânea com o desembolso, para atendê-los - "*sul principio delle contraprestazioni e*

¹ *As taxas e seus principais problemas teóricos*, São Paulo: ed. RT, 1941, pp. : 9-10.

*contraprestazioni e della equivalenza speciale nelle tasse e della capacità contributiva nelle importe, commisurate alla condizione economica, oggettiva e soggettiva, di ciascuno in modo da conseguire un sacrificio identico per tutti i contribuinti."*²

Afinal, arremata o Mestre THEOTONIO, páginas 12/13: *"Assim, gravitando em torno da idéia de uma vantagem especial, auferida de um serviço público, de modo individualizado, e de uma contraprestação mais ou menos equivalente, paga ao Estado pelo indivíduo que auferiu referida vantagem, nasceu em doutrina o conceito de taxa."*

As substanciais alterações conceituais produzidas na taxa são as responsáveis pelas dificuldades de uniformização dessa espécie de exação, ao ponto de ser localizada na *faixa cinzenta* do Direito Tributário ou, como o diz RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³, em obra avalizada pelo renomado e saudoso GERALDO ATALIBA: *"Nada há, em diversos países, que nos possa auxiliar no tema das taxas, nem qualquer trabalho aprofundado sobre elas; sequer trato positivo disciplinado."*

Dentro dessa panacéia tiramos que, na dicção legal brasileira, trata-se de tributo vinculado a uma atuação estatal e de competência comum, ou seja, nas três esferas de Entes Públicos, acolhida que foi no ordenamento constitucional, com o seguinte teor:

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

...

² FEDERICO FLORA, *apud* THEOTONIO, *ob. cit.* p. 12.

³ *Taxas de Polícia*, São Paulo: ed. RT, 1980, p.13.

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição."

Partindo-se do princípio da estrita legalidade que alcança todos os tributos, mister se faz traçar as espécies de serviços prestados pelo Ente Público a ser suportado pela taxa.

Aproveitamos, a propósito, a fundamentação da colega mestrandia ELIANA TRIGUEIRO FONTES, em artigo intitulado "Taxas e Preços Públicos"⁴ : *"Tomando-se a hipótese legal a ser acolhida pelo legislador infraconstitucional ao instituir essa espécie tributária, pode-se conceber duas espécies de taxas, que, pelos elementos que as diferenciam, são chamadas taxa de polícia e taxa de serviços. Na taxa de polícia seu fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, podendo ser instantâneo ou periódico. No caso de taxa de serviço seu fato gerador é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição. Daqui, o embate principal restringe-se em saber que serviço público é considerado específico (uti singuli) e susceptível de prestação individualizada."*

Na profusão de entendimentos, que ora recolhem a noção mais vetusta e em outras tantas oportunidades adotam a concepção mais assente no Estado Moderno, resolvemos alinhar aqueles que, em nosso ver podem ser aliados como os mais representativos das duas correntes doutrinárias, como passamos a apresentar, sob um título próprio.

4.2. Conceitos

Na literatura mais remota ao nosso alcance, colhemos em THEOTONIO M. BARROS FILHO ⁵ o conceito seguinte: *"Para nós, taxa é a quantia paga ao Estado pelo particular, sempre que tenha provocado despesa especial, e que, graças ao consumo facultativo ou compulsório de um serviço público, haja auferido individualmente vantagem mensurável."*

Impossível não registrar uma indicação desse notável publicista, quando esclarece o requisito da *equivalência*, através das idéias de *vantagem mensurável*, *de serviço divisível e de contraprestação paga*.

Confirmando tal entender, muitos outros autores guardam a mesma noção de equivalência, como o caso de SINVAL JOSÉ ALVES ⁶, A. THEODORO NASCIMENTO⁷, SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁸ e ALIOMAR BALEEIRO⁹, este último, na sua clássica obra *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: 10ed. Forense, 1981, com a sua proficiência, onde trata da matéria com plena propriedade, enumerando a sua compreensão no Brasil e no estrangeiro, tornando-se enfático quando questiona: *Variou esse conceito ? "Em absoluto, isso não aconteceu, pois não só as recentes reedições de obras de escritores já consagrados entre as duas grandes guerras mantêm pacificamente o caráter de contraprestação, mas este elemento essencial figura na edição das obras aparecidas depois da última guerra."*

⁵ Revista da Procuradoria Geral do Estado do RGN, v.5 - 1sem. 1996: Natal, p.58.

⁶ *ob. cit.* p.18.

⁷ *Direito Tributário*, São Paulo: Franova ed, 1966, p. 99 diz: "A taxa deve ter um caráter indenizatório, portanto, sua base de cálculo deve guardar correspondência direta com o custo do serviço prestado, sendo vedado ao Estado auferir receitas mediante taxas não ligadas a serviços ou de valor superior ao serviço prestado."

⁸ *Preços, Taxas e Para-fiscalidade*, v.7, Coleção Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: ed Forense, 1977, p. 107: "...a idéia de contraprestação constitui a primeira característica diferencial da taxa, em relação ao imposto..."

⁹ *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*, Rio de Janeiro: 2ed. Forense, 1990, p.46: "Taxas exorbitantes, à sua vez, são contestáveis, pela invocação do princípio do não-confisco."

⁹ *ob. cit.* pp. 327-328.

Não pretendendo abusar das transcrições, ainda invocamos o insigne AMARO CAVALCANTI¹⁰, para quem a palavra taxa, na sua acepção própria, "*designa o gênero de contribuição, que o indivíduo paga por um serviço diretamente recebido.*"

Em atenção às recomendações do Professor HUGO MACHADO, por ocasião da defesa desta dissertação, acrescentamos ao assunto a circunstância de que, com a adoção, no Brasil, da espécie de taxa *pele exercício do poder de polícia*, a concepção contraprestacional da taxa ficou seriamente comprometida porque, neste caso, o contribuinte não é favorecido individualmente com o agir do Estado, mas a exação tem direcionamento em favor da coletividade, exatamente por restringir direitos e interesses dos indivíduos, como muito bem se aquilata do texto do Código Tributário Nacional:

"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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

Este assunto será desenvolvido mais adiante no item 4.5.

Ademais desse argumento, outro se nos aparece trazido, em formidável síntese, pelo autor brasileiro AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO¹¹, quando considera irrelevante para o

¹⁰ *apud* BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, Doutrina e Prática das Taxas, São Paulo: ed.RT, 1976, 23.

¹¹ TAXA - Doutrina, Prática e Jurisprudência, Rio de Janeiro: ed.Forense, 1990, p.3.

direito tributário, que a atividade estatal traga ou não algum benefício ou vantagem para o contribuinte e por isso deva contraprestacioná-los. Aliás, pode até trazer desvantagem, quando o que por ele foi solicitado resultar em informação ou caracterização de direito ou ônus a saldar. Afinal, completa o referido autor: *"O contribuinte irá pagar uma taxa porque o legislador estatuiu como causa suficiente e necessária para este pagamento que um específico e determinado serviço público lhe fosse prestado, independentemente de qualquer benefício ou vantagem que lhe possa resultar disso."*

4.3. Teorias sobre as taxas

Dissertando sobre as diversas teorias sobre a taxa o renomado BERNARDO RIBEIRO DE MORAES ¹² alinha as seguintes:

Teorias econômicas - assim chamadas as primeiras concepções dessa espécie de tributo, buscando, *prima facie*, encontrar o grau de vantagem que o indivíduo auferir da atividade estatal, numa interação Estado x Contribuinte, daí terem sido concebidas como:

a) **taxa como fenômeno de escambo** (contraprestacional). Haveria uma relação de permuta ou mesmo de compensação, assemelhada às teorias *"da troca"* atribuída a NASSAU SENIOR, renovada por CLAUDE FREDERIC BASTIAT, segundo a qual *"A ação do Estado se baseia numa série de atos de equivalência entre o que se paga e o que se recebe, num fenômeno de verdadeira troca"* ou da *"repartição de encargos"*, cujo patrono foi GASTON JÉZE, que sustenta

¹²ob. cit. ps. 21 a 48 e Compêndio de Direito Tributário, v.1, Rio de Janeiro: 4ed.Forense, 1995, pp. 482-497. Nesta última obra foi retirada a teoria de Antonio Berliri (1952), por não considerar a taxa como tributo, obrigatório, mas uma faculdade, uma carga ou um ônus espontâneo e sob condição, no sentido técnico-legal.

- "o Estado, tendo como destinatário da sua atividade a coletividade, com esta, por conseguinte, deve repartir os encargos pelos serviços que a beneficiar."

b) **taxa como fenômeno de consumo de riqueza pelo Estado** - ocorrem verdadeiras deduções obrigatórias da riqueza privada de cada cidadão para atender às despesas do serviço público (consumo de uma cota-parte de riqueza produzida pelo contribuinte, realizado pelo Estado);

c) **taxa como benefício auferido pelo obrigado (teoria do benefício)**, preconizada por MAURICE DUVERGER¹³. Aqui se confere uma nítida noção de individualidade de vantagem especial, mercê de um serviço público que particularmente recebe. A mudança de denominação dessa teoria não a diferencia da "teoria da troca" quanto compensação ou contraprestação, como quer LOUIS TROTABAS para quem "*a taxa é a contraprestação relacionada com 'avantage particulier retiré par une personne'.*"

Teorias políticas - São apontadas as seguintes:

a) **teoria da distribuição do custo de um serviço público**, especial ou divisível, calcada na existência de uma vantagem particular de um grupo determinado de pessoas, que utilizou o serviço ou o teve ao seu dispor, embora não de toda a comunidade, como ocorre com o imposto. A taxa custeia serviços divisíveis em unidades de consumo ou utilização;

¹³ *Institutions Financières*, Paris, 1956p. 92.

b) **teoria do interesse público conexo** - o serviço, embora individualizado, igualmente, pela via reflexa, atende o interesse público.

Teorias financeiras - são alinhadas pelo citado autor:

a) a taxa é uma **contraprestação especial** voluntária, posto que o particular teria a liberdade de solicitar a atividade estatal e só assim a ela estaria obrigado a contraprestacionar;

b) **destinação especial do produto** da arrecadação - é outro ângulo da questão, que atribui a afetação da receita advinda da taxa à aplicação no custeio do serviço prestado.

Teorias jurídicas - as que procuram examinar a taxa sob o visor normativo, sem preocupação com as circunstâncias exógenas ou extrajurídicas, partindo do pressuposto de que ela decorre do Poder Fiscal (*jus imperii*). Nesse campo são registradas:

a) **teoria de MÁRIO PUGLIESE (1930)** que, por ainda não dispensar a convocação de uma parte econômica, recebeu a denominação de **teoria mista**, isto é, composta - parte a parte - do econômico e do jurídico. Na feição econômica estão presentes as necessidades públicas atendidas por essa espécie tributária, aliada à outra feição - a jurídica, ou seja, a causa jurídica da obrigação que corresponde ao benefício particular que o Estado, através dela, proporciona ao contribuinte, relativamente a serviços exclusivamente inerentes ao Estado;

b) a **teoria formalista** de **ACHILLE DONATO GIANNINI**, datada de 1937, baseada tão somente no poder fiscal que se expressa na Lei, bem próxima da Teoria da Soberania de

GRIZIOTTI à qual se acostou o Mestre argentino CARLOS M. GIULIANI FONROUGE¹⁴ *"taxa é a prestação pecuniária exigida compulsoriamente pelo Estado, em virtude de lei, pela realização de uma atividade dirigida especialmente ao obrigado."*

c) **teoria de DINO JARACH** (1943) que, inicialmente compartilha o entendimento de GIANNINI, mas posteriormente passa a concebê-la como **ingresso tributário** e a vincula em razão da ocorrência do pressuposto de fato determinado em lei, adotando a **teoria contraprestacional**;

d) segue-se a **teoria de ALFREDO AUGUSTO BECKER** (1963) que parte do pressuposto de que o diferenciador das espécies tributárias está na **base de cálculo**. Se essa base for o serviço estatal ou coisa estatal, estamos diante de uma taxa. Esse entendimento foi albergado na CF/88 ao não permitir para a taxa base de cálculo própria de impostos.

Na grande quantidade de teorias, se nos parece, ainda, como a mais plausível, aquela de GIANNINI, por haver adotado o fato gerador como critério distintivo das espécies tributárias, consentânea, portanto, com os ditames do Código Tributário Nacional:

"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. 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

¹⁴ *Derecho Financiero*. v.II. Buenos Aires: ed. Depalma, 1970, p.989. apud BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Compêndio ...*, p. 493.

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."

4.4. Características

Tomando por base o texto legal e a doutrina que com ele mais se concilia, podemos destacar como características da taxa, na condição de espécie de tributo:

- a) prestação pecuniária compulsória, instituída em lei;
- b) especificidade e divisibilidade, de forma a permitir a individualização e, conseqüentemente, a vinculação;
- c) irrelevância de resultado de benefício ou vantagem para o sujeito passivo;
- d) fundamentação na utilização efetiva ou potencial de serviço público ou no exercício regular do poder de polícia;
- e) exoneração do gravame caso não utilizado o serviço, em princípio, salvo aquela taxa imposta em caráter geral em prol da coletividade e de sua tranquilidade;
- f) não utilização de base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam aos dos impostos;
- g) competência cumulativa dos Entes Públicos (comum);
- h) montante cobrado consentâneo com a despesa para a prestação do serviço, isto é, dentro do resguardo do princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º);
- i) sujeição aos princípios fundamentais da legalidade, anterioridade, irretroatividade, não-confisco, da capacidade contributiva e da extrafiscalidade.

Não é demasiado, para a exata compreensão de todo o assunto aqui exposto, invocar, mais uma vez, a regra contida no nosso Código Tributário Nacional:

"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."

4.5. Espécies

Diante do preceito legal, as taxas são divididas em taxa de polícia e taxa de serviço, as quais passamos a estudar com maior detalhamento:

a) Taxa de Polícia

Sua existência está proclamada, como vimos, em sede constitucional e legal, dotando-a de possibilidade de ser exigida por qualquer dos Entes Públicos que integram a Federação Brasileira.

Compondo o acervo de atribuições da atividade reservada ao Poder Executivo, há entre elas o desempenho de atividades e funções administrativas, dentre as quais estão os serviços

públicos e o poder de polícia. Os primeiros, no dizer sempre abalizado de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO ¹⁵, correspondem a *"toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade fruível preponderantemente pelos administrados, prestada pela Administração Pública ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público, instituído em favor de interesses definidos como próprios pelo ordenamento jurídico."*, enquanto poder de polícia, inerente que é à soberania, restringe interesses particulares, valendo repetir os exatos termos do CTN quando dispõe:

"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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

Assim, para o desiderato do exercício do poder de polícia são criadas, por lei, taxas de polícia (obrigatórias), sem abusos nem coação (exercício regular), mas no interesse da coletividade, tais como para os fins de aferição de pesos e medidas, segurança externa e interna, porte de arma, caça e pesca, vigilância sanitária, dentre outras. Não há, por conseguinte, possibilidade desta espécie de taxa ser cobrada potencialmente, mas só quando se consuma efetivamente uma hipótese de incidência, decorrente de uma lei.

¹⁵ apud DIOGENES GASPARINI, *Direito Administrativo*, São Paulo: ed.Saraiva, 1995, p.209.

Por outro passo, mister se faz enfatizar, como o faz o mesmo CELSO ANTONIO¹⁶, que há nela a preponderância do exercício de um poder negativo, ao contrário da prestação de serviços públicos que se ocupa de ações positivas ou com resultados efetivos imediatos, ou mais precisamente, *"É negativo no sentido de que através dele o Poder Público, de regra, não pretende uma atuação do particular, pretende uma abstenção. Por meio dele normalmente não se exige nunca um facere, mas um non facere."*

Num remate final sobre o assunto, encontramos a síntese proposta por MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO,¹⁷ quando afirma: *"Pelo conceito clássico, ligado à concepção liberal do século XVIII, o poder de polícia compreendia a atividade estatal que limitava o exercício dos direitos individuais em benefício da segurança. Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público."*

b) Taxa de Serviço

É da essência das sociedades que adotam economias monetárias, cobrarem o custo devido pelos serviços que venha a prestar ou oferecer ao cidadão. Assim ocorre na atividade privada (serviço comum) e, certamente, também se legitima quando exigida pela atividade pública (serviços públicos).

Claro está, que as espécies de serviços oferecidos são diferentes, conforme o prestador. Se o Estado, há que se considerar a adoção de critérios políticos eleitos pelo legislador, para não se confundir o serviço remunerável pela taxa daquele cobrado mediante preço público, sob o sistema tarifário.

¹⁶ *Elementos de Direito Administrativo*, São Paulo: ed. Malheiros, 1992, p.246.

Na verdade, ainda não se encontrou um critério científico definitivo para essa diversificação, sobretudo com a terceirização cada vez mais adotada nos dias presentes. Aqui, o mais racional é classificá-lo segundo o seu caráter obrigatório (remunerado por taxa) ou facultativo (cobrado por tarifa), como também se esse serviço é de utilização obrigatória, prestado com exclusividade ou não pelo Poder Público ou se decorre de expressão volitiva.

Há serviço cuja natureza é inerente às funções do Estado, como condição inarredável de sua validade, como a expedição de documentos públicos, cuja retribuição ou custeio está sob a égide do Poder Fiscal, são exigidos coativamente. Contudo, não necessariamente, há que existir **exclusividade**.

Sobre isso, seguindo indicação do Mestre português ALBERTO XAVIER, o tributarista pátrio AURÉLIO PITANGA¹⁷ faz uma bem arrazoada formulação das hipóteses que exigem o regime jurídico tributário para a remuneração devida pela prestação de serviço: "*1) Quando o serviço público for de utilização compulsória pelo usuário, haja ou não alternativa, pois, mesmo que o contribuinte prefira outra opção, deverá pagar a taxa pela potencialidade do serviço público 'mensurável'*; 2) *Quando o serviço público, mesmo não sendo de utilização compulsória no sentido estrito deste termo, é, porém, de utilização necessária pelo usuário, que não possui outra alternativa em razão de o Estado ter tornado exclusivo, com o afastamento de possíveis fornecedores.*"

Também é relevante enfatizar, que o fato da não utilização de serviço público essencial à segurança e à saúde (serviço potencial - posto à disposição do usuário, por exemplo),

¹⁷ Direito Administrativo. São Paulo: ed. Atlas, 1996, p.94.

¹⁸ ob. cit. p. 22.

não retira a obrigatoriedade do pagamento, a teor do caso do fornecimento de água encanada para quem tem poço tubular ou de limpeza pública para quem tem incinerador. Ainda que tal ocorra, pelo menos, deverá ser feito o pagamento do custo mínimo.

Vale também ressaltar, que muitos desses serviços compulsórios, hoje, estão sendo prestados indiretamente, sob o critério tarifário por decisão do legislador, como são os casos do abastecimento de água, energia elétrica, telefonia etc.

Ainda de importância é verificar a questão da **especificidade** do serviço em relação ao sujeito passivo - *uti singuli*, posto que, em alguns casos, a impossibilidade dessa individualização enseja o serviço *uti universi*, a ser custeado por imposto, como é exemplo a "taxa de iluminação pública", segundo a jurisprudência.

Essa situação não pode ser tida como definitiva, pois já houve casos de declaração de inconstitucionalidade de determinadas taxas (combate a incêndios e limpeza de lixo), sob a alegação de dificuldade de especificação em relação ao sujeito passivo, mas que mereceram opinião diferente dos mais respeitados juristas brasileiros, como no caso de MIGUEL SEABRA FAGUNDES e ALIOMAR BALEEIRO, que consideraram, no primeiro dos casos citados - "divisível por um imperativo das circunstâncias", porque útil a apenas uma parte da população, não sendo justo que seja o seu custo suportado por toda a coletividade, através de imposto.

Concordamos com essa opinião, pois não é impossível, através de critérios técnicos sofisticados, embora não se caracterize, imediatamente, um serviço "uti singuli", possa materializar-se em unidades. Para isso basta que não se ofereça uma interpretação exclusivamente positivista, mas

se enxergue a finalidade alcançada pelo serviço em relação a cada indivíduo. Na pior das hipóteses, como doutrina CAIO TÁCITO¹⁹: *"...embora se encontre mobilizado para servir indistintamente a todos, é em suma, um serviço posto à disposição de todos - tem destinatário certo e especificado, sempre que a sua prestação se torna concretamente necessária. É, nesse sentido, como os demais serviços de utilidade pública (eletricidade, gás, água e esgoto, transporte), uma atividade estatal divisível e mensurável."*

4.6. Classificação

Em que pese a dificuldade de uma exata diferenciação das diversas espécies de taxas face a sua formulação calcada em critérios não jurídicos, consoante pensamento inconcorde dos vários doutrinadores, para efeito de exemplificação e, com algum esforço, arriscamos fazer as seguintes anotações sobre o assunto repetindo, porém, que a distinção dificilmente possuirá legitimidade científica:

1 - **taxas remuneratórias** ou retributivas (de serviço, propriamente ditas), são aquelas que resultam de pagamento por serviço prestado pelo Estado, de maneira mensurável na proporção de sua utilização efetiva pelo indivíduo. Sua exigência decorre de pedido ou por provocação do interessado, daí serem também concebidas como facultativas. (Atente-se, porém, que aqui a vontade só se caracteriza em momento pré-jurídico). Neste caso, o interesse privado é quem busca o serviço e será atendido por ser de interesse público, de qualquer forma, porque é prestação de serviço que lhe compete atender.

¹⁹ AURÉLIO PITANGA ... ob. cit., p.31

São exemplos: as taxas administrativas (de expediente, requerimentos, petições, certidões, matrículas, inscrições, atestados, registros, expedição de documentos); as taxas judiciárias (custas processuais por ações ajuizadas, expedição de alvarás, emolumentos cartorários, registros públicos, conferência e autenticação de documentos, elaboração de escrituras, procurações, reconhecimento de firmas e outros atos privativos de ofícios públicos).

Saliente-se, que o pagamento decorre do serviço prestado, não necessariamente pelo benefício ou vantagem obtidos, mas pelo serviço atendido.

II - taxas complementares (de custeio) - caracterizadas pela circunstância de um pagamento efetuado, de maneira uniforme, para utilização potencial de uma atividade especial em que a coletividade é a expressão maior, podendo o Estado, por isso, compelir o indivíduo a utilizar-se do serviço, cobrando-se-lhe a parcela de custeio pelo que tenha auferido no momento em que o Estado desenvolvia atividade de interesse público preponderante.

São exemplos: concessão de alvarás ou licenças para alguma atividade do particular (instalação de estabelecimentos, edificações etc), ancoragem, embarque/desembarque, vigilância de qualidade de produtos, fornecimento de água, coleta de esgoto e de lixo, energia elétrica e demais serviços relativos à saúde pública (vacinação), taxa de combate a incêndios (cobrada em vistoria para funcionamento de atividades empresariais ou habitação).

Vemos aqui um sistema de custeio misto, em que uma parte é desembolsada pelo Estado, com seus recursos próprios, cabendo ao particular a sua complementação em virtude de serviço que tenha recebido.

Dos exemplos anotados, quando comportarem terceirização (concessão, autorização ou permissão), perdem a natureza tributária e assumem a condição contratual - por exemplo, água/esgoto, limpeza pública, energia elétrica, telefonia, que vêm funcionando através de fixação de tarifas.

III - taxas pelo exercício do poder de polícia (obrigatórias) - aquelas exigidas com fundamento na preservação do bem público, limitando a atividade individual, o exercício dos direitos de liberdade e propriedade, numa espécie de intervenção no domínio privado ditada pela ordem coletiva, da segurança política, da paz e dos interesses econômicos do País.

São exemplos: a aferição de pesos e medidas, a segurança externa e interna mediante atividade das polícias federal, estaduais e municipais, polícia de trânsito, exames, vistorias, perícias, verificações, averiguações, avaliações, cálculos, estimativas, confrontos, identificação, localização, isenções e dispensas - neste caso a taxa é paga não pelo ato em si, mas pela onerosidade das diligências para o seu exercício em proveito da segurança, da saúde, da ordem, dos costumes e da prosperidade pública, o serviço de censura, correios e telégrafos (se explorado pelo Poder Público), concessão de licença de porte de armas, caça e pesca, fiscalização de matadouros, licenciamento e fiscalização de veículos, serviço de transportes, estatística, vigilância sanitária. De qualquer modo, a taxa só é devida quando ocorre, **efetivamente**, o desempenho da atividade pela Administração e sendo possível a sua individualização.

4.7. Taxas e Preços

Apesar dos diversos serviços elencados no item anterior, a substancial diferenciação entre taxas e preços reside na definição legal - em alguns casos até contemplados na Constituição, pois as taxas, via de regra, decorrem de serviços declarados públicos e de satisfação pelo Ente

Estatal, portanto, indelegáveis. Contudo, outras vezes, a própria lei permite que serviços sejam prestados por outras pessoas, por sua delegação e, por isso, serão cobrados como preços (em regime de tarifas), face a natureza contratual que assumem, mas, por isso, não perdendo a condição de serviço público. A questão está afeta, afinal, ao legislador, sem alterar a serventia dos mesmos.²⁰

Nas circunstâncias de se conferir regime tributário ao serviço público prestado passa a ter natureza **compulsória** e estará submetido aos princípios regedores do tributo, inclusive pela sua simples disponibilidade (CTN, art. 79, I, b). Mas, se ao reverso, se lhe for dado o regime contratual, passa a ter a natureza **facultativa**, conseqüentemente só devido o serviço efetivamente prestado e não apenas disponível, embora permaneça sob a vigilância da normatização pública.

Na taxa o seu custo é imperativo do Poder Fiscal, fixado unilateralmente. No preço decorre de contrato, cujo valor é avençado por tarifas fixadas com a participação do povo, através da representatividade direta nos Conselhos e Serviços Públicos que aprovam as planilhas de custos.

Aqui vale invocar uma frase do grande tributarista ALIOMAR BALEEIRO, quando Ministro do nosso Excelso Pretório e registrada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO²¹: "*Preço compulsório é taxa e taxa facultativa é preço*".

É bem verdade que há uma atual tendência de cunho neoliberal, procurando a privatização exacerbada, agravando a questão da paga pelos serviços públicos.

Vale, agora, trazer ao nosso estudo, em resumo, alguns fragmentos do renomado SACHA CALMON²², cuja justeza de suas considerações nos inibe a prosseguir a garimpar o

²⁰ ELIANA TRIGUEIRO FONTES, ob.cit.pp. 64-71, oferece exemplos de preços exigidos como taxas e espécies de taxas, segundo a jurisprudência.

²¹ *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, p.53.

assunto, tanto que proclamamos a nossa adesão incondicional: *"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, o caso é, também, de taxa, (c) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidades para em regime de direito privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidades tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia, telefonia etc; admitimos, em casos que tais, a adoção do regime de preços. ... 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 heterônima. (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 recusa da 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'".* por aí continua o Mestre, aliando para o preço - regido pelo direito privado, com incursões no direito administrativo; que ele resulta do "jus gestionis"; é sinalagnático, não comportando a "extrafiscalidade"; remunera atividades estatais delegáveis, impróprias; está livre do controle congressual; representa o maior volume de paga de serviços públicos; prepondera a Teoria da Vontade. A taxa, por sua vez, é regida somente pelas regras de direito público, aplicando-se-lhe os princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e anualidade; decorrem do "jus imperii"; comporta "extrafiscalidade"; utilizada para remunerar serviços estatais próprios e indelegáveis, tais

²² ob. cit. pp.55-56.

como "polícia", "justiça", "fisco" etc.; está sujeita ao controle do legislativo; em relação aos serviços custeados pelo preço é de quantidade reduzida; enfim, atua na órbita da teoria das necessidades coletivas e os seus meios de satisfação, os controles sociais."

Tudo o que até aqui exposto, no que tange à doutrina, encontra consonância com a expressão interpretativa do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, através da Súmula 545: *"Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu."*

4.8. O caso particular do pedágio

Espécie bastante singular é a do pedágio ou rodágio, como modernamente chamado, que já mereceu dupla interpretação no direito brasileiro. Na Carta Constitucional vigente, mercê do disposto no art. 150, inciso V, assume a condição de tributo, pois na vedação da limitação do tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, está excepcionada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, neste caso, assumindo a espécie taxa.

No entanto, ao tempo da Emenda nº 1, de 1969, a omissão dessa ressalva, obrigou os juizes e tribunais a posicionamentos jurídicos diversos, até porque, pelo Decreto-lei nº 791, de 27/8/1969, a citada exação foi **redefinida como preço**, tendo por fim a amortização dos custos de obras rodoviárias e a sua manutenção, reparação, administração e remuneração do capital investido ou reinvestimentos para melhora de acessos e ampliações necessárias. Assim, fugiu à vedação constitucional de limitação ao tráfego, que somente alcançava os tributos.

Sabemos todos que o pedágio é prática muito antiga na história da humanidade, conhecido no passado como "direito de passagem", muito difundido durante o feudalismo e na fase do mercantilismo, assumindo a importância de um dos principais direitos regalianos, embora dificultando enormemente a celebração de negócios, daí ter sido, posteriormente, vigorosamente combatido mercê, inclusive do incremento das ferrovias, no Século XIX. Posteriormente, entre o período das duas grandes guerras mundiais, o incremento de novas vias trafegáveis voltou a torná-lo aceito, na oportunidade de uso dessas vias, sendo então caracterizado como tributo (espécie taxa) ou mesmo preço, como deram exemplos a Itália e os Estados Unidos (1940). Na primeira hipótese passou a ter justificação como taxa de polícia em razão dos serviços especiais que cobre e onde é exercida uma vigilância salutar sobre o tráfego, evitando o cometimento de crimes e a ocorrência de acidentes. Mas, se o usuário, por isso ou por aquilo, não possuir no momento meios para satisfazer a sua exigência, estará tolhido no seu direito de ir e vir ?

O outro argumento para a sua cobrança é em razão da necessidade de conservação dessas vias públicas, o que aliás tem acontecido com maior frequência. Nesta situação assume a condição de uma taxa de serviço, valendo a mesma indagação.

Razão tinha PONTES DE MIRANDA quando admitia a cobrança de pedágio, sem macular o princípio constitucional da não limitação do tráfego, desde que existisse outro meio de se chegar ao mesmo destino, livre de qualquer exação. Esse foi o critério adotado pela Lei nº 784, de 30/8/50, do Estado de São Paulo.²³

²³ A. THEODORO NASCIMENTO, ob.cit.p. 63.

Neste aspecto particular, concordamos com a observação da Professora DENISE, nossa orientadora, quando na sessão de defesa desta dissertação comentou: *"Tributo ou não, depende da possibilidade de se criar ou não um caminho alternativo. É uma questão jurídica e não fática."*

Quando, porém, a obra é custeada por particulares, mediante contrato com o Poder Público, com direito de exploração para recuperar, com vantagem, o seu custo, temos a cobrança através da espécie "preço". Ainda que assim ocorra, em nosso ver, persistirá a limitação do tráfego, caso inexista outro caminho alternativo livre de paga, ficando onerada, apenas, a via beneficiada com a conservação, hotéis, restaurantes, farmácias etc., os quais, geralmente, fazem parte do empreendimento, de uso alternativo. Pela importância que encerra, é valioso instrumento de política administrativa (no campo rodoviário, sobremaneira).

Em qualquer das hipóteses, contudo, a sua cobrança decorrerá de uso efetivo do serviço e nunca pelo simples fato de estar posto à disposição do usuário, como entendem alguns doutrinadores e julgadores, como exemplificamos em caso do Rio Grande do Norte, em que o emitente Juiz Federal LUIZ AIRTON DE CARVALHO²⁴, em alentada sentença, entendeu *"O pedágio tem natureza jurídica de taxa, pois assim o define a Constituição e remunera um serviço público específico e divisível colocado à disposição do contribuinte."*

O ilustre magistrado reconhece no pedágio espécie de taxa de serviço e não pelo exercício do poder de polícia, daí a sua interpretação de poder ser cobrado pelo serviço tanto efetivo quanto potencial (CTN, art. 79). Mais adiante, no item (2.2.) ao tratar da

²⁴ D.O.E./RN de 04/11/89.

constitucionalidade da Lei nº 7.712, de 22/12/88²⁵, traz argumentos não coerentes, quando diz: *"Com efeito, o tributo que se cobra pela utilização efetiva ou potencial do serviço público, chama-se taxa, tal qual definido no art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN."* Em seguida, continua: *"Por outro lado, o fato gerador do pedágio, a Constituição o define como **"utilização de vias conservadas pelo poder público"**. (grifos originais). Logo, só é legal a cobrança de pedágio, **pela utilização efetiva e não potencial.***

Nessa sentença, a propósito, confirma o nosso entender ao transcrever obra do tributarista paraguaio CARLOS A. MERSAN²⁶: *"Antes tínhamos dito que as taxas consistem na remuneração de um determinado serviço da Administração, que motivava uma prestação tributária por uma contraprestação estatal.*

De acordo com o mencionado, a taxa difere do imposto porque se refere a um serviço determinado, divisível, entretanto, com este pagam-se serviços indivisíveis. De outro ponto de vista, a taxa se dirige principalmente a cobrir a despesa e o imposto considera a quantidade de riqueza possuída. Para que a taxa seja legítima é necessário que o serviço prestado seja real e que sua medida não exceda ao importe das despesas determinadas de que os paga. Não obstante, existem taxas, como as portuárias, em que sua utilização é compulsória, e como as de iluminação, varrição e lixo, em que muitas vezes não se faz o serviço mas se cobra a importância porque existe uma presunção legal de sua prestação."

O não menos Douto Juiz Federal FRANCISCO BARROS DIAS²⁷, em que pese esposar entendimento completamente oposto, isto é, pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.712/88, também em sua argumentação não deixou transparecer, igualmente, de que o pedágio somente

²⁵ A sentença contrariou o entender do Ministério Público Federal, representado no caso pelo seu Ilustre Procurador EDUARDO ANTÔNIO DANTAS NOBRE, que pugnava pela inconstitucionalidade da exigência da aludida lei.

²⁶ *Direito Tributário*. São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1985, pp. 279-280 (tradução de DEJALMA DE CAMPOS).

pode ser cobrado quando efetivamente tenha sido utilizado o serviço. Inobstante isso, concordou com GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO, quando afirmaram: *"não preenche os pressupostos constitucionalmente postos para a exigência de taxas de serviço, como o da efetividade da utilização do serviço e sua divisibilidade, de modo a garantir a repartição equânime do seu custo entre os utentes;..."*.

Entre os doutrinadores, ROQUE ANTONIO CARRAZA²⁸ entende que o pedágio tipifica verdadeira taxa de serviço, por força do que prescreve o art. 150, V, da Constituição Federal, afirmando que é serviço público de conservação das rodovias que autoriza a instituição dessa exação, admitindo não ser necessária a prestação efetiva, bastando que a pessoa política (ou quem lhe faz as vezes) que a exija, esteja materialmente aparelhada para prestá-lo. Nos seus exemplos, quer nos parecer, que essa "potencialidade da prestação do serviço" é apenas temporal, preliminar, ou seja, é paga antes do serviço prestado, mas certamente porque acionada a vontade do usuário em iniciar o seu uso - por exemplo, quando posta uma correspondência ou compra um bilhete de rodâgio etc., o que não acontecerá se ele não tiver a intenção desse uso efetivo.

4.9. A Teoria dos Preços Financeiros

Como já vimos em pontos anteriores, a receita estatal, entre outras, também é atendida através da cobrança de "preço", como meio de remuneração de serviços públicos prestados à coletividade, dentre as atividades delegáveis ou não peculiares ao Poder Público, pelo que se lhe confere o caráter contratual, facultativo.

²⁷ D.O.E./RN de 10/4/90.

²⁸ Sobre o tema recomendamos estudos mais aprofundados, dentre outros: ROQUE ANTONIO CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Sed. Malheiros, pp. 282 e ss.; RDA 122, p.407; ANTONIO THEODORO NASCIMENTO, ob. cit. pp. 35 e ss.; HELY LOPES MEIRELLES, *Revista Jurídica do IAA*; HÉCTOR VILLEGAS, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: ed.RT, 1980, pp. 31-34; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ob. cit.

Sobre a questão do preço temos estudos que o classifica, consoante as suas características, conhecidos como Teoria dos Preços Financeiros:

I - PREÇOS PRIVADOS PUROS - espécie híbrida, dentro da concepção da paga por serviços públicos, que foge às características do Preço, porque concebidas numa relação preponderantemente privada - são os "preços econômicos" segundo teoria desenvolvida por PANTALEONE, seguindo a "lei da indiferença" de STANLEY JEVONS²⁹, desfigurando a finalidade precípua do Ente Estatal, assim exigida nos casos em que o Estado assume o papel equivalente ao particular na paga de um bem que aliene do seu patrimônio (hoje somente possível através de licitação pública) ou quando presta um serviço sem a presença do interesse público, como no caso da locação dos seus bens inservíveis ou, em caráter excepcional, onde se submete às condições do mercado.

II - PREÇOS QUASE PRIVADOS - nesta situação, embora haja, ainda, acentuado interesse privado, divisível e individualizável, subsidiariamente, também existe uma parcela de interesse geral, indivisível e não individualizável, mas que cumpre ao Estado preservar, em nome da prosperidade pública a qual refletindo na atividade econômica do Estado, certamente, em parte, reverterá para atender às suas atividades financeiras.³⁰

A alienação ou a locação do seu patrimônio, quando essencial para combater fluxos de recessão ou depressão da economia em que há interesse estatal em evitar, dando ao povo condições de pleno emprego e dignidade de vida, regulando a escassez, por exemplo ou ainda

²⁹ apud ALIOMAR BALEEIRO, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio de Janeiro: 11ed. Forense, p.138.

³⁰ A. THEODORO ...ob.cit. pp. 15-17.

quando fixa preços (tabelamento) para preservar a integridade coletiva, ou, por fim, quando intervém no interesse do patrimônio ecológico.

Neste caso os preços não podem ser confrontados, em igualdade de condições, com o mercado comum, daí a denominação de preço que chega próximo ao preço privado puro e simples, ou seja, correspondendo a um preço "quase privado".

III - PREÇOS PÚBLICOS - assim são chamados quando o valor cobrado na venda de coisas e serviços tem equivalência às despesas com a produção dos gêneros ou serviços vendidos. Neste caso se conciliam a necessidade privada divisível e individualizável com o interesse público indivisível.

A cobrança dos preços públicos (a exemplo dos fornecimentos de água, energia, telefonia ou transporte coletivo) proporciona um equilíbrio na economia privada, sem retirar parcela do patrimônio público, concorrendo para a prosperidade do povo.

IV - PREÇOS POLÍTICOS - têm essencialmente um caráter extrafiscal, pois neste caso o serviço fornecido tem o seu valor cobrado em quantidade inferior ao do custo operacional, porém com resultado social, conciliando o interesse privado e o interesse público, de maneira solidária, aos quais o Estado atende como imperativo da necessidade coletiva. Ex.: os preços das passagens ferroviárias, dos metrô para permitir o transporte mais barato para aqueles que produzem a riqueza, a segurança ou o futuro - no caso, os operários, os militares e servidores públicos em serviço e os estudantes.

V - PREÇOS SOCIAIS - é uma categoria aventada por LELLO GANGEMI, em que a paga é moderadamente superior ao custo, como forma de garantia da qualidade ou pureza do produto ou como meio de evitar o excessivo lucro do negociante particular, naquele tipo de atividade em que o usuário não pertence às camadas mais sacrificadas mas, ao reverso, são aqueles de maior capacidade econômica/contributiva. Nesta circunstância, o interesse público reside na necessidade da preservação precisa dessa pureza do produto, que poderia perder a sua qualidade se submetido ao regime da livre iniciativa privada.

Em verdade, na sua fixação, estão presentes elementos de política econômica, como no caso dos preços políticos, que levam em conta circunstâncias exógenas da atividade econômica.

VI - PREÇOS DE MONOPÓLIO FISCAL - é uma indicação apresentada pelo saudoso tributarista ALIOMAR BALEEIRO, que reside no fato de se juntar à despesa um alto lucro, com caracteres de imposto de consumo sobre a coisa vendida (*régie* do fumo com resultados financeiros de mais de 100%, exemplifica).

5. A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

SUMÁRIO: 5.1. Considerações gerais. 5.2. Conceitos. 5.3. Escorço histórico. 5.4. Características essenciais. 5.5. A questão do Decreto-lei n. 195/67. 5.6. Aspectos da Contribuição de Melhoria. 5.6.1. Aspectos econômicos. 5.6.2. Aspectos políticos. 5.6.3. Aspectos Financeiros. 5.6.4. Aspectos jurídicos. 5.7. Condições de sua cobrança.

5.1. Considerações gerais

Na discriminação constitucional das imposições tributárias do Sistema Tributário Nacional, ocupa a Contribuição de Melhoria a terceira posição, cuja cobrança encontra fundamento no princípio do benefício e do não enriquecimento injusto. Tem-se que, se ao Estado cabe responder pelos danos que direta ou indiretamente causar aos particulares, nada mais legítimo que esses particulares (proprietários) devam ressarcir o Erário Público quando este lhes traz particular acréscimo patrimonial, em decorrência de uma obra pública que realizar com custeio da coletividade. Entenda-se, no entanto que, em princípio, toda obra pública beneficia a coletividade em geral tendo em vista o interesse da prosperidade pública, todavia, em determinadas circunstâncias o faz com favorecimento desigual, isto é, beneficiando uns proprietários de imóveis lindeiros à obra, valorizando-os sobremaneira. Destes é que o Estado buscará o tributo.

É válida a observação do Professor HUGO em sua anotações a esta dissertação, de que *"... o fato de a obra pública valorizar mais uns do que a outros não é relevante para a contribuição de melhoria. A utilidade da obra pública pode ser quase nenhuma para alguns, e muito grande para outros, isto não importa. O que importa é saber se da obra pública decorreu*

valorização imobiliária. Se decorreu, o beneficiário dessa valorização deve devolver aos cofres públicos esse plus. É este o ponto característico fundamental da contribuição de melhoria, a sua razão de ser no sistema tributário.”

Como espécie tributária não foi originariamente concebida com a denominação que a consagra, tendo sido, entretanto, levada ao conhecimento da doutrina através da obra de RONCALLI, quando em 1896 publicou o trabalho “contributi di miglioria”, segundo registro de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹, embora tenha o tributo recebido denominações diferentes em outros países e épocas históricas: Inglaterra (*betterment tax*); nos Estados Unidos (*special assessment*); na França (*contribution sur les plus value*); na Itália (*contributi di miglioria*) e na Espanha e países de linha espanhola (*contribución de mejoras*).

Em verdade, o *nomen juris* que consagra essa imposição guarda coerência com o seu fundamento - ocorrência de um efetivo melhoramento trazido para o patrimônio do contribuinte, aumentando o seu valor, decorrente de uma obra pública, daí a variedade de conceitos e definições que lhe dão o exato contorno, dos quais selecionamos os que se seguem.

5.2. Conceitos

“Compensação paga com caráter obrigatório à entidade pública em razão de uma obra realizada por esta com fins de utilidade pública, mas que proporciona também vantagens especiais aos particulares proprietários de bens imóveis”. (LUIGI EINAUDI)²

¹ *Compêndio de Direito Tributário*, v.1. Rio de Janeiro: 4ed. Forense, 1995, p.558.

² *idem*, *ob.cit.*, p.591.

No Brasil, o Professor MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS³ assim se pronuncia: *“Contribuição de Melhoria é o tributo cobrado da valorização produzida em imóvel do contribuinte, em consequência de obra pública concreta realizada no local de situação do imóvel.”*

Afinal, ainda da doutrina brasileira, reproduzimos: *“Contribuição de Melhoria é o tributo que consiste no pagamento obrigatório decretado por um dos níveis do governo ou concorrentemente por todos, em razão de valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública realizada, cujo orçamento previamente seja do conhecimento do contribuinte e cujo montante da cobrança não ultrapasse o real custo da obra, rateado este, proporcionalmente ao benefício trazido para cada imóvel circunvizinho”*. (BILAC PINTO)⁴

Guardemos, por enquanto, reserva a esta última excelente definição, apenas quanto à eliminação de sua divisibilidade, por força dos novos argumentos constitucionais:

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

...

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Somente a ordem constitucional não basta para se ter a exata noção de sua finalidade, precisando-se fazer a invocação do conteúdo explicitado no Código Tributário Nacional:

“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

³ *Direito Tributário*, Rio de Janeiro: FGV, 1970, p.64.

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 o beneficiado.”

A parte que grifamos tem o sentido de chamar a atenção para a necessidade de compatibilização desse conceito legal com a regra da Norma Fundamental, eis que esta autoriza a instituição do tributo em decorrência de obra pública, implicitamente fixando apenas o limite global, mas não mais o limite individual que, como já o fizera a EC 23 à Carta de 1969, estaria revogado, embora não descaracterizando a obrigatoriedade, para que ocorra o fato gerador, da consequência de resultar um efetivo benefício (ou seja, a melhoria real, que é o aumento do valor do imóvel). A sua inexistência, por certo, desautoriza a exação, por não ocorrência do fato imponible. (STF=RE 115.863-8-SP, 29.10.91 – DJU. I de 8.5.92 e outros julgados).

A questão não é pacífica, tanto que registramos as opiniões contrárias de AIRES BARRETO, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA e ROQUE CARRAZZA, para os quais ficou extinto o limite total e persistente o limite individual.

Uma terceira posição, defendida pelos Professores HUGO DE BRITO MACHADO e IVES GANDRA, considera necessária a existência dos dois limites “... persistem implícitos, e a cobrança da quantia acima deles representa imposto da competência residual.” (Ver artigo do Professor HUGO – *Os limites da contribuição de melhoria*, Revista Dialética de Direito Tributário 21/60).

⁴ *anud* JOÃO BATISTA CELESTINO, *Direito Tributário nas Escolas*. São Paulo: ed. Sugestões Literárias, 1976.

Ressalte-se, contudo, que a partir da nova ordem constitucional e diante da omissão quanto aos limites, recepcionada ficou a ordem legal preexistente, com aquela não colidente, mais precisamente, o Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195/67. Assim, o **limite total** (custo da obra), é de respeito indeclinável porque, em sendo este ultrapassado, sob o argumento de uma *supervalorização resultante da obra*, estaria sendo desnaturada a natureza jurídica do instituto, transformando o *excedente* em verdadeiro imposto criado com fundamento na competência residual, privativa da União (CF, art. 154, I). O que é devido na contribuição de melhoria é, no máximo, a recuperação do custo aplicado na obra, como previsto, também, nas Cartas Políticas anteriores.

Quanto ao **limite individual**, omitido na atual e anterior Constituição da República, predomina o entendimento da sua continuidade "*Parece razoável se afirmar que encontrando-se prevista no Decreto-lei 195/67 e no Código Tributário Nacional a exigência de observância do limite individual e do limite total, o simples silêncio da Constituição atual, não tem o condão de torná-los incompatíveis com a nova ordem instalada.*" (CÉLIO ARMANDO JANAZESKI, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 32).

É bem de ver, no entanto, que o assunto deve merecer reexame do legislador, em vários aspectos, um dos quais, que se retire da incidência dessa espécie tributária, as obras públicas realizadas sob o fundamento primordial da necessidade pública, tais como abertura de uma avenida para escoamento de tráfego rápido; a construção de obras estruturais básicas - escoamento de águas pluviais - que atendam à toda a população e sejam do interesse da prosperidade pública, pois que essas devem ser suportadas com o produto dos impostos, ficando para a contribuição de melhoria, apenas, aquelas obras públicas que tenham decorrido de provocação dos particulares, como meio de antecipação de sua efetivação, para não esperar o critério da prioridade de outras realizações

mais urgentes e assim postuladas para melhorar a situação dos imóveis dos interessados, mesmo que, de qualquer forma, a obra atinja o benefício geral. Não sendo assim, certamente estará havendo uma flagrante desigualdade, por se utilizar os recursos obtidos de uns poucos, lindeiros à obra, quando todos são beneficiados e não concorrem para o desembolso.

Se assim ponderamos é porque não foi nada generosa a determinação do Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, quando regulamentando esse tributo, dispôs:

"Art. 2º. Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

.....

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico."

5.3. Escorço histórico

As notícias a propósito da espécie tributária sob exame, datam do Império Romano. Teria sido prevista no *Digesto*, no ano 533, ou mesmo em 438, com as Contribuições Sórdidas do Código Teodosiano. O primeiro tratando da construção de ruas pelos proprietários⁵ e o segundo estipulando uma contribuição *in labore*⁶. Os historiadores, contudo, encontram traços ainda mais antigos.

⁵ JOÃO BATISTA MOREIRA, *Contribuição de Melhoria*, Coleção Tratado de Direito Tributário, v.8, Rio de Janeiro: ed.Forense, 1981, p.156.

⁶ SILVIO MEIRA, *Direito Tributário Romano*, São Paulo: ed.RT, 1978, p.37.

O que nos interessa, entretanto, é localizar esse tipo de tributo na sua feição mais próxima da realidade de hoje, que só teria surgido no Século XIII⁷, "*onde são encontradas diversas modalidades de ônus para a recuperação de despesas do Poder Público com obras a serem suportadas pelos proprietários de terras beneficiadas*".

Mais precisamente, afirma ALIOMAR BALEEIRO⁸, "*citam-se usanças análogas em Florença, no Século XIII, e na Inglaterra, nos Séculos XIII e XV; há também conhecimento de despesas com o alargamento de ruas em Westminster, em 1662, e obras na parte central de Londres, em 1667. Esses exemplos passam à América, onde uma lei de Nova York, em 1691, adota o princípio, transcrevendo as palavras do texto metropolitano.*"

As cidades americanas conheceram bem esse tributo cobrado sob a denominação de "*special assessments*", a partir do Século XIX, aperfeiçoando-se até os dias presentes, instituto que passou pelo conceito de sua constitucionalidade com a decisão histórica do Juiz RUGGLES, em 1851, considerado o marco zero da nova concepção da contribuição de melhoria como manifestação do poder fiscal e sob a égide da predominância do fator "*benefício*" e não do "*fator custo*".

Consta que esta espécie de contribuição perdeu sua importância na Inglaterra, Itália e França. Continua sendo cobrada na Alemanha, como contribuição de urbanização e aos confinantes de uma rua, pelo critério de *custo*. Na Colômbia e no Peru tem sido utilizada com regularidade.

⁷ BERNARDO..., ob. cit. p. 560.

⁸ *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: 10ed. Forense, 1981, p.360.

Há um trabalho do Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁹ que, de passagem, mas com extrema clareza, nos traz a existência de duas espécies de Contribuições de Melhoria - uma atribuída à *teoria inglesa*¹⁰, calcada no *benefício* e a outra delineada pela *teoria alemã*¹¹, que adota o critério do *custo*.

No Brasil¹² se cogitava de uma exação para recuperar a riqueza empregada em obras públicas, com reflexos benéficos e individualizados aos cidadãos. Mas os textos legais só apareceram no Século XIX, começando em 1812, com a imposição de fintas para a edificação de obras públicas, na Bahia; foi prevista pela primeira vez na Constituição de 1934, embora registre-se informação do Professor HUGO, como já presente a contribuição de melhoria na Constituição Imperial de 1824, art. 124 (RDDT 21/63), o que nos parece um equívoco. A espécie foi ignorada na Carta de 1937; recomposta na Constituição de 1946 e daí por diante consagrada nas que se seguiram. Foi delineada com a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), tendo merecido regulamentação pelo Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, mantido até a conformação que lhe imprimiu a Constituição Federal de 1988, com uma redação que tem merecido críticas face a sua lacunosidade, assunto que será desenvolvido nos próximos itens.

⁹ *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: 6ed. Forense, 1996.

¹⁰ "Reza a lenda que a coroa britânica resolveu retificar o rio Tâmisa, nas imediações de Londres e murar as suas margens no trecho citadino. E fez-se o empreendimento, a custos bem elevados. Terminada a obra, verificou-se que os súditos de sua majestade, especialmente os londrinos, tinham acabado de obter grande conforto. O rio já não transbordava, alagando a cidade. Logo se pôs o Parlamento britânico a discutir o caso e chegou à conclusão de que uma classe especial de súditos auferira especial vantagem patrimonial: os afortunados proprietários das áreas próximas à cidade, agora ótimas (antes alagadiças e pantanosas e, por isso mesmo, inaproveitáveis). Após a retificação do rio, em razão direta da obra, estendiada com tributos cobrados de todos os contribuintes, estes proprietários haviam obtido uma extraordinária valorização para os seus terrenos, agora ubérrimos em virtude do húmus depositado pelo rio ao longo de suas seculares enchentes...E, a **plus valia**, a valorização, não decorreu do esforço próprio dos donos nem de investimentos particulares em benfeitorias nem da desvalorização da libra esterlina. Decorreu, em verdade, **da realização da obra pública**. Teria se resolvido, então, instituir um tributo específico com a finalidade de "capturar a mais-valia imobiliária decorrente daquela obra pública" cuja base de cálculo seria precisamente a **expressão da valorização obtida por cada um dos proprietários**." (ob. cit. p. 74).

¹¹ "A velha Germânia, com suas vilas e cidades medievais, para fazer face aos custos da modernização e também para cobrar os custos das reconstruções determinadas pelos estragos das guerras, logo encontrou um meio autoritário (certo que o tributo é compulsório, **ex lege**) de recuperar os custos das obras públicas urbanas dos proprietários beneficiados pelas mesmas. Pragmaticamente, porém, deixaram de lado o fator "valorização", para se fixarem no "custo da obra", (SACHA, ob. cit. p. 75).

5.4. Características essenciais

No exame do assunto, encontramos alguns elementos que reputamos importantes alinhar como características essenciais da Contribuição de Melhoria:

- a) imposição pecuniária compulsória;
- b) instituída em lei;
- c) constituída como espécie tributária típica e autônoma;
- d) fundamentada no princípio do “efetivo benefício”, isto é, conferindo um aumento do valor de um imóvel, provocado pela execução de obra pública. Portanto, é tributo vinculado ou, simplesmente, cobrado em virtude do custo de obra benéfica ao patrimônio individual, embora, também, de interesse público;
- e) visa recuperar o custo dos gastos do Poder Público com a obra realizada nessas condições antes referidas, exigido dos proprietários lindeiros à mesma ou de alguma forma beneficiados;
- f) não se legitima a exação quando o benefício for genérico, de premente interesse da estrutura governamental planificada e que, por isso, deve ser suportado por toda a coletividade e não por grupo limitado de pessoas, em razão da circunvizinhança da obra, o que aliás deve ser objeto de custeio com a arrecadação de impostos, por *ser uti universii*.¹²

Discordamos dos doutrinadores que entendem ter a Constituição vigente exigido a exação só pelo fato da execução da obra (face o benefício *presumido*), desligado de seu sentido clássico (só possível sua cobrança diante de uma valorização imobiliária efetiva).¹³ Se assim fosse, não seria uma “contribuição de melhoria” e perderia o seu fundamento.

¹² JOÃO BATISTA MOREIRA, ob. cit. pp. 258-285 oferece exaustivos quadros sinópticos, geral e específico.

¹³ BERNARDO..., ob.cit. pp. 595-597.

A omissão ou imprecisão do legislador constituinte não autoriza admitir-se a quebra desse nexo causal, como já têm decidido nossos Tribunais, a exemplo do que decidiu o 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo: "*Contribuição de Melhoria. I - Mesmo na vigência da CF de 1988, artigo 145, III, continuam subsistindo os pressupostos de valorização do imóvel e de limite de despesa total da obra, a ser rateada.*". (in RDDT nº 30, p. 34)..

Desta nossa opinião compartilham, dentre outros, ROQUE CARRAZA¹⁴, RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁵, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁷.

Registramos a posição singular de SACHA CALMON¹⁸ quando, afirmando os dizeres vagos da letra constitucional de 1988, comenta: "*Em suma, dois são os tipos jurídicos de contribuição de melhoria, no pretérito, agora e sempre: (a) a contribuição pela realização de obra proycadora de mais-valia imobiliária (critério de valorização) e (b) a contribuição pela realização de obra pública geradora de benefícios aos imóveis limdeiros, cujos custos são rateados (critério do custo).*"

Tem razão o eminente jurista, dado que o instituto mereceu essa dupla identidade, como já foi demonstrado.

Com tão exatos esclarecimentos, não resta dúvida da imprecisão do nosso legislador constituinte de 1988 que previu a cobrança do tributo, mas não esclareceu que tipo de contribuição adotou. Neste caso, ousamos concluir que, diante de tais circunstâncias, podemos

¹⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: 5ed. Malheiros, 1933, p.285.

¹⁵ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: 9ed. Saraiva, 1989p.168.

¹⁶ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: 7ed. Saraiva, 1995, p.34.

adotar a raiz histórica brasileira dessa espécie tributária, como originariamente surgida, recepcionando o critério do *benefício*: “Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização...” (Ministro CÉLIO BORJA, STF, *in* RTJ nº 138/625 e RDDT nº 30, p. 31).

5.5. A questão do Decreto-Lei n. 195/67

Tendo em conta os entraves no percurso desse Decreto-Lei, tem sido questionada a sua caducidade ou sua validade naquilo que não contrariar a dicção da Norma Constitucional de 1988.

Em verdade, na redação da Constituição de 1967 e da Emenda n. 1, de 1969, estava bem definida esta espécie de tributo, calcado no princípio do *benefício* ou da valorização. Contudo, quando foi editada em 01 de dezembro de 1983 a Emenda n. 23, resultou alterado o texto original, transformando a fundamentação da Contribuição de Melhoria, para adotar o critério do *custo*, mantendo apenas o limite total da despesa realizada e retirando a expressão limite individual que estava condicionado ao acréscimo de valor que da obra resultasse para cada imóvel beneficiado.

Já então o DL 195/67 passou a conflitar com a Lei Ápice, na nova redação e, por isso, desestimulou a cobrança dessa espécie de exação fiscal.

Pelo entender de SACHA CALMON¹⁹, agora, com a Constituição de 1988, embora resulte um laconismo mais acentuado, dificilmente teria justificativa dar-se ao referido DL

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: 11 ed. Malheiros Editores, 1996, p.333.

¹⁸ *ob. cit.*, pp. 75 e ss.

¹⁹ *ob. cit.*, pp. 77-78.

uma força repristinatória. Ainda mais, por não ser *Lei Complementar*, a sua eficácia não alcançaria o âmbito excedente ao da União.

Por isso, continua o autor, melhor seria que o assunto fosse definido por cada nível de governo, dado que se trata de tributo comum (CF, art. 145, III), pelo menos até que o assunto seja regulamentado por via de *Lei Complementar*.

Ao reverso desse pensamento, informa BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁰, que o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas decisões, tem entendido positivamente quanto a vigência do DL 195/67, inclusive para Estados e Municípios²¹, invocando, também, a Súmula 496, do STF, que em seguida transcrevemos, adiantando que não há necessidade de se aguardar sua regulamentação pela União sendo, por conseguinte, auto-executável: *"São válidos, porque salvaguardados pelas "Disposições Constitucionais Transitórias" da Constituição Federal de 1967, os decretos-lei expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967."*

Entretanto, ao concluir seu raciocínio, afirma: *"Os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), foram revogados pelo Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, que lhe é posterior, baixado na vigência ainda da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, e do art. 5º, XV, letra b, da Constituição Federal de 1946 (norma geral de direito financeiro). O Decreto-lei n. 195, de 1967, editado ao tempo da Constituição anterior, com outra redação, foi também revogado."*

²⁰ *ob. cit.* pp. 573 e ss.

²¹ RE n. 75.769-MG, *in* RTJ, v. 69:798; RE n. 76.278-SP, *in* RTJ v. 69:814.

"EMENTA: ...1. Recapeamento de via pública, com custo coberto por 'plano de rateio entre todos os beneficiados', afronta exigências legais (arts. 81 e 82, CTN, Decreto-lei 195/67, arts. 1º e 2º). 2. Ilegalidade do lançamento de contribuição de melhoria baseado no custo, sem demonstração dos pressupostos de valorização ou específico benefício, conseqüente da obra pública realizada no local de situação do imóvel..."(STJ Resp. 634-0-SP, 1ª T. Decisão DJ de 18.4.94, p. 8.440). *apud* *Código Tributário Nacional Interpretado* (TRF 1ª Região), São Paulo: ed. Saraiva, 1995, p.60.

EDGARD NEVES DA SILVA²² alinha a seqüência dessas contradições, aqui indicada resumidamente:

- a) para uns o DL 195/67 não tem eficácia normativa;
- b) para o Poder Judiciário o referido DL é aceito como legítimo;
- c) uma terceira corrente propõe a edição de uma lei complementar;
- d) outros entendem que o legislador ordinário pode regular o assunto, nos limites da Constituição.

O autor antes nominado conclui: *"Pelo principio da recepção, todo ordenamento jurídico anterior à nova Constituição continua a ter eficácia, desde que não se confronte com os termos maiores. Por essa razão, no caso da contribuição de melhoria, mais de perto pela sucinta redação da disposição constitucional, as normas até então vigentes estariam em vigor ? A resposta seria, em principio, afirmativa, e, assim, conforme o posicionamento, ou estaria em vigor o CTN ou o decreto-lei n. 195/67. Por conseguinte, desnecessária a edição de nova lei complementar veiculando as normas gerais em matéria de legislação tributária, como consta da redação do art. 146, III, da Constituição Federal."*

Esses constantes percalços, contudo, em nosso ver, nunca retiraram a exigência de um benefício, daí porque insistimos que este fator permanece subsumido à condição de cobrança da exação. Mais ainda, que seja esse um benefício efetivo e não presumido como na *teoria alemã*. Por último, que o rateio continue limitado individualmente ao quanto de valor for acrescido ao imóvel do particular, posto que a cobrança em quantia superior, destroçaria o fundamento do efetivo benefício (mais-valia) e o excedente caracterizaria o critério de cobrança pelo *custo*.

²² *Curso de Direito Tributário* (vários autores), Coord. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, v. 2, Belém: ed. CEJUP, 1995, PP.375 e ss.

Assim, prevalece o “princípio da proporcionalidade ao benefício especial recebido”²³ ou “há que respeitar o *quantum* de acréscimo patrimonial individualmente verificado”²⁴ e, por fim, a jurisprudência:

“CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Recapeamento asfáltico. Cobrança. Falta de requisitos.

Evidente que, à inoccorrência de valorização à propriedade particular, descabe falar-se em contribuição de melhoria. Nesse particular, mencionada Lei Municipal não considerou essa valorização como elemento integrante da apuração da contribuição de melhoria.”(ac. un. 2ª C. do 1º TAC-SP, AC 415.810-7, Rel. Juiz Barreto de Moura, j. 07.02.90. Apte. P.M. de Assis; in Rep. de Jurisprudência IOB 8/90, p. 115).²⁵

5.6. Aspectos da Contribuição de Melhoria

5.6.1. Aspectos econômicos - tributo que objetiva compensar a *mais-valia* imobiliária conseqüente dos fenômenos de riqueza criada por circunstâncias alheias ao trabalho ou à atividade do proprietário da terra.

Desta forma, o contribuinte não está sendo tributado por um serviço prestado pelo Ente Público, mas sim pela melhoria que a execução de uma obra pública lhe traga e, ao mesmo tempo, possibilite a recuperação do valor do custo desse empreendimento.

²³ GERALDO ATALIBA apud CARRAZZA, ob. cit. p. 291.

²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, ob. cit. p. 35, e também YOSHIKI ICHIHARA. *Direito Tributário*, São Paulo: 6ed. Atlas, 1995, p.82.

²⁵ VITTORIO CASSONE. *Direito Tributário*. São Paulo: 8ed. Atlas, 1995, PP. 64-65.

5.6.2. Aspectos políticos - instrumento de rateio do custo de obras públicas, exigidas pela necessidade ou pela prosperidade pública, dentro de um critério de prioridade decidido pelo Poder Público.

Tem, assim, natureza recuperatória de despesa realizada com o atendimento de necessidade pública, mas que trouxe vantagem ou benefício para os proprietários lindeiros ou próximos das obras públicas, aumentando o valor dos seus imóveis.

5.6.3. Aspectos financeiros - meio relevante para obter recursos para o Erário Público e, ao mesmo tempo, possibilitando o cumprimento de programas de investimento em favor da coletividade, mas com benefício particular especial a alguns proprietários.

Esse carreamento de recursos provindo dos particulares evita a ocorrência de um enriquecimento sem causa.

5.6.4. Aspectos jurídicos - trata-se de uma obrigação tributária, pertencente a uma categoria autônoma, com característica de tributo vinculado a um benefício especial e efetivo levado ao patrimônio do particular, pela realização de uma obra pública, daí a necessidade do reembolso.

O já invocado autor EDGARD NEVES²⁶, com o subtítulo “Fundamentos Jurídicos”, fazendo alusão a trabalho de GERALDO ATALIBA, arrola cinco teorias explicativas desse tributo: 1. isonomia; 2. enriquecimento sem causa; 3. domínio eminente; 4. princípio da devolução do indébito; 5. instituto da gestão de negócios.

5.7. Condições de sua cobrança

O nosso Código Tributário Nacional, em seu artigo 82, traça as coordenadas que devem ser observadas pela lei que impuser a cobrança de contribuição de melhoria.²⁷

Por sua vez, guardando as devidas reservas face o novo texto constitucional, o Decreto-Lei n. 195/67 dispõe sobre a forma de proceder:

a) em quais casos será cobrada (art. 2º):

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis, viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transporte e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares (sistema de transporte por tração para vencer desníveis), ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra as secas, inundações, erosão, ressacas e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstruções de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;

²⁶ ob. cit. p. 370.

²⁷ CTN: "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 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."

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento de plano de aspecto paisagístico.

b) qual o procedimento legal (art. 5º):

I - a administração competente deverá publicar edital circunstanciado com os elementos que se seguem: 1. delimitação das áreas, direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos (zona de influência, com o coeficiente respectivo de participação); 2. memorial descritivo do projeto; 3. orçamento total ou parcial do custo das obras; 4. determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição e o plano de rateio entre os imóveis beneficiados.

c) Prazo para impugnação de qualquer dos elementos do edital (art. 6º):

I - É de 30 (trinta) dias o prazo para a impugnação, a partir da publicação do edital e indicação onde a documentação permanecerá para exame dos interessados.

d) Forma de pagamento (art. 12):

I - Será paga pelo contribuinte de maneira que sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança e que serão corrigidos monetariamente conforme os coeficientes aplicáveis na correção dos débitos fiscais, podendo haver desconto, em caso de pagamento à vista (indicando-se o percentual do ressarcimento, cauções, número de parcelas individuais).

e) Dedução na declaração do Imposto de Renda (art. 17):

I - Do imposto devido sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago a título de contribuição de melhoria (RIR).

Tais paradigmas, em nosso ver, não impede possa o legislador ordinário do Estado e do Município, exercer a sua respectiva competência legislativa plena (CTN, art. 6º), uma vez tratar-se de tributo da competência comum.

Num remate final sobre o assunto, aceitando as ponderações do Professor HUGO, merece registrar a razão do pouco uso da contribuição de melhoria no Brasil. A propósito, o referido Mestre nos ofereceu um trabalho inédito sobre o tema, em parte inspirado em ALBERTO FERNÁNDEZ CADAVID – *La Contribución de valorización en Colombia*, Bogotá: 2ed. Temis, 1981, p. 47, para quem a pouca utilização dessa espécie tributária em nosso País, decorre de sua cobrança somente ser possível depois de concluída a obra. Dessa forma, estaria descaracterizada a possibilidade da obtenção de recurso para o financiamento da obra, além disso da hipótese de causar problemas de ordem prática nos frequentes casos de alienação de imóveis antes do lançamento do tributo.

§

No trabalho enviado pelo Professor HUGO, ele acrescenta que prefere acreditar “... que a verdadeira razão para a inaplicação da contribuição de melhoria, no Brasil, reside na exigência de publicação do orçamento da obra, e do direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor. É sabido que as obras públicas geralmente são contratadas por valores muito elevados, acima dos valores de mercado, de sorte que a transparência geralmente não é conveniente para a Administração, e muito menos para as empreiteiras de obras públicas.”

De nossa parte, aceitamos, com reservas, as ponderações referidas, adiantando que hoje, com o rigor do Estatuto da Licitação e a adoção do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores - SICAF, instituído pelo MARE através da Portaria nº 544, de 26.02.96, ficou mais difícil esse superdimensionamento de preços. No entanto, entendemos que o peso maior decorre das dificuldades de ordem subjetiva, no momento de se avaliar os índices de valorização primário e secundário a servirem de referencial para o rateio.

6. AS OUTRAS CONTRIBUIÇÕES

SUMÁRIO: 6.1. Considerações gerais. 6.2. Esquema didático. 6.3. Contribuições Parafiscais: 6.3.1. Visão histórica. 6.3.2. Conceito. 6.3.3. Características. 6.4. Espécies de Contribuições Parafiscais (de natureza política - interventivas; de natureza econômica e de natureza social). 6.5. Natureza jurídica. 6.6. As Contribuições Sociais. 6.6.1. Considerações preliminares. 6.6.2. Conceito. 6.6.3. Características diferenciais. 6.6.4. Natureza jurídica .

6.1. Considerações gerais

As constantes dificuldades em obter recursos para o Tesouro do Estado e a promoção de uma correta distribuição da riqueza nacional fez gerar a busca de alternativas para a manutenção da Administração Pública no caminho traçado para cumprir seus fins - o bem estar do povo.

Dentro dessa circunstância nasceu a idéia de uma divisão das necessidades em a) **fundamentais** - assim consideradas aquelas básicas, primárias, a teor da segurança externa e interna, do funcionamento da Justiça, da saúde etc.; b) **complementares** - direcionadas à obtenção da prosperidade pública, mediante intervenção na economia e busca de soluções para as graves questões sociais.

Para tal mister concebeu-se uma forma de se conseguir recursos para o atendimento de despesas com o sustento desses encargos não específicos da razão precípua da Administração Central, mas resultante de atividades de repercussão social, política e econômica que a esta

interessasse desenvolver, através da criação de novas imposições tributárias, diversas dos tributos já consagrados e de sentido geral e comum da atividade estatal, denominando-os de "contribuições especiais", *nomen juris* que mereceu variação no tempo e espaço, tais como "impostos especiais", "contribuições parafiscais" e já agora, também, "contribuições sociais", até aperfeiçoar-se nos dias presentes: *"Bajo la denominación genérica de contribuciones parafiscales, se agrupan numerosos tributos exigidos por organismos públicos o semi-públicos que, con independencia de las rentas generales del Estado, están destinados a financiar sus actividades específicas."*¹

Face a especialização de novos serviços e atividades exigidos, de pronto, o Estado verificou a necessidade de autorizar a cobrança e emprego de determinada espécie de receita em favor de organismos por ele criados, mas desagregados do Ente Estatal, isto é, possuidores de autonomia administrativa, para terem maior eficácia no seu desempenho, daí a utilização da expressão "parafiscalidade", significando a cobrança e gerência da receita por esses órgãos paralelos ao Estado, pela circunstância da especialização de suas tarefas.

Tais exações, com o crescimento do Estado e diante da necessidade da criação de organizações sociais corporativas, tendem a aumentar ainda mais, como caminho de atendimento às carências que, igualmente, se avolumam, seguindo a trilha da síndrome da terceirização que assola atualmente todos os países.

A importância do tema suplantou a providência da simples criação de novas imposições, mas proporcionou um verdadeiro conceito para a Administração Pública sobre o fenômeno da PARAFISCALIDADE, assim definida como "técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa criar e utilizar receitas de aplicação específica,

¹ GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero*, v.II. Buenos Aires: ed.Depalma, 1962, P.815.

extraorçamentárias percebidas sob autoridade, à conta de órgão de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários ou seja pelas repartições fiscais do Estado." ²

Desta forma, a parafiscalidade pode ensejar a criação de contribuições especiais de intervenção no domínio econômico privado, de interesse de categorias profissionais ou no campo da previdência social.

Os tributos dessa forma instituídos não se escudam na simples necessidade de obtenção de receita adicional, mas assumem a condição de meio legítimo de redistribuição da riqueza nacional ou de prosperidade pública, através de atividades específicas e especializadas.

A propósito ensina o sempre lembrado tributarista RUBENS GOMES DE SOUSA:³ *"Os tributos ditos parafiscais são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes."*

Vozes discordantes afirmam, no entanto, que a parafiscalidade nada mais é, do que um rótulo, vazio de sentido ontológico, inventada para dar solução a um falso problema. ⁴

² MERIGOT, apud YLVES J. DE MIRANDA GUIMARÃES, *A situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário*, São Paulo: J. Bushatsky Editor, 1977, P.30.

³ *Compêndio de Legislação Tributária*, (Edição póstuma), São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1975, P.30.

6.2. Esquema didático

De forma a não deixar dúvidas, partindo-se, no caso brasileiro, das determinações da Constituição da República, como abaixo reproduzimos, oferecemos um esquema didático da situação das diversas espécies de contribuições, como hoje se adota no Brasil:

"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.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

"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 - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*
- II - dos trabalhadores;*
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

§ 1º. *As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.*

§ 2º. *A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.*

§ 3º. *A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.*

§ 4º. *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I.*

OBS.: Interrompemos a transcrição do texto da Constituição para registrar breve comentário do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, publicado na Coletânea *Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais*, coordenação de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, São Paulo: ed. Dialética, 1996, onde o consagrado tributarista, sob o título *Competência Residual e Contribuições de Seguridade Social*, pp. 93 a 103, assim se expressa: *“O déficit público é crônico. As despesas públicas aumentam a cada dia porque nos habituamos a cobrar do Estado a solução para tudo.”*

E é por esse nefasto costume que se tem exacerbado a carga tributária, ora dos impostos, e outras vezes criando outras espécies tributárias, como o exemplo do CPMF (Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), calcada

na necessidade de recursos para o setor da saúde pública – uma das chagas do Governo brasileiro, em todos os níveis, e que agora se pretende perenizar.

Aqui é onde se enquadra a autorização do § 4º, atrelada à competência residual, para instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Este assunto tem sido objeto de questionamentos díspares: o Professor HUGO admite que essas outras fontes seriam contribuições, com as limitações próprias dos impostos oriundos da competência residual da União do art. 154, I da Constituição Federal, como sejam, instituídos mediante lei complementar e que a exação seja não-cumulativa e não tenha fato gerador, nem base de cálculo próprios dos impostos elencados na Carta Política da República Federativa do Brasil. Para ele, o constituinte, ao fazer remissão ao art. 154, I, quis dar à contribuição de seguridade social as mesmas restrições atribuídas aos impostos oriundos da competência residual.

O Professor IVES GANDRA, na mesma Coletânea referida, pp. 107 a 114, entende que as "outras fontes" não poderiam se referir a contribuições sociais, mas sim a imposições com natureza de imposto. Na mesma linha estão Edvaldo Brito, ob. cit. pp. 21 a 71, Fátima F. de Souza Garcia e Maria Aurora C. da Silva Omori – nota de rodapé 7, da p. 111 da mesma obra.

Por sua vez, o Professor ICHIHARA (nota de rodapé 2, p. 108, do trabalho do Prof. GANDRA), vai mais além, extendendo a restrição também aos

empréstimos compulsórios e contribuições sociais, desde que pela natureza do seu fato gerador possa ser classificado como da espécie tributária imposto.

O Ministro ILMAR GALVÃO, no Rextr. Nº 146.733-SP, mesmo fazendo alusão ao art. 143, I, da Constituição Federal, deixa claro que o art. 195, § 4º está vedando que outras contribuições para fins de seguridade social sejam instituídas sobre os "fenômenos econômicos descritos nos incisos I, II e III do *caput*, que servem de fato gerador de outra contribuição social e não de outro imposto". (Apud AGAPITO MACHADO, *in* RDDT nº 30, p. 9.).

Dessa polêmica, ficamos com a opinião do Professor HUGO, isto é, o constituinte pretendeu dar ao legislador ordinário a recomendação de que a extensividade de outras fontes de recursos para a seguridade social, através de contribuições devem receber as mesmas restrições dos impostos criados sob a égide da competência residual, do contrário não teria razão a remissão que faz o § 4º em comento. A questão não é pacífica e já acena para argüição de inconstitucionalidade, assunto que precisa ser definido em sede judicial.

§ 5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, "b".

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei."

Por oportuno, é preciso igualmente enfatizar o alcance do retorno desses recursos, segundo o art. 194 da Carta Federal a qual, após considerar como seguridade social um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, complementa os objetivos da seguridade social, no sentido da universalidade da cobertura e do atendimento; uniformização e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; irredutibilidade do valor dos benefícios; equidade na forma de participação no custeio; diversidade de base de financiamento; e caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados. Diante disso, podemos fazer a seguinte divisão:

I - CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS: a) interventivas; b) corporativas; c) de previdência e assistência social;

II - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: de seguridade social: a) direito relativo à saúde; b) à previdência social; c) à assistência social.

Entenda-se, por oportuno, que no primeiro caso haverá uma imposição restrita às categorias beneficiárias dos serviços (através de entidades parafiscais), enquanto no segundo

aspecto as contribuições devem guardar a universalidade da cobertura e do atendimento (financiada pelos Poderes Públicos e por toda a sociedade).

Nessa ordem desenvolveremos o assunto, abordando os conceitos, as características e a legislação pertinente a cada uma das espécies, relacionando com exemplos existentes no Direito Tributário Brasileiro, como também apresentar as diversas correntes doutrinárias que adotam ou excluem as contribuições dos lindes tributários.

6.3. As Contribuições Parafiscais

6.3.1. Visão histórica

Historicamente, o surgimento do embrião desta espécie de exação reporta-se a períodos bem longínquos, eis que divisada entre os chamados "impostos especiais" - aqueles arrecadados com destinação especial, conseqüentemente, afetados.

Registra-se na Roma Imperial a cobrança da *aes militari* dos incapacitados para o serviço militar, correspondendo a uma contribuição especial destinada a manutenção das tropas⁵. Com a finalidade de, também, equipar as tropas, os germânicos criaram, na Idade Média, um imposto especial chamado *heersteuer*.

Vê-se, pois, que a idéia de instituição de tributos com finalidades especiais, independentes daqueles destinados às necessidades gerais, já constituía uma regra, aliás, adotada com sucesso pela Igreja Católica para atender atividades especiais, como são exemplos a "Esmola

de São Pedro"; o "Catedraticum dos Bispos" e a "Contribuição Anual", cuja indicação neste capítulo é válida pelo fato de a Igreja, em tempos antigos, caracterizar exemplo de estrutura institucional com a mesma pujança dos Entes Estatais.

No Brasil, segundo os nossos doutrinadores, há cerca de século e meio atrás, foi instituída uma contribuição equivalente em favor da Associação Comercial da Bahia, como emolumentos pagos pelos interessados em seus serviços.

Segundo ROMILDA PIGO MONTENEGRO⁶, complementada por A. THEODORO NASCIMENTO⁷, a expressão "contribuição" surgiu pela primeira vez na Constituição Federal de 1934, quando se manifestava em favor dos velhos, da maternidade e dos casos de acidentes de trabalho ou morte (art. 121, § 1º, h); depois na Carta de 1937 (arts. 137, m e 138); na Constituição de 1946 (arts. 157, XVI), art. 158, XVI, na de 1967 e, afinal, arts. 21, § 2º, I e 165, XVI, da Emenda nº 1, de 1969.

Num sentido doutrinário, modernamente, o surgimento dessa espécie tributária data do Século XIX, a partir de quando o Estado, preocupado com o atendimento de certas tarefas de interesse público, optou pela criação e manutenção de serviços especiais, encontrando justificação para instituir um tributo diretamente vinculado ao sustento dos encargos desses organismos prestadores de serviços especiais, não inseridos naqueles oferecidos pela Administração Pública Central.

⁶ YLVES, *ob. cit.* p.25.

⁷ (artigo publicado na *Rev. Pensar*, da UNIFOR - ano 1, n.1, 1992, p.38).

⁸ *Contribuições Especiais*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1986, p.517.

É importante notar, que o desenvolvimento das contribuições sofreu percalços para a sua exata compreensão, mercê da conturbação histórica ocorrida, precisamente no instante em que se expandiram - vésperas da Primeira Grande Guerra e assim persistindo até o findar do Segundo Conflito Mundial, permeadas da crise de 1929, período de drásticas modificações econômicas, sociais e políticas.

Saindo do liberalismo puro para um estado liberal intervencionista, acentuou-se a gama de deveres sociais, dado que vencido o estágio do absenteísmo estatal, multiplicando-se as obrigações do Poder Público, obrigando igual proceder na obtenção de fontes novas de recursos.

De qualquer forma, partindo da idéia de uma exação intermediária entre o imposto e a taxa, foi o assunto sendo gradualmente acomodado, guardando aspectos bastantes definidos na busca do seu aperfeiçoamento.

“As contribuições surgem do reconhecimento de outra situação. Há uma necessidade especial que pode ser sentida indistintamente pela coletividade ou complexo social, e pode beneficiá-la indiscriminadamente. Todavia, a satisfação dessa necessidade especial beneficia, também de modo especial, os componentes de um grupo ou classe de categorias de pessoas. E esses componentes do grupo pagam a contribuição para cumprir o custo do atendimento dessa necessidade especial satisfeita pela atuação estatal especial necessária ligada a um benefício especial do grupo social, que gera o pagamento da contribuição pelos componentes do grupo.”⁸⁸

Tal caracterização ensejou que a nova espécie tributária proposta tivesse um curso distinto das demais, autorizada a sua cobrança a entidades para tanto criadas, daí ganhar também

uma expressão indicativa desse paralelismo, que ensejou a consagração como "PARAFISCALIDADE", por tratar de contribuições parafiscais.

Não se queira, contudo, que o *nomen juris* já tenha surgido imutável. Alguns estudiosos da época deram-lhe outras denominações - "impostos especiais", semelhantemente às "taxas especiais"⁹.

BEAULIEU, na obra indicada na nota de rodapé 9, registra tentativas para o estabelecimento "de um sistema de impostos especiais que faria pagar diretamente por cada cidadão o preço do serviço que lhe presta o Estado, a província ou a comuna".

Constata-se, assim, uma concepção de verdadeira simbiose entre taxas e impostos especiais, tanto que muitos doutrinadores somente distinguiam dois gêneros de receitas de economia pública (WAGNER) - "*as taxas propriamente ditas ou impostos especiais e os impostos gerais propriamente ditos*"¹⁰, semelhante ao pensar de JÈZE¹¹, para quem as receitas provenientes do poder de coerção do Estado eram: "*1º as taxas; 2º os impostos propriamente ditos.*"

Partindo-se das concepções de E.SAX e C.F.FERRARIS, difundidas por VICENZO TANGORRA em seu Trattato di scienza della finanza¹², ficou bem assentada a natureza distinta entre as espécies taxas e impostos especiais (contribuições hoje), porquanto aquelas remuneravam serviço mantido para efetivo ou potencial proveito ao indivíduo, enquanto os

8 YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, artigo publicado na *Revista dos Tribunais* n. 12, São Paulo: edRT, 1995, p.51.

⁹Nos fins do século passado, pelo que se lê na 4 ed. do Tratado de Finanças Públicas de LEROY BEAULIEU (1887), a expressão "contribuições especiais", com o sentido que hoje tem, estava longe de ser aceita, embora SAX, secundado por FERRARIS, já se houvesse revelado, em 1887, um "agudo expositor" das teoria das contribuições especiais ou impostos especiais" (TANGORRA), como categoria tributária distinta das taxas.", apud A. THEODORO NASCIMENTO, *Preços, Taxas e Parafiscalidade*, v. 7 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1977, pp. 397-398.

¹⁰WAGNER, ADOLF, *Traité de la science des finances*.

¹¹JÈZE, GASTON, *Cours élémentaire des science des finances et lég. fin.*, apud A. THEODORO, ob. cit. P. 398.

¹²idem, ob. cit. p. 403.

impostos especiais (contribuições) teriam o escopo de remunerar por serviço realizado em proveito de grupos (coletividade), mesmo que com efeito positivo direto ao indivíduo, numa troca em que o objeto perseguido deságua na quantidade total do serviço produzido pela Administração em direção ao grupo ou classe de indivíduos que arcará com o custeio porque dele se utilizará, como acontece hoje com a previdência social.

Sobre este aspecto leciona BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹³: *"Essa foi a primeira fase da evolução do fenômeno para-fiscal, fase esta denominada de tributo especial (do imposto especial), o qual somente poderia ter cabimento quando resultante de uma necessidade de grupo de indivíduos, genericamente sentida." É o que postulam SAX, FRANCESCO NITTI, AUGUSTO GRAZIANI, VICENZO TANGORRA, FREDERICO FLORA e tantos outros. O essencial, para que se configure a hipótese de imposto especial, diz A. THEODORO NASCIMENTO, é que onere apenas os participantes do grupo"*.

O saudoso FABIO FANUCCHI¹⁴, em sua consagrada obra, invocando e concordando com o também pranteado RUBENS GOMES DE SOUSA oferece diretriz ao assunto, partindo de que as contribuições se incluem entre os tributos de fato gerador vinculado, ou seja, aqueles cuja incidência depende de atividade estatal relativa ao contribuinte, como já o era a taxa, assim concluindo: *"na taxa, o seu fato gerador vincula-se a uma atividade estatal diretamente relativa ao sujeito passivo; na contribuição, o seu fato gerador vincula-se a uma atividade estatal apenas indiretamente relativa ao sujeito passivo."*

Solidificada a compreensão da distinção das espécies tributárias, restava a uniformidade de nomenclatura para dar clareza ao tema, o que aconteceu a partir da emissão de

documentos oficiais, nos meados do século corrente, com a preferência para "*contribuição parafiscal*", com o mesmo sentido de "*contribuições especiais*", porque destinadas a custear, através de entidades representantes de grupos ou categorias profissionais ou econômicas, serviços destinados a atender necessidades especiais por elas desenvolvidas.

Os livros registram, na França, o "Inventário SCHUMAN" em 1946 e o "Inventário PETSCHÉ" em 1948, onde foram evidenciadas receitas especiais separadas das outras comuns, próprias da Administração Pública.

A propósito ensina o insigne ALIOMAR BALEEIRO¹⁵, que o Inventário Schuman incluiu, como parafiscais, as cotizações para seguros sociais (previdência social), salário-família, acidentes do trabalho, coletas pela administração fiscal para certos órgãos públicos, como Câmaras de Agricultura, de Comércio, Portos Marítimos, Fundo Nacional de Solidariedade Agrícola, contribuições para órgãos de representação e defesa de interesses profissionais (Associação Francesa de Normalização, Centro Nacional de Informação Econômica, Fundo Florestal, Centro Nacional de Cinematografia etc).

Diríamos, como remate, que as contribuições parafiscais correspondem a um tributo especial para ser suportado e destinar-se a categorias especiais, para fazer bem nítida a sua diferença das contribuições sociais e dos tributos gerais para exigência de todos, porque em favor da coletividade.

¹⁵ *Compêndio de Direito Tributário*, v. I, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995, pp.619-620.

¹⁶ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. II, São Paulo: ed. Resenha Tributária MEC, 1975, p.270.

¹⁷ *Limitações ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro: 3ed. Forense, 1974, p.276.

6.3.2. Conceito

Partindo da concepção histórica e passando pela ordem constitucional vigente, podemos já agora alinhar um conceito próximo da realidade, sem esquecer as recomendações doutrinárias de que o tributo “não se define apenas pela sua estrutura, mas ainda pela sua função”. Com efeito, é essencial à noção de tributo, que a prestação patrimonial objeto de uma obrigação *ex lege*, tenha sido criada com o fim imediato de “*contribuir para os encargos públicos, para a realização de despesas públicas.*”¹⁶

No caso da parafiscalidade, embora as receitas das contribuições se destinem a órgãos paralelos ao Estado, mas que foram criados para o exercício de atividades de benefício público, não perdem, por isso, a sua condição de tributo, como veremos em item específico. Em razão disso é que repetimos - podemos também nominar as contribuições parafiscais como *contribuições especiais*, exatamente em razão de serem exações especiais que revertem em favor de categorias ou atividades, também especiais (não genéricas).

Dentro dessas perspectivas conceitamos as contribuições parafiscais como *imposição tributária criada pelo Estado, no uso do seu poder fiscal, visando a obtenção de receitas novas e específicas diretamente vinculadas à necessidade de intervenção no domínio económico, o interesse de categorias profissionais ou económicas e para o custeio de sistemas de previdência e assistência social* ou, na definição oriunda dos Anais das XI Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário, realizado no Rio de Janeiro em 1983 (*apud* artigo já citado - Rev. Tribunais n. 12:59): “*são prestações compulsórias pecuniárias ou em espécie, conforme o*

¹⁶ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, v.I. Lisboa: Ied. Distr. Liv. Almedina, 1974, p.40.

sistema, devidas em relação de um benefício especial, individualizado e mensurável, assegurado ao membro de um grupo social e decorrente de serviço público também especial."

6.3.3. Características

Em razão do estudo até agora feito, enumeramos as características principais dessa espécie de tributo:

- a) prestação pecuniária compulsória (criada em razão do poder fiscal do Estado);
- b) instituição através de lei;
- c) a titularidade pode ser atribuída a pessoas jurídicas de direito público ou a atribuição de arrecadação cometida pelo Estado a entidades dotadas de autonomia administrativa e financeira, com finalidade de interesse público;
- d) produto da arrecadação carregado para os cofres da entidade que a receber, para aplicação especial (serviço público especial) em favor dos seus filiados ou para acudir as necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social;
- e) não sujeição direta à fiscalização de órgãos de controle da execução orçamentária. Neste particular entende BALEEIRO em contrário, isto é, no sentido da sujeição ao Tribunal de Contas da União, assunto não pacífico, uma vez que as corporações de ofício, via de regra, prestam contas aos seus próprios filiados (em especial agora com a edição da Lei nº 9.649/98, como faremos maior detalhamento mais adiante);
- f) é tributo vinculado ao princípio do benefício. (Existência da conexão custo serviço especial/benefício especial, que insere no fato gerador a finalidade da contribuição porque insita na conexão).

No particular aspecto de atendimento às necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social, entenda-se que, como contribuição parafiscal, ficará subsumida, apenas, aos grupos que para ela contribuem e não para uma seguridade social genérica. Para esta existe outra modalidade - *as contribuições sociais*, calcada em outros princípios constitucionais, como mais adiante demonstraremos, não podendo mais ser albergada na caracterização de parafiscal.

6.4. Espécies de Contribuições parafiscais (especiais)

Como ficou bem assentado, as contribuições **parafiscais** ou **especiais** podem ser consideradas como de três ordens: **sociais**, quando acodem às necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, relativamente aos seus respectivos servidores. Neste caso, de competência comum; **interventivas**, quando utilizadas para fins políticos, mediante intervenção do Estado no domínio econômico privado, para a solução de problemas surgidos, possibilitando o equilíbrio da economia e, por fim as **corporativas**, através de poderes concedidos a entidades de classe, criadas por lei federal, visando a regulamentação e fiscalização de suas atividades.

No campo **social**, as contribuições especiais apresentam-se sob dois comandos: **as do art. 149** da Constituição Federal, têm sentido amplo, se submetem ao regime jurídico dos demais tributos e são criadas: a) como instrumento de atuação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinando-se a custear serviços e encargos decorrentes da previdência e assistência social dos respectivos servidores (CF, art. 149, parágrafo único); b) contribuição para planos de previdência propriamente dita, que possibilitará a formação de fundos de aposentadorias e

a assistência social (CF, art. 210 *caput* e §§ 1º e 7º), como o caso do FUNRURAL (Lei nº 5.889, de 08.6.1973); c) PIS-PASEP, destinado a seguro desemprego, auxílio família, seguro contra acidente, abono salarial e desenvolvimento econômico (CF, art. 239); d) contribuição às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (CF, art. 240), no caso: SESI, SENAI, SESC, SENAC; e e) salário-educação (CF, art. 212, § 5º).

Esta última espécie (salário-educação), foi inicialmente prevista no art. 178 da Carta de 1969, instituída pelo Decreto-lei nº 1.422, de 23.10.75 e regulamentada pelo Decreto nº 87.043, de 22.3.82, à época consistindo numa opção da empresa, uma alternativa em relação a determinada obrigação de fazer, daí não possuir característica de tributo face a ausência do pressuposto da compulsoriedade, como condicionado no art. 3º do CTN. No caso era uma “contribuição especial não tributária”, como decidiu o STF no RE 83662-RS, *in* RTJ 83/444.

Por força da Constituição de 1988 - § 5º do art. 212 (redação da EC 14/96) os diplomas antes referidos foram revogados, posto que não recepcionados pelo art. 25, I do ADCT. Hoje, contudo, em razão da Medida Provisória nº 1518, de 19.9.1996 e Lei nº 9.424, de 24.12.1996 essa contribuição passou a integrar a categoria de tributos, pois passaram a Ter natureza obrigatória, a teor do que decidiu o STF no RE 138.284-CE, Relator Min. VELLOSO (RTJ 143/313) e RE 165.939-RS, relatado pelo mesmo Ministro, em sessão do Pleno em 25.5.1996.

Outras, no entanto, tendo por **comando o art. 195** da mesma Constituição, são da competência privativa da União, tendo por escopo o custeio da **seguridade social**, possui regime jurídico tributário especial e são custeadas pela totalidade da população, como sejam, pelos empregadores, incidentes sobre as folhas de salários, o faturamento e o lucro; a cargo dos

trabalhadores e sobre a receita de concursos de prognósticos e sobre as atividades em regime de economia familiar (CF, art. 195, § 8º). Estas espécies de contribuições terão abordagem específica neste trabalho, uma vez que as consideramos como compondo uma sexta espécie de tributo.

As contribuições **interventivas** têm caráter político e direcionam-se ao domínio econômico, causando impacto estrutural ou conjuntural nos fenômenos econômicos. Também estão submetidas ao regime jurídico tributário comum.

Elas ocorrem toda vez que deva a União intervir na economia para viabilizar o seu equilíbrio, como no caso do Fundo da Marinha Mercante, ou mais precisamente o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, que já mereceu dos nossos Pretórios decisões, as quais vão aqui exemplificadas, definindo a sua natureza jurídica interventiva: “*O AFRMM, contribuição de intervenção no domínio econômico, tem como fato gerador o transporte da mercadoria e base de incidência o frete, assim, não é alcançado pelo benefício da isenção estabelecida em acordo internacional*”. (STJ, RE 41.784-8-PR, 1ªT, DJU-I 18.4.94; STJ, RE 40.980-2-PR, 1ªT, DJU-I 04.4.94; STJ, RE, 1ªT, DJU-I 04.10.93; STJ, RE 33.189-8-AL, 1ªT, DJU-I 11.10.93; TFR 1ªR, Ap.MS 92,01,268254-BA, 3ªT, DJU-II 31.5.93; TRF 1ªR, Ap.MS 92.01.15126-8-BA, DJU-II 31.5.93, além da Súmula 553 do STF.

Embora faltem maiores detalhes da matéria, em sede constitucional, não temos dúvida de que os seus contribuintes serão os agentes econômicos da iniciativa privada.

Por outro lado, também vale esclarecer, que essa intervenção pode ocorrer pela exploração estatal direta, monopolizada ou não.

Em suma, tomando a lição de MISABEL ABREU MACHADO DERZI, (atualizadora da obra, antes citada do Professor ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, em sua 7ed. Forense, 1997, p. 596):

- a intervenção há de ser feita por lei;
- o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção no domínio econômico;
- as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário dos lucros etc...⁷.

Por fim, as contribuições **corporativas**, justificadas para possibilitar o custeio de entes públicos (caso da Corporação dos Advogado – OAB e não mais das outras, CREA, CRECI, CRM, CRC, OMB, ABO etc). Estas Entidades de Classe sofreram recentemente um duro golpe através da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998 (DOU de 28.5.98) quando dispôs:

"Art. 58. Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, mediante autorização legislativa.

.....

§ 9º. O disposto neste artigo não se aplica à entidade de que trata a Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994." (Estatuto da Advocacia e da OAB).

Sobre o assunto conhecemos manifestação do Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados, Dr. MANOEL ADAM LACAYO VALENTE, datada de junho deste ano, onde aborda o tema quando ainda Medida Provisória nº 1549-35, de 9.10.97, esclarecendo que a Exposição de Motivos dessa MP propugna pela desvinculação dos conselhos de fiscalização das profissões

liberais da supervisão ministerial a que se refere o art. 26 do Decreto-lei 200/67, eis que até então integravam a Administração Pública Indireta. Àquele tempo, as autarquias corporativas se caracterizavam como autarquias federais, com prerrogativa de utilização do Braço da República, passando agora a serem consideradas como entidades com personalidade jurídica de direito privado e forma federativa, embora continuem desempenhando atividades orientadas pelo regime jurídico de direito público.

Diz, ainda, que agora, na condição de entes de cooperação, em que não se confunde o regime jurídico da pessoa com o regime da atividade, estão fora do gozo da imunidade tributária constitucional do art. 150, V, a e § 3º; a cobrança da sua dívida passiva está fora da proteção do Decreto nº 20.910, de 6.01.1932; a execução dos seus créditos não mais se faz pela Lei nº 6.830/80; não possui mais os privilégios processuais do art. 188, 475, II; suas contribuições são fixadas em Assembléia Geral; a competência para apreciar os seus interesses não é mais da Justiça Federal, mas da Justiça Comum. No entanto, vale ressaltar, que da MP comentada pelo Parecerista, merece reparos em alguns aspectos, mercê da redação nova que lhe imprimiu a nova Lei e por ele não apreciação, quando expressamente dispõe no § 6º. "Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, por constituírem serviço público, gozam de imunidade tributária total em relação aos seus bens, rendas e serviços." Ainda: "§ 8º. Compete à Justiça Federal a apreciação das controvérsias que envolvam os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, quando no exercício dos serviços a eles delegados, conforme disposto no *caput*." Vale dizer, em princípio saem da abrangência da Justiça Federal, exceto nas situações controvertidas pertinentes aos assuntos dos serviços a eles delegados.

A questão é bastante confusa pela redação pouco feliz o que, certamente, enfrentará sérias barreiras e controvérsias na esfera judicial.

Além da OAB também outras pessoas jurídicas de direito privado (como são os sindicatos), instituídos por lei federal no interesse público, embora todas essas Instituições alcancem apenas uma parcela do povo - os integrantes das categorias profissionais ou econômicas, as quais também se submetem ao regime jurídico dos demais tributos. O tema já mereceu pronunciamento do Judiciário - STF, no RE 138.284-CE, em 01/7/92 - Pleno, unânime, quando proclamou a natureza jurídica de contribuições parafiscais de interesse de categorias profissionais e MAS 95.04.194000-1, TRF da 4ª R, em 10.12.96 - determinando que só a lei tem o poder de majoração das contribuições, exceto a OAB por força do seu atual Estatuto. Ainda o MAS 950442932-7-RS, em 13.8.97.

Tais exações são instituídas por delegação da União, tendo, por conseguinte, o caráter parafiscal e visam servir de instrumento de atuação da União, por via indireta, para a execução de programas de interesse das aludidas categorias profissionais ou econômicas.

De uma maneira geral, os encargos das contribuições especiais são suportados pelas pessoas ligadas às atividades dos diversos entes públicos ou das categorias profissionais ou econômicas, bem assim, a arrecadação e aplicação dos recursos resultantes dessas contribuições especiais podem ser realizadas pelos próprios entes públicos, quanto aos seus servidores, ou por entes paralelos (parafiscais), através de delegação da União.

6.5. Natureza Jurídica

No exame das contribuições, de uma maneira geral, há um aspecto que surge, de pronto, merecendo capítulo especial de estudo para deslindar controvérsias - é o que diz respeito à sua natureza jurídica.

A corrente majoritária, nacional e estrangeira, considera as Contribuições como indiscutível espécie de tributo, sob o argumento de que a natureza jurídica de um tributo é encontrada pela análise de seu fato gerador, despiciendas as questões secundárias como motivo e finalidade.

“É inidividável, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de algo só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas àquilo aplicáveis. No caso de que se cuida, a Contribuição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário, e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria conforme veremos adiante.”¹⁷

Realmente, ao dispor sobre as Contribuições (CF, art. 149) ali se faz expressa referência à observância do disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, como, igualmente, ao § 6º do art. 195, todos pertinentes a regras e princípios tributários.

¹⁷ HUGO DE BRITO MACHADO, *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: ed. RT, 1994, p. 51.

Dentro dessa mesma linha estão outros renomados tributaristas, como GERALDO ATALIBA, que ao tratar do assunto, acrescenta: *“A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estados ou Municípios), mas outra pessoa designada pela lei - que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades - em nada altera o regime tributária que deverá persistir sendo observado.”*¹⁸

De forma idêntica, em estudo publicado em obra coletiva, o Professor EDUARDO BOTTALO afirma: *“Temos, em suma, nas contribuições, espécies dotadas de característica própria (vinculação do produto da arrecadação a finalidades pré-determinadas), o que, em certa medida, a peculiariza, sem, entretanto, comprometer a natureza tributária de que inegavelmente se revestem em face do ordenamento jurídico-positivo.”*¹⁹

ANTONIO THEODORO NASCIMENTO²⁰ traz um capítulo inteiro dedicado à questão do caráter tributário das contribuições especiais, oportunidade em que relaciona o suporte da doutrina estrangeira, chegando a proclamar: *“Nenhum autor de prol divergiu quanto a isso”*, passando a enunciar MARIGOT, LAFERRIÈRE & WALINE, LAUFENBURGER, MORSELLI. Contudo, temos reserva a tão enfática declaração, posto que o tema é complexo e ainda não chegou a uma concepção definitiva.

Na doutrina pátria, realmente, a corrente majoritária apoia a natureza tributária da exação, mas possui entendimentos contrários, cuja abordagem jurídica oferecida merecem registro, a teor do Professor JOSÉ DANIEL DINIZ²¹, o qual argumenta e ao mesmo tempo indaga a propósito do conceito de tributo como preconizado no art. 3º do CTN que, segundo alega, estaria a

¹⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: ed. RT, 1990, p. 83.

¹⁹ *Contribuições sociais, Questões Polêmicas*, Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: ed. Dialética, 1995, p. 13.

²⁰ *ob. cit.*, p. 44.

exigir, dentro das características do tributo a necessidade final de obtenção de algum recurso financeiro para o Estado: *“Pois não se pode conceber um tributo que não tenha a finalidade de carrear dinheiro para o Estado.”*

Sob esse enfoque exemplifica o caso do COFINS, cujas receitas vão para a seguridade social, que consoante comenta: *“não constitui tarefa estatal típica”*. Pior que isso seria a contribuição para o FGTS, continua o ilustre Mestre, posto que o recurso pertence a pessoa privada e o salário-família, e as contribuições corporativas ?

Acontece, no entanto, que no estado moderno, onde está consagrada a *“extrafiscalidade”*, o tributo não visa só obter recurso - isso ocorreu no passado ! Hoje, no estado do bem estar ou *“Welfare State”*, está consolidada, também, a adoção de preceitos legais de cunho político, visando a redistribuição de rendas, o equilíbrio econômico e social, o que certamente, ainda que por via indireta, atinge o seu desiderato, tanto quanto se o Estado recebesse os recursos para diretamente aplicar em favor da coletividade.

Não temos dúvida da existência de uma solidariedade entre o Estado e o Contribuinte, um verdadeiro *“Pacto de Cidadania”*, que autoriza e legitima esse tipo de exação fiscal.

Na esteira do Professor DINIZ encontramos também o renomado publicista CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, a quem se atribui a indagação pertinente às expressões do constituinte ao redigir o art. 149: *“Ora, só se estende uma norma a alguém que não esteja de antemão colhido por ela”*. Neste aspecto particular podemos contra-argumentar,

²¹ *A natureza jurídica das Contribuições Parafiscais*, Natal/RN: Rev. do C. de Est. Jur. da Justiça Federal do RN, v.2, n.1, 1995, pp. 177-195.

entendendo, *data venia*, que o constituinte quis, no art. 149, tão-somente reforçar o caráter tributário das contribuições. E o fez aqui porque, inexplicavelmente, não elencou de forma taxativa as contribuições e os empréstimos compulsórios, senão por vias travessas.

Acreditamos que não é por este caminho que se conseguirá retirar a natureza tributária das contribuições, pois trata-se de instituto vetusto, que nunca descurou dessa condição desde o seu berço e não seria agora que perderia tal natureza pelo fato da imprevisão ou imprecisão do legislador.

Quanto ao FGTS, o mais vulnerável de todos os argumentos em comento, a jurisprudência vem proclamando a sua natureza *não tributária*”:

“FGTS. FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO. NATUREZA JURÍDICA NÃO-TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. As contribuições pertinentes ao FGTS não têm, na origem como na finalidade, feição de tributo, mas se definem como de caráter eminentemente social, o que já foi proclamada pela egrégia Suprema Corte do país. Não se podendo defini-las como tributo, às ditas contribuições não se aplicam, no dizente à prescrição, as normas previstas no Código Tributário Nacional (arts. 173 e 174). Recurso provido, por maioria.”(STJ, 1ª Turma. Recurso Especial nº 11.955-0 - SP (91.0012328-5). DJU 1 07.06.93, p. 11.237).

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS. NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO TRINTENÁRIA. As contribuições para o FGTS, malgrado enfeixarem liame de aproximação com os tributos, a estes não se equiparam,

malgrado enfeixarem liame de aproximação com os tributos, a estes não se equiparam, por definição constitucional, não se lhes aplicando, para os efeitos da fixação do prazo consignado no art. 174 do Código Tributário Nacional. A prescrição da ação de cobrança das contribuições para o fundo de garantia por tempo de serviço é trintenária, consoante entendimento predominante na jurisprudência dos tribunais. Recurso provido. Decisão por maioria de votos.” (STJ, 1ª Turma. Recurso Especial nº 27.382-5 - SP (92.0023486-0). DJU 1 29.03.93, p. 5.231.

Em que pese essa posição do Superior Tribunal de Justiça, adotada por maioria, insistimos em continuar a esposar a natureza tributária da contribuição para o FGTS, utilizando argumentos de renomados juristas, em particular, do pranteado RUBENS GOMES DE SOUSA²², segundo o qual os tributos podem ser “não vinculados” ou “vinculados” em função da natureza do seu fato gerador. No primeiro caso temos uma situação jurídica ocorrida (fato gerador) que independe de qualquer atividade estatal específica em relação aos contribuintes, como acontece no caso dos impostos (CTN, art. 16). Já os tributos “vinculados”, quando o fato gerador corresponda a uma atividade específica, a qual pode ser diretamente relativa ao contribuinte (exercício do poder de polícia, prestação ou disponibilidade de um serviço); como no caso das taxas (CTN, art. 77) ou, ainda, quando indiretamente essa atividade esteja vinculada ao contribuinte; hipótese das contribuições de uma maneira geral (CTN, arts. 81 e 217).²³

O mesmo renomado tributarista enfatiza o caráter unitário do tributo, apesar da conceituação genérica imposta pelo art. 3º do CTN, comentando, na obra referida no rodapé: *“Qualificando como ‘contribuições’ as exações que enumerou - ao lado da ‘contribuição de*

²² *Natureza Tributária da Contribuição do FGTS*, Rio de Janeiro: RDA nº 112, 1973 pp. 27-49.

²³ O art. 217 do CTN foi acrescentado pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.66 e nele consta a determinação da exigibilidade: a) da contribuição sindical; b) das quotas de previdência; c) das contribuições para o Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural”; d) da

melhoria', já referida no art. 19 da Emenda Constitucional nº 18/65 - o Decreto-lei nº 27/66 reconheceu expressamente o caráter genérico da figura tributária da contribuição, à semelhança do que já era reconhecido quanto às figuras tributárias do imposto e da taxa. De resto, neste particular o Decreto-lei nº 27/66 apenas antecipou-se à própria Constituição, que viria depois atribuir à União competência para 'instituir contribuições...tendo em vista a intervenção do domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais'. (CF/1969, art. 21 § 2º n.º I)." Mais adiante, continua: "Pelo exposto, pode-se encerrar este capítulo concluindo que a contribuição é um gênero de tributos suscetível de subdivisão em várias espécies. E isto em face do que dispõem (genericamente) a Constituição Federal no art. 21 §2º, I e (especificamente) a mesma Constituição Federal nos art. 163 § único, 165 nº XVI e 166 § 1º e o CTN no art. 217 n.ºs. I a V." para, particularmente no caso do FGTS dizer que é um tributo cobrado de uns em benefício direto de outros, e complementar: "*A figura da 'contribuição' é, portanto, a que lhe convém e que, nos termos do art. 21 § 2º n.º I da Constituição Federal de 1969, lhe confere caráter tributário. Aliás, o que em definitivo confirma esta configuração é o fato de que a relação jurídica se estabelece exclusivamente entre o empregador como contribuinte (sujeito passivo) e o poder público como sujeito ativo, através dos órgãos a que este delegou a administração do FGTS.*"

Vale lembrar, que as disposições aqui referidas, possuem outras tantas equivalentes na Constituição Federal de 1988, por exemplo: (art. 21 § 2º, I da CF/69 com o art. 149 da CF/88; art. 163 § único e art. 165, XVI da CF/69 com os arts. 194 e 195 da CF/88).

No entanto, para reforçar o nosso entendimento em prol da natureza tributária do FGTS, como de outras contribuições já comentadas e a comentar ainda, nos permitimo9s a

transcrever breve trecho de artigo de HELENILSON CUNHA PONTES, in RDDT nº 21, p. 55:
“A contribuição do salário-educação, após a Constituição Federal de 1988, conforme classificação construída pelo Min. Carlos Velloso, eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, é espécie tributária que reveste a natureza de contribuição parafiscal social geral, tal como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e as contribuições para o SESI e SENAC.”(RTJ 143/319).

Em relação à COFINS – contribuição social para financiamento da seguridade social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991 e outra exação referida pelo tributarista da corrente contrária à sua natureza tributária, encontramos, igualmente, alento em estudos do Professor HUGO DE BRITO MACHADO²⁴, quando afirma que o FINSOCIAL, instituído pelo Decreto-lei nº 1940, de 25.5.82 e posteriormente alterado pela Lei nº 7.738/89, foi reconhecido pelo STF como imposto instituído no exercício da competência residual (Contribuições Previdenciárias ..., antes invocada, p. 93 (rodapé), enquanto que a COFINS tem natureza jurídica específica de contribuição de seguridade social. Contudo, após a Constituição de 1988, a situação ficou definida - o FINSOCIAL é contribuição para a seguridade social (art. 195, I) incidente sobre o faturamento das empresas, com o reforço do art. 56 do ADCT, da mesma fomr que a COFINS.

Este assunto será reforçado quando da apreciação do item sobre as “contribuições sociais”, que guardam a mesma natureza destas até aqui estudadas, quando apontaremos outras abalizadas opiniões e até mesmo novas decisões judiciais.

6.6. As contribuições sociais

6.6.1. Considerações gerais

Em nosso entender, as chamadas **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS** representam uma inovação da Constituição Federal de 1988 ao dispor no seu art. 195 que “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 - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II - dos trabalhadores;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

Veja-se, desde logo, que a ordem legal advém do título VIII - Da **ORDEM SOCIAL** e não da parte pertinente ao Sistema Tributário, dando, desde logo, uma conotação diferente das contribuições especiais, dentro da parafiscalidade, para alcançar a universalidade da cobertura e do atendimento (CF, art. 194, par. único, inciso I), enfeixadas na expressão **SEGURIDADE SOCIAL**, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social ampla, isto é, de todos.

Contudo, a sua conformação tributária esta ligada ao art. 149 da Carta Magna, que encampa as duas espécies de contribuições; a) as **sociais**, de que cuida o art. 195 e b) de **intervenção no domínio econômico; de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de previdência e assistência social dos servidores públicos**, estas últimas catalogadas como

²⁴ *Compensação da COFINS com o FINSOCIAL pago indevidamente*. ADV (COAD), fev. 1996, pp. 18-21.

PARAFISCAIS pelo alcance limitado que oferece a apenas certos grupos de pessoas que com elas têm pertinência ou ligação, assunto já abordado em item anterior.

Aqui só nos interessa tratar das contribuições sociais de caráter universal que, no entanto, não perdem algumas das características que já pertencem às outras categorias, como em ser tributo vinculado, cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e específica referida ao obrigado, com afetação das receitas arrecadadas para o custeio da saúde, previdência e assistência social ampla, embora possuam características singulares, como veremos mais adiante.

Já vimos que FINSOCIAL e COFINS têm o mesmo fundamento e finalidade, guardam a mesma identidade, e mantêm natureza jurídica específica idêntica, permitindo a compensação, de conformidade com o art. 66, da Lei nº 8.383/91, que a autoriza *quanto aos valores de tributos futuros, ainda não lançados* e, por isso, sem as qualidades de liquidez e certeza, compensação essa resultante de pagamento indevido de tributo.

Por sua vez, a CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira tem efetivamente natureza de contribuição social (e não de imposto como alguns pretendem), com índole tributária, afetada, vinculada a uma atividade determinada - o que não seria possível se fosse imposto - introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela EC nº 12, de 15.8.1996, incluindo o art. 74 no ADCT, com regulamentação dada pela Lei nº 9.311, de 24.10.1996, incidente sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira, inclusive sobre o ouro, ainda que definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, teve a sua constitucionalidade declarada em liminar na ADIN nº 1497-8-DF, quanto à EC 12/96, destinada ao custeio da saúde pública (Fundo Nacional de Saúde para financiamento das ações e serviços de saúde), hoje em estado de penúria.

Inobstante isso, vem insistindo a doutrina pela declaração da inconstitucionalidade da Lei nº 9.311/96: porque editada por lei ordinária, quando exigível lei complementar (art. 195, § 4º c.c. art. 154, I, da CF); também porque para quebra do sigilo bancário há exigência da mesma modalidade de norma legislativa; o art. 11, § 2º da lei referida viola o princípio constitucional da proteção à privacidade do indivíduo (art. 5º, X e XII); e, afinal, somente o Poder Judiciário (art. 5º, XII, CF) pode determinar tais quebras.

O assunto está ainda por ser definido, embora não se descarte, até o momento, que a CPMF seja efetivamente uma contribuição social destinada à seguridade social.

Vale registrar, que essa espécie de contribuição já era reclamada nos diversos Congressos e Simpósios nacionais e internacionais, ao ponto de ter recebido consagração no XXXVIII Congresso Internacional de Direito Financeiro e Fiscal, realizado em Buenos Aires em 1994 no qual, em trabalhos exaustivo, JORGE MACÓN e ENRIQUE J. REIG²⁵, representantes da Argentina, assim se expressaram: *“Em la última mitad de los años 70 y en lo que va de la década de los años 80 los problemas de seguridad social han ganado un lugar en la literatura especializada y - lo que és más importante - en la consideración pública en general, en parte por la importancia de su rol en una sociedad equilibrada y en parte por su magnitud como variable económica.”* Mais adiante vaticinam, concordando com trabalho de ANDRE van BUGGENHOUT, apresentado no Congresso de Turim, em 1969: *“cree posible afirmar que ‘este fenómeno constituirá sin duda alguna uno de los hechos más importantes del siglo XX;”* (p. 14).

6.6.2. Conceito:

As contribuições sociais, no dizer dos doutrinadores, assumem a feição, ora de imposto, ora de taxa e as confundem com as contribuições parafiscais, ou de previdência²⁶, embora não discrepem quanto ao seu caráter tributário.

Em nosso ver, o fato da afetação dessa espécie de tributo, direcionada para a finalidade social, impossibilita a sua conformação ao imposto, como também à taxa, pois não guarda equivalência entre o que se paga com o benefício que se recebe.

Assim, a vinculação da finalidade do tributo, lhe confere identidade própria, embora, aqui e ali possa assimilar algumas características de imposto, como no caso da sua exigência à comunidade em geral.

Por esse prisma, podemos aceitar o conceito que a considera com espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, como o observa o Professor HUGO na sua obra abaixo referida (nota de rodapé 42): *"Não obstante o art. 4º do CTN afirmar a irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação, para a determinação da natureza jurídica específica do tributo, por força do vigente regramento constitucional as contribuições sociais caracterizam-se como espécie, distinguindo-se dos demais tributos, precisamente em razão da finalidade com a qual são instituídas, que implica vinculação do produto da arrecadação respectiva."*

²⁶ *Cahiers de droit fiscal International*, vol. LXIXb, Buenos Aires: ed IFA, 1984.

²⁹ HUGO DE BRITO MACHADO. *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: ed. RT, 1994, pp. 49 e 55.

Por conseguinte, as contribuições sociais do art. 195 da Constituição Federal, que melhor se denominariam **contribuições de seguridade social**, constituem espécie singular de tributo, podendo ser conceituada como: *“ prestações compulsórias, instituídas por lei e, quanto a criação de outras fontes de custeio, por lei complementar, cobradas da totalidade da sociedade e dos entes públicos da República visando o custeio da seguridade social pública básica, assim entendido, o conjunto de ações destinadas a assegurar a todos, os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, sob a tutela da União, guardado o caráter democrático e descentralizado de gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial, de trabalhadores, empresários e aposentados.”*²⁷

6.6.3. Características diferenciais

Embora as contribuições sociais para a seguridade social guardem, em número expressivo, os mesmos elementos das contribuições especiais - assunto já desenvolvido neste trabalho - outros há, no entanto, que as singularizam como espécie de tributo, a saber:

a) competência exclusiva da União, assim definido pelo legislador constituinte, o que deve ser compreendido dentro do sistema rígido em nossa Carta Magna adotado;

b) instituição através de lei no que pertine às fontes de custeio expressamente referidas no art. 195, incisos I, II e III e, quanto a outras fontes de custeio, através de lei complementar. Neste particular aspecto a doutrina oferece interpretações divergentes: 1. IVES GANDRA entende que *“todas as contribuições sociais dependem de lei complementar”*; 2. SACHA CALMON, somente admite a lei complementar para *“as contribuições previdenciárias novas para serem instituídas*

²⁷ (ver Lei nº 8.213, de 24.7.91 - dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência Social e cria o CNPS - Conselho Nacional de Previdência Social).

pela fórmula da competência residual"; 3. MISABEL DERZI declara que a Constituição só exige lei complementar para a criação de outras fontes de custeio; 4. GILBERTO DE ULHOA CANTO ensina que a remissão feita ao art. 146, apenas reforça a natureza tributária das contribuições, cuja adoção de lei complementar se exige no tocante ao estabelecimento de normas gerais de direito tributário. Conclui dizendo: *"A restrição só se aplica, como foi dito, às contribuições novas, que são as mencionadas nos incisos I, II e III do art. 195"*; 5. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, de onde colhemos essas informações, tem como argumento o fato de não se exigir lei complementar para a instituição dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo pois da mesma forma para as contribuições, exceto naqueles casos em que expressamente exige lei complementar, como no caso dos empréstimos compulsórios, do imposto sobre grandes fortunas e dos impostos e contribuições sociais que forem instituídas em decorrência da competência residual da União (CF, arts. 154, I e 195, § 4º). Ficamos com esta posição, que coincide com o que decidiu o STF no RE-SP 146733-9 - Rel. Min. MOREIRA ALVES - Plenária de 29.6.920);

c) obedecem o mesmo regime dos impostos residuais quanto à instituição de outras fontes de recursos destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social;

d) atendimento à universalidade da população;

e) são exceções ao princípio da anterioridade, recebendo o tratamento especial do art. 195, § 6º, da Constituição Federal (noventena);

f) encargo e cobertura integral da sociedade e de recursos provenientes dos orçamentos específicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (critério misto), além da participação dos empregadores e dos trabalhadores, buscando o equilíbrio entre os fatores trabalho e capital e da receita de concursos de prognósticos ;

g) o produto arrecadado está afetado em favor da seguridade social, obedecendo aos princípios da universalidade, distributividade e equidade;

h) administração autônoma, democrática e descentralizada dos órgãos de seguridade social (administração integrada), com amplas possibilidades de um resultado promissor, quanto à lisura do emprego das receitas obtidas;

6.6.4. Natureza jurídica das contribuições sociais

Recepcionando os mesmos argumentos desenvolvidos no item 5 desta dissertação (natureza jurídica das contribuições parafiscais), trazemos mais algumas considerações, que reforçam a feição tributária das contribuições sociais, em sentido genérico.

Em verdade, os autores sempre concluem pela natureza tributária das contribuições, embora verberem quanto as dificuldades que a expressão apresenta, dando azo a interpretações diferentes.

Em monografia recentemente publicada, SUSY GOMES HOFFMANN²⁸, concluiu que *“a contribuição, como espécie tributária, existe no sistema positivo brasileiro porque há essa determinação na Constituição Federal”*.

Desta forma, representando a opinião majoritária, trazemos, como paradigma a opinião de JOSÉ EDUARDO DE MELO²⁹, segundo o qual: *“A simples denominação normativa conferida aos tributos (impostos, taxas e contribuição de Melhoria - art. 145, I, II e III da CF), não constitui elemento fundamental para limitar e moldar o tipo tributário, que deve ser haurido consoante sua essência contida nos próprios lindes constitucionais. Tanto as contribuições previstas no art. 149 (intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais*

²⁸ *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: ed. Copola, 1996, p. 50.

²⁹ *Contribuições Sociais - Questões Polêmicas*, Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, São Paulo, ed. Dialética, 1995, p. 44.

ou econômicas), como as contribuições elencadas no art. 195, revelam nítida natureza tributária, em razão de guardarem identidade com as espécies referidas no art. 145.” (grifamos)

Esse mesmo autor, em sua obra citada, pp. 45-46, informa decisão do Excelso Pretório, suficientemente elucidativa do atual pensar do Judiciário sobre a “*contribuição social sobre o lucro*”, que é uma apenas das espécies concretizadas da contribuição de seguridade social, tudo na forma exposta pelo seu relator, *in verbis*: “*Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor.*”

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De fato, a par das três modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico ...” (RE nº 146733-9 - Pleno, Relator Ministro MOREIRA ALVES, j. 29.6.92). (grifamos)

Pondo foros definitivos ao assunto, ainda do autor invocado, colhemos o comentário de que o fato da nomenclatura usada pelo legislador na EC nº 03, de 17 de março de 1993, quando no seu § 6º do art. 150 faz alusão a “tributo ou contribuição”, não significa que esta última perdeu a natureza tributária.

A propósito, comenta AIRES BARRETO³⁰: *“...como as palavras utilizadas pelo legislador não observam o rigor científico, sua significação não pode ser tomada por sua singela literalidade, mas há de ser confirmada pelos sistema constitucional.”* Isso, aliás ocorreu, quando o legislador trocou a expressão “imunidade” por “isenção”, quando redigiu o § 7º do mesmo artigo 195 da Constituição Federal.

³⁰ Idem, p. 47.

7. OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

SUMÁRIO: 7.1. Considerações gerais. 7.2. Origem. 7.3. Conceito. 7.4. Natureza jurídica. 7.5. Elementos característicos.

7.1. Considerações gerais

O empréstimo compulsório representa uma espécie de exação fiscal, de natureza eventual, posto que somente criado em virtude de circunstâncias anômalas da economia nacional, onde emergem necessidades imprevistas e a inexistência de recursos regulares e, ainda, haja dificuldade ou inconveniência para a utilização do crédito público.

A sua conceituação e natureza jurídica continuam até hoje questionadas, a partir da terminologia imprópria adotada, pois o empréstimo é uma manifestação contratual, por excelência. No entanto, acrescendo-se da adjetivação "compulsória", transforma-se numa espécie híbrida merecedora de profunda análise.

7.2. Origem

Segundo MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO¹, "*O empréstimo compulsório é uma invenção financeira medieval que parece remontar a mais de oito séculos*".

¹ *A Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório no Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995, p.13.

² ALIOMAR BALEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ed. atualizada por MISABEL M. DERZI, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 665-666.

Não é difícil de avaliar a sua adoção no período feudal, face aos exageros e coação dos Senhores feudais, assim continuando quando do retorno ao centralismo governamental, de cunho absolutista.

Na Europa - Inglaterra, França e Itália o adotaram, sempre sob o império da força, com *nomen juris* variados, tais como “impositions”, “benevolências”, “empréstimos patrióticos”, “empréstimos forçados” etc.

Caracterizado, também, como técnica fiscal das nações de crédito avariado em épocas de crises², foi estigmatizado nos Estados Unidos, o que motivou repercussão no Brasil. Nem assim deixou de ser utilizado, como meio de prevenir desequilíbrio na economia e evitar descontrole de inflação.

Historicamente, suas raízes teriam surgido no Brasil com o Decreto nº 19.482, de 12 de dezembro de 1930, quando instituído um imposto de emergência sobre os ganhos dos funcionários da União³. Posteriormente, com a eclosão do 2º Conflito Mundial, foi novamente utilizado, como meio de esterilizar o poder aquisitivo, minimizando os efeitos da inflação decorrente, constituindo-se em reserva forçada para o futuro, isto é, para restituição na oportunidade da cessação do estado de beligerância, então seguindo a orientação Keynesiana: “How to pay for the war”.

Dentro dessa linha registra-se a edição do Decreto-lei nº 4.789, de 05 de outubro de 1942 tornando obrigatória a subscrição das Obrigações de Guerra (adicional ao Imposto de Renda)⁴

² MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, ob. cit. pp. 20 a 59. Inúmeros outros autores, contudo, afirmam que nunca foram tentados no Brasil até o II Conflito Mundial e indicam 1951 como época do surgimento dos primeiros empréstimos compulsórios.

⁴ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio de Direito Tributário*, v.1, 4ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 450.

Em seguida foi dada opção entre a tributação dobrada sobre lucros excessivos ou extraordinários a título de empréstimo compulsório ou a aquisição de “certificados de equipamentos” ou de “depósitos de garantia”, conforme os Decretos nºs 6.224 e 6.225, ambos de 24 de janeiro de 1944, com sucessivas alterações durante o correr desse ano, cuja restituição veio a acontecer com o advento da paz.

Essas incursões na seara dos empréstimos compulsórios foram repetidas inúmeras vezes, com largo uso também pelos Estados, embora oficialmente não tivesse o seu real *nomen juris*, por falta de previsão constitucional, o que somente veio a acontecer com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, nos seguintes termos:

“Art. 4º. Somente a União, em casos excepcionais, definidos em lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório.”

Abrigando a nova ordem jurídica, foi editada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1965, denominada de Código Tributário Nacional, que tratou a matéria da forma que se segue:

“Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.”

Com o movimento militar de 1964, introduziu-se nova ordem constitucional no

País, tendo sido editada a Carta de 24 de janeiro de 1967 que, sobre este tributo dispôs:

"Art. 19. Omissis

.....

§ 4º. Somente a União, nos caos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir Empréstimos Compulsórios."

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, deu redação dupla e dubia ao

tributo em comento:

"Art. 18. Omissis

.....

§ 3º. Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório."

e

"Art. 21. Omissis

.....

§ 2º. A União pode instituir:

.....

II - empréstimos compulsórios nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de Direito Tributário."

Essa dicotomia levou o grande Mestre pernambucano SOUTO MAIOR BORGES⁵ a verificar a existência de dois tipos de empréstimos - um com a natureza de tributo (CF/69, art. 21, § 2º) e o outro não (CF/69, art. 18, § 3º).

Apesar desse entendimento haver sido repelido pelo STF, quando apreciou a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.047/83 (reproduzida no título 4 deste trabalho), hoje verificamos que tinha razão o eminente jurista nordestino, haja vista os termos da Constituição de 1988, vigente:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

Dentro da ordem constitucional, apenas no caso do inciso II é exigível a obediência da anterioridade, pois a excepcionalidade da situação descrita no inciso I jamais comportaria tal exigência. Ambos no entanto, não dispensam o princípio da legalidade.

⁵ *apud* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (artigo) no *Curso de Direito Tributário*, v.2, 4ed., Belém: CEJUP, 1995, p. 99.

Por último, há que se destacar a vinculação do produto de sua arrecadação à despesa que lhes deu fundamento de vida (CF, art. 148, par. un.). Eventual desvirtuamento o tornará inconstitucional.

7.3. Conceito

O empréstimo compulsório vem alinhado no final do elenco dos tributos admitidos em nosso Sistema Tributário vigente como prestação pecuniária restituível exigida, com exclusividade pela União ao particular, mediante lei complementar, quando situações anômalas por esta definidas, exijam despesas extraordinárias ou não regularmente previstas, que desde logo prescreverá o prazo e a forma de resgate, tendo merecido da doutrina mais moderna, o seguinte conceito: *“Empréstimo compulsório é a quantia, em dinheiro, que o Estado requisita do particular, provisoriamente, para o atendimento de despesas extraordinárias, em caso de ocorrência de evento considerado relevante para o interesse nacional.”*⁶

7.4. A natureza jurídica

Sendo a disposição antes transcrita integrante do Capítulo “Do Sistema Tributário”, em princípio, faz cair por terra as discussões até então existentes quanto à sua natureza jurídica, firmando-se, por conseguinte, o seu caráter de tributo. O fato de ser restituível não descaracteriza a sua qualidade, porque, de alguma forma, todos os demais o são, embora este seja em moeda corrente, pois em dinheiro foi exigido e na mesma expressão real de compra, isto é, com correção

⁶ JOSÉ CRETILLA JÚNIOR. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. Rio de Janeiro: ed. Forense Universitária, 1993, p.75.

monetária, deve ser restituído. Essa é a diretriz o CTN, em seu art. 4º, como mais adiante reiteramos.

No entanto, é relevante anotar as concepções divergentes, como a do Professor A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO ⁷, que apresenta três posições sobre o assunto: a) o empréstimo compulsório não é imposto, mas espécie de empréstimo público *forçado* (A.D.GIANNINI); b) o empréstimo compulsório não é empréstimo público e nem imposto, porém uma requisição temporária de capital (GIULIANI FONROUGE, JÉZE e DELBEZ); c) a natureza jurídica do empréstimo compulsório é a de um imposto (ALIOMAR BALEEIRO e LOUIS TROTABAS, ou a de adicional de imposto, como ensina SACHA CALMON NAVARRO COELHO). Contudo, há, ainda, aqueles que pretendem dar a essa espécie de exação a conotação privatista, tomando-o como contrato de adesão, contrato coletivo, mútuo de direito público, depósito de direito público ou, uma posição mista quando a devolução não acontecer pelo valor integral: imposto-empréstimo, como querem GRIZZIOTTI⁸, DUVERGER e LAUFENBURGER, caracterizando-se numa figura híbrida. Uma posição singular nos é oferecida pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO, citado por BERNARDO RIBEIRO na sua obra referida na nota de rodapé (4), p. 453, segundo o qual, *“se o destino legal do produto da arrecadação de um tributo é irrelevante para a sua caracterização específica, e se o valor que o Estado recebe como empréstimo não se integra em seu patrimônio, o empréstimo compulsório não é tributo”*.

A grande maioria, entretanto, sob o comando dos mais ilustres tributaristas de além mar e pátrios, convergem para a teoria da índole tributária, seja como espécie autônoma ou como

⁷ *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*, 2ed., São Paulo: Bibl.Freitas Bastos, 1973, p. 288. No mesmo sentido registra MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS, *Direito Tributário*, 4ed., Rio de Janeiro: FGV, 1970, pp. 48 a 51.

⁸ *apud* HAMILTON DIAS DE SOUZA, *Inconstitucionalidade do Empréstimo Compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2047/83*, São Paulo, *Resenha Tributária*, 1983, p.529. Também: SACHA CALMON N. COELHO, *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1990, pp. 148 e 151. LUIZ EMIGDYO F. DA ROSA JR., *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 10ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.389.

imposto, como querem ALIOMAR BALEEIRO, RUBENS GOMES DE SOUSA, PAULO DE BARROS CARVALHO, AMILCAR FALCÃO, PONTES DE MIRANDA, ALCIDES JORGE COSTA, LUIZ GALLOTTI, JOÃO MANGABEIRA e vários outros, dentre os quais ALFREDO BECKER⁹, que considera essa exação como um dever de prestação pecuniária, não voluntariamente desejada, mas imposta pelo Estado a determinadas pessoas que realizam determinados fatos ou que se encontram em determinado estado de fato.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL adotou o entendimento de tratar-se de um empréstimo forçado, conforme consagrou na SÚMULA 418: "*O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência da prévia autorização orçamentária.*" (originada do julgamento do MS nº 11.252 - Paraná, relativo a um empréstimo criado por aquele Estado - Lei nº 4.529, de 12-01-62).

Tal entendimento não deve impressionar pelo fato de que proferida sob a égide da Constituição de 1946, quando a exação não tinha ainda respaldo no ordenamento jurídico-tributário, situação que foi substancialmente alterada a partir da EC 18/65, como antes esclarecido. Tanto isso é verdade, que o mesmo Excelso Pretório, ao apreciar nova exação da mesma espécie, proclamou:

"Empréstimo compulsório - DL 2.047, de 20-7-83. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional, nº 1/69). Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional do art. 18, § 3º, da C.F., do empréstimo compulsório especial, do art. 21, § 2º, II, da mesma Constituição Federal. Os casos serão sempre os da Lei Complementar (CTN,

⁹ ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 357.

art. 15) ou outra regularmente votada (art. 50, da C.F.). O empréstimo compulsório sujeita-se às imposições da legalidade e igualdade, mas, por sua natureza, não à anterioridade, nos termos do art. 153, § 29, in fine, da Constituição Federal (demais casos previstos na Constituição). ... Recurso extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do DL 2.047, de 20/7/83."

Dando continuidade à defesa da natureza tributária da exação em comento, temos que a simples expressão "compulsório" oferece a idéia de força, coatividade, coincidindo com os elementos que nos levam ao art. 3º do CTN, considerado no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO,¹⁰ *'como expressão eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por "tributo", de nada importando o plus representado pela necessidade de restituição, insita ao conceito de "empréstimo", porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º)'*.

No empréstimo compulsório, por conseguinte, não há acordo de vontades e, conseqüentemente, nenhum tipo de contrato. Unilateralmente o Estado exige o seu pagamento, sob promessa de devolução. Entretanto, é possível admitir, como o faz BALEEIRO¹¹: *'Há a distinguir duas hipóteses: a) o Estado, pura e simplesmente decreta que quem estiver em certas condições características dum fato gerador de imposto é obrigado a entregar-lhe tal soma, que será restituída ao cabo de tantos anos com juros ou sem eles; ou b) o Estado acena ao contribuinte com a possibilidade de isentar-se de certo imposto se lhe emprestar quantia maior - o dobro por exemplo.'*

¹⁰ *Curso de Direito Tributário*, 4ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 27.

CTN - art. 4º. "A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto de sua arrecadação."

O Poder Judiciário, através de muitas outras decisões deu a definitiva orientação do caráter tributário dos empréstimos compulsórios, como no caso do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, quando julgou o MS 90.03.32177-9 - São Paulo, decisão unânime de 04 de abril de 1991:

"Constitucional tributário. Bloqueio de cruzados novos. Empréstimo compulsório. Inconstitucionalidade dos arts. 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 8.024/90, oriunda da Medida Provisória nº 168/90.", onde o Relator, Juiz AMÉRICO LACOMBE, assim se pronuncia: *"Hoje, não há mais sentido dizer que empréstimo compulsório não é tributo. A Constituição o submete ao regime jurídico tributário, inclusive, em uma das hipóteses, ao princípio da anterioridade. O empréstimo compulsório pode, de conseguinte, ser definido como um tributo com cláusula de restituição."*

Outras decisões:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA (ECE). LEI COMPLEMENTAR Nº 13, DE 11.10.72. TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE." (TRF 1ªR, Ap.Civ. nº 93.01.28878-8-MG, 3ª Turma, DJU II 29.10.93). *Idem* STJ, 1ª Turma, Rec. Esp. Nº 9.857-0-PR, DJU I 04.10.93, *Idem* STJ, 2ª Turma, Rec. Esp. Nº 19.881-0 - PR, DJU I 13.09.93, *idem* STJ, 3ª Turma, Ap. Civ. Nº 93.01.30941-6, DJU II 22.11.93.

.....

Sobre combustíveis: "TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO-LEI Nº 2.288, DE 23.07.86, ART. 10. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DIREITO À RESTITUIÇÃO. MÉDIA DE CONSUMO."

¹¹ *Direito Tributário Brasileiro*, 10ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 112.

DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO."(STJ, 2ª Turma, Rec. Esp. Nº 44.221-4 -PR, DJU I 23.05.94).

Sobre aquisição de veículos: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. INCIDÊNCIA NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. DECRETO-LEI Nº 2.288/86, INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DO INDÉBITO." (STJ, 2ª Turma, Rec. Extraord. Nº 162.383-7, DJU I 25.03.93).

Sobre viagens: "TRIBUTÁRIO. O ENCARGO FINANCEIRO CRIADO PELA LEI Nº 4.131/62 ART. 29, E REGULADO PELA RESOLUÇÃO Nº 1.154/86, DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. JUROS MORATÓRIOS. VERBA HONORÁRIA."(TRF 1ªR, 3ª Turma. Remessa "ex-officio" nº 93.01.22742-8 - MG, DJU II 06.09.93).

7.5. Elementos característicos

Tomando por base o regramento constitucional vigente, podemos definir como elementos essenciais, característicos dos empréstimos compulsórios:

a) estão dentro da competência exclusiva da União (por indicação expressa do texto constitucional, conforme o *caput* do art. 148);

b) sua instituição exige a utilização da espécie legislativa *lei complementar específica*, com o rigor que lhe é próprio (medida provisória não é instrumento idôneo para indicar procedimento legislativo que vise dispor sobre matéria reservada à lei complementar, como já decidiu o Poder Judiciário TRF 3ªR, no acórdão decorrente do MS nº 90.03.32177-9-SP, unânime, em 04.4.91, Relator o Juiz Américo Masset Lacombe, já referido no título anterior deste trabalho);

c) possuem natureza tributária, se lhes aplicando as limitações constitucionais ao poder de tributar correspondentes (C.F., arts. 150 a 152), exceto quanto ao caso do inciso I do art. 148 da

C.F., o da *anterioridade*, face as circunstâncias em que exigidos - despesas extraordinárias (entendendo-se como tais aquelas absolutamente necessárias, para as quais inexistam fundos públicos regulares ou de reservas de contingências) decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Sobre isso fizemos suficiente exposição, com excertos jurisprudências, o que agora reforçamos com mais o seguinte: 'os empréstimos compulsórios dos incisos I e II do art. 148 da CF/88, são de natureza tributária, não se lhe aplicando, quanto ao inciso I, o principio da anterioridade.' (proposição aprovada no 1º Congresso Nacional de Estados Tributários)';

d) na hipótese do inciso II, do mesmo artigo, há que se resguardar o seu caráter de *urgência* e de *relevante interesse nacional*, assim dispostos com efeito *numerus clausus* para caso de investimento público, para o qual não haja dotação regular;

e) a aplicação dos recursos deles obtidos se fará de maneira afetada, isto é, vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição (deram causa e legitimidade), circunstância esta que, em nosso pensar, os torna espécie tributária singular, diferente do imposto, que tem como características particulares a não vinculação e a não afetação;

f) a lei que os instituir deverá definir claramente suas finalidades, prazos e condições da devolução do dinheiro, enfim, trará a precisa definição das hipóteses em todas as suas feições - material, pessoal, temporal, espacial e quantitativa;

g) nos parece haver inconsistência na indicação de que os empréstimos compulsórios não constituem *receitas*, por não acrescerem riqueza nova ao patrimônio público e sim *ingressos*, que são entradas comprometidas, eis que restituíveis. Tais premissas não prosperam, a uma, porque todos os tributos, de alguma maneira são restituíveis em serviços, benefícios etc. e apenas nos empréstimos compulsórios, excepcionalmente, o são em pecúnia; a duas porque constituem uma espécie muito especial de receita tributária, para atender situações anômalas ou de extrema necessidade pública, para cujo atendimento o Estado momentaneamente não possui disponibilidade de recursos.

8. SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

SUMÁRIO: 8.1. Considerações iniciais. 8.2. Noção de Sistema. 8.3. Os Sistemas adotados no Brasil. 8.4. Perspectiva para nova reforma.

8.1. Considerações Iniciais

A partir a estruturação do Estado de Direito, a atividade financeira, no que pertine à obtenção de receitas, passou a ser regulada através de um sistema, notadamente as receitas de natureza tributária.

Face a isso, a questão deve ser posta a nível normativo, em alguns casos, como no Brasil, através da própria Constituição.

8.2. Noção de sistema

Na literatura especializada encontramos a compreensão de sistema como “o conjunto ordenado de elementos seguindo uma perspectiva unitária”¹². No campo tributário, podemos apenas considerar que os elementos preconizados no conceito clássico, correspondam ao conjunto ordenado de normas disciplinadoras da matéria tributária.

Trazendo o assunto para o caso do Brasil, temos que essa normatização tributária está posta a nível constitucional, dentro da configuração rígida da Carta Magna em

sentido geral, porque declinadas as competências de cada Ente Federativo, específicas ou comuns, vedada a delegação dessa competência.

8.3. Os Sistemas adotados no Brasil

Podemos afirmar, que até 1965, não possuíamos verdadeiramente um sistema, mas um aglomerado de normas, copiadas e repetidas empiricamente em forma de *sistemas históricos*, sem a estruturação científica ditada pelas peculiaridades do Estado Brasileiro e os paradigmas apontados pela experiência internacional, a exigir permanentes revisões diante das crises periódicas, enfim, sem um plano prévio de sistematização.

Inobstante este pensar, encontramos lições dos mestres, como RUBENS GOMES DE SOUSA¹³, que admite ter o Brasil conhecido um sistema tributário a partir do Império. Antes disso (1500 a 1808) esteve vinculado a um regime administrativo e econômico oriundo de Portugal.

Com a independência em 1822, o novo Império foi dividido em Províncias, que não tinham autonomia política nem rendas próprias, consoante a **Constituição de 1824**, provocando movimentos que resultaram na reforma da Constituição através de Ato Adicional de 1834, conferindo autonomia política e financeira às Províncias.

Nessa primeira mudança de paradigma, o “sistema” passou de unitário a federativo, forçando as primeiras preocupações de natureza tributária para uma discriminação de rendas.

¹³ TERAN, *filosofia del derecho*, apud GERALDO ATALIBA, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: ed. RT, 1968 p.8

Com a República, em 1889, as Províncias foram transformadas em Estados, mas a **Constituição de 1891** dela conseqüente, não evoluiu, continuando a tributação promiscua entre a União, Estados e Municípios, estes submetidos aos critérios dos Estados.

A **Constituição de 1934** corrigiu alguns defeitos até então conhecidos, em especial no que pertine à questão da bitributação, que ganhou um conceito, evitando a duplicidade de imposições de impostos idênticos da União e dos Estados. Teria sido neste momento que surgiu a chamada *competência residual*, concorrente e não-cumulativa³. A **Carta de 1937** não trouxe modificações substanciais, senão tornando rígida a especificação das competências.

Editada a **Constituição de 1946**, embora dentro de uma nova visão política, não trouxe grandes avanços na questão tributária, passando a ser ordenada a seguinte discriminação de rendas, de forma a evitar a bitributação:

A) - Tributos Privativos - aqueles nominalmente (rigidamente) atribuídos a cada uma das entidades políticas, em caráter de exclusividade:

DA UNIÃO

1. *Imposto sobre a Importação de Mercadorias de procedência estrangeira;*
2. *Imposto sobre o consumo de mercadorias;*
3. *Imposto sobre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem*

³ *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro: ed. Finanças S/A, 1954 e 3ª ed. Resenha Tributária, 1975.

⁴ Segundo **ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA**, *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 133.

ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

4. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;

5. Imposto sobre a transferência de fundos para o exterior (operações de câmbio);

6. Imposto sobre negócios da economia da União, atos e instrumentos regulados por lei federal (imposto do selo federal).

DOS ESTADOS, do DF e DOS TERRITÓRIOS

1. Imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana;

2. Imposto sobre a transmissão de propriedade "causa mortis" ;

3. Impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos" e sua incorporação ao capital de sociedades;

4. Imposto sobre venda e consignações efetuados por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, isenta a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

5. Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de mercadorias de produção do Estado, até o máximo de 5% "ad-valorem", vedados quaisquer adicionais; podendo esse limite ser elevado temporariamente até 10% mediante autorização do Senado Federal;

6. Imposto sobre atos regulados por lei do Estado, serviços da sua justiça e negócios de sua economia (imposto do selo estadual).

DOS MUNICÍPIOS

1. Imposto predial e territorial urbano;

2. Imposto de indústrias e profissões;

3. *Imposto sobre diversões públicas;*

4. *Imposto sobre atos da economia do município ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal).*

B) - Tributos Concorrentes (considerados também da competência residual) - aqueles não nominalmente indicados na competência privativa, que podem ser criados pela União ou pelos Estados simultaneamente, sendo o estadual excluído pelo federal idêntico, assim declarados pelo Supremo Tribunal Federal.

C) - Tributos Comuns - aqueles que a Constituição faculta sua criação tanto pela União como pelos Estados ou pelos Municípios, porém não em concorrência uns com os outros, sem que o instituído por uma entidade exclua o instituído por outra. No caso, compreendiam as taxas e contribuições de melhoria.

D) - Distribuição de receitas - além da receitas obtidas do exercício da competência privativa, concorrente e comum, da forma explicitada, também foi prevista a participação na arrecadação, da seguinte forma:

I - Da UNIÃO aos ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS

1. *60% do Imposto sobre combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica tinham destino em favor dos Estados, DF e Municípios, na proporção da respectiva superfície, população, consumo e produção, na forma de lei federal reguladora;*

2. *10% do Imposto de renda, destinados aos Municípios, excluídas as Capitais, distribuídos em partes iguais, devendo a metade ser empregada em benefícios de ordem rural;*

II - Dos ESTADOS aos seus MUNICÍPIOS

1. *Do total dos impostos arrecadados, anualmente, exceto o de exportação, no território de um Município, exceto o da Capital do Estado, na importância superior ao total das rendas municipais de qualquer natureza, deverão ser entregues ao Município 30% do excesso;*

2. *faculdade concedida ao Estado para a transferência aos seus Municípios, no todo ou em parte, qualquer dos impostos que lhe pertenciam, com ou sem condições.*

III - Dos ESTADOS à UNIÃO e aos MUNICÍPIOS, relativamente aos impostos por eles arrecadados dentro da competência concorrente

1. *Os impostos arrecadados pelos Estados, dentro de sua competência concorrente - 20% do total eram destinados à União e 40% aos Municípios onde se tivesse efetuado a cobrança.*

Na condição de resultado da evolução histórica, a discriminação de rendas, até então, estava desatrelada às condições econômicas, políticas, financeiras e sociais, gerando desigualdades e injustiça na participação do bolo tributário, não se tirando proveito das potencialidades regionais e conjunturais, funcionando de maneira burocrática, merecendo de GERALDO ATALIBA⁴, em feliz resumo, as conclusões que merecem registro:

⁴ ob. cit. p.66

1 - *O sistema tributário do Império, como o de quase todos os estados unitários, era extremamente singelo e sintético, fundamentalmente marcado por aquela flexibilidade encontrada na generalidade dos sistemas atuais dos demais países.*

2 - *Plástico e flexível era, também, o sistema constitucional tributário de 1891, a despeito de datar daí a federação brasileira. Quer dizer: o legislador ordinário dispunha, nesse regime, da mais ampla liberdade para, inclusive, plasmar o sistema tributário nacional. Da flexibilidade do sistema decorria, também que o legislador estadual participava das mesmas possibilidades, embora em escala menor.*

3 - *Inaugurou-se, em 1934, com a Constituição social-democrática, a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, que passa a ser característica nossa. É rígido o sistema exigido em 1934. Desapareceu aquela liberdade do legislador ordinário que, de então em diante, passa a se ver peiado, circunscrito a esferas limitadas e onerado por mil e uma amarras.*

4 - *Prossegue na mesma linha, coerente com os mesmos princípios e informada pela mesma sistemática, a Constituição de 1937, igualmente rígida, exaustiva, minuciosa, casuística e abrangedora.*

5 - *Praticamente, as linhas mestras do sistema exigido pelas Constituições de 1937 e 1946 são as mesmas que as inauguradas em 1934."*

A partir daí foram esboçados projetos de reformas sob o patrocínio dos Ministros de Estado Octávio Gouvêa de Bulhões e Roberto Campos, que designaram Comissão de Juristas e Economistas composta de Luiz Simões Lopes - Presidente, Rubens Gomes de Sousa - Relator, Gérson Augusto da Silva, Sebastião Santana da Silva, Gilberto Ulhoa Canto e Mário Henrique Simonsen - Membros (Portaria GB - 30, de 27/01/1965), como também, concomitantemente, a elaboração de um modelo de Código Tributário Nacional,

levando-se em consideração todos os aspectos econômicos e financeiros, inclusive uma política tributária ditada pelo novo modelo de Estado o "Welfare State". Desse trabalho surgiu a **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18**, de 1º de dezembro de 1965 instituindo o *Sistema Tributário Nacional*, o primeiro em nosso entender, assim denominado pela primeira vez em uma norma constitucional e considerado o "**marco zero**" do Direito Tributário brasileiro, adotando um verdadeiro sistema, porque ordenado, com uma visão macro, daí ser conceituado como de natureza **racional** - aquele em que se relacionam e se completam nos diversos efeitos - fiscais e extrafiscais dentro da linha de políticas públicas traçados pelo Estado, mantido até os dias presentes.

Numa visão política, colhemos do Professor ZOLA FLORENZANO⁵ a opinião de que: *"Os fatos de 1964, sob a pressão de fenômenos econômicos externos e internos, deram por terra com velhas estruturas políticas. O governo instituído assumiu condições políticas apropriadas para atender às necessidades desenvolvimentistas do país, segundo seu ponto de vista. Quer dizer, a inexorabilidade de impulsionar as nossas forças econômicas para atender as imprescindíveis necessidades da produção em face de uma população crescente. Impôs, firme e categoricamente, uma racionalização ampla. Esta implicou na adoção não só de um sistema financeiro nacional como de um sistema tributário substitutivo do então vigente, anárquico e irracional, sem possíveis resistências "autonomistas" ou, mais sofisticadamente, "federalistas"*.

A Emenda 18/65 proporcionou uma reforma substancial na estrutura impositiva brasileira e, como afirmou o Mestre cearense MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS⁶: "Dir-

⁵ *Os impostos no Brasil*, Rio de Janeiro: ed. Instituto de Cultura Jurídica, 1974, p. 23

⁶ *Direito Tributário*, Rio de Janeiro: 1.ed. seg. literários, 1967 e 4.ed. FGV, 1970.

se-ia que nova filosofia política inspirou o Poder Estatal, nessa profunda mudança da organização fiscal do Brasil."

O mesmo autor, em síntese, proclama que essa Emenda rompeu drasticamente com a tradição brasileira de discriminação nominalista dos tributos, criando uma Sistematização Tributária da Federação, distribuída da seguinte forma, em divisão por categorias econômicas:

A) Tributos da competência **privativa**

I - Dos **impostos sobre o comércio exterior**

1. Da **UNIÃO**:

- 1.1. Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros;
- 1.2. Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

II - Dos **impostos sobre o Patrimônio e a Renda**:

1. Da **UNIÃO**:

- 1.1. Imposto sobre a propriedade territorial rural;
- 1.2. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;

2. Dos **Estados e do Distrito Federal**:

- 2.1. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre móveis;

3. Dos **Municípios**:

- 3.1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

III - Dos **impostos sobre a Produção e a Circulação**

1. Da UNIÃO:

- 1.1. Imposto sobre produtos industrializados;
- 1.2. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras - IOF);
- 1.3. Imposto sobre os serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

2. Dos Estados e do Distrito Federal:

- 2.1. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

3. Dos Municípios:

- 3.1. Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

IV - Impostos Especiais**1. Da UNIÃO:**

- 1.1. Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;
- 1.2. Imposto sobre a produção, importação, distribuição e consumo de energia elétrica.
- 1.3. Imposto sobre a produção, circulação ou consumo de minerais do País;
- 1.4. Impostos extraordinários no caso de guerra externa.

V - Empréstimos compulsórios privativos da União nos casos excepcionais definidos em lei complementar.

B) - Tributos da competência comum

1. TAXAS;
2. Contribuições de melhoria.

C) - Distribuição de receitas tributárias**I - DA UNIÃO AOS ESTADOS, DF E AOS MUNICÍPIOS**

1. O produto do IRRF incidente sobre rendas das obrigações de sua dívida ativa e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias;
2. 20% do IR e IPI, sendo:
 - 2.1. 10% ao FPE e DF;
 - 2.2. 10% ao FPM.
3. Até 10% do IR pessoa física e IPI exceto sobre fumo e bebidas, decorrentes de Convênios, com destinação de assegurar ampla e eficiente coordenação dos programas de investimento e serviços públicos, especialmente no campo tributário.
4. 60% do imposto sobre combustíveis e lubrificantes e energia elétrica;
5. 90% do imposto sobre minerais.

II - DA UNIÃO AOS MUNICÍPIOS DA LOCALIZAÇÃO DOS IMÓVEIS

1. O produto do imposto territorial rural.

Vê-se, assim, que a Reforma Tributária da Emenda 18/65 provocou os seguintes alterações:

- a) substituiu a tributação nominalista dos três campos tributários, supostamente independentes, por um sistema tributário integrado;
- b) discriminou os impostos sob uma classificação econômica - categorias econômicas;

c) deu melhor denominação a alguns impostos preexistentes, como os sobre o comércio exterior e o imposto sobre produtos industrializados - IPI; o imposto de transmissão para imposto de transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis - ITBI; transformou o imposto sobre vendas e consignações em imposto sobre a circulação de mercadorias - ICM; o imposto predial ficou acrescido das expressões: sobre a propriedade predial; o imposto de indústrias e profissões resultou no imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS;

d) alterou competências, concentrando a sua maior parte em favor da União, porém com compensações;

e) modificou a repartição do bolo tributário;

f) eliminou a competência concorrente;

g) criou o imposto sobre operações financeiras, substituindo o imposto do selo;

h) transferiu a competência do imposto sobre a exportação, antes dos Estados e DF, para a União;

i) criou os fundos de participação dos Estados e DF e dos Municípios e ainda o Especial;

j) aboliu o "princípio da anualidade" e fazendo surgir o "princípio da anterioridade".

Todas essas modificações levaram em conta aspectos econômicos conjunturais, experiências administrativas e projeções levantadas para uma maior eficácia do sistema.

Mesmo antes da vigência dessa Emenda, por força da *vacatio legis* do seu art. 26 (exceto quanto ao imposto sobre a exportação, que teve vigência em 1º de janeiro de 1996), foi editada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que se transformou no *Código*

Tributário Nacional. Desta forma, coincidiram a vigência desses dois instrumentos legislativos, isto é, em 1º de janeiro de 1967.

Assim, uma vez definitivamente criada a *nova* linha mestra da tributação no Brasil, as alterações que vêm se sucedendo decorrem de circunstâncias políticas e econômicas que envolvem o País nos últimos anos e os reflexos do mercado exterior.

Advindo a **Carta Constitucional de 1967**, esta consolidou o sistema da Emenda 18/65, trazendo ajustes e pequenas correções, cujas mais relevantes passamos a alinhar:

a) foi criado na Constituição, pela primeira vez, **um Capítulo** (o V, do Título I) com a denominação de “**Sistema Tributário**”;

b) permitiu à União, com exclusividade, a criação de impostos da sua competência residual, podendo transferir o seu exercício a outros entes da federação (CF, art. 19, § 6º), quebrando a rigidez do sistema;

c) na distribuição das receitas tributárias foi introduzida a participação dos Municípios em 20% da receita do ICM, como dispuser a lei federal;

d) restaurou o “princípio da anualidade”(art. 150, § 28);

e) foram alterados os percentuais da distribuição das receitas tributárias, como sejam:

1. no imposto incidente sobre combustíveis e lubrificantes = 40%;
2. no imposto incidente sobre energia elétrica = 60%;
3. no imposto incidente sobre minerais do País = 90%.

Nos casos dos itens 1 e 2, proporcional à superfície, população, produção e consumo e, quando couber, adicionando a quota compensatória das áreas inundadas pelos reservatórios criados pela União. No caso do item 3, proporcional à produção.

A **Emenda Constitucional nº 1 de 1969**, elaborada em relação à Constituição de 1967, guardou, também, simetria com as diretrizes da Emenda 18/65, embora apresentando algumas alterações necessárias, haja vista as modificações estruturais da política e da economia, visando muito mais a correção de distorções que propriamente no sentido de inovar o sistema tributário. No entanto, é possível enumerar algumas dessas modificações, algumas das quais em decorrência de outras emendas que se seguiram:

a) com a **EC 27**, de 28.11.85, foi criado o imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, da competência dos Estados e do Distrito Federal, substituindo os inconvenientes da taxa rodoviária única e do selo rodoviário;

b) foi conferida à União, competência para a instituição de **contribuições** especiais, de natureza parafiscal, observada a faculdade de alteração de suas alíquotas ou bases de cálculo pelo Poder Executivo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social;

c) novamente suprimiu o “princípio da anualidade” e restabeleceu o “princípio da anterioridade”;

d) na parte da distribuição das receitas tributárias, mais uma vez ocorreram mudanças, a saber:

I - Da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios:

1. O total do IRRF etc. (CF, art. 23, §§ 1º e 2º);
2. 60% do Imp. único sobre combustíveis e lubrificantes (CF, art. 26, I);
3. 60% do imp. único sobre energia elétrica (CF, art. 26, II);
4. 90% do imp. único sobre minerais do País (CF, art. 26, III);

5. 70% do imp. sobre transportes e comunicações (CF, art. 21), com repartição de 50% para os Estados, DF e Territórios e 20% para os Municípios.

II - Da **União aos Municípios** da situação dos imóveis

1. O total do imposto territorial rural - ITR.

III - Dos **Estados aos seus Municípios**

1. 20% do imposto sobre circulação de mercadorias - ICM;

2. 50% do imposto de transmissão de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis etc. - ITBI;

3. 50% do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.

IV - Da **União aos fundos**

1. 14% do IR e IPI ao fundo de participação dos Estados, DF e Territórios (CF, art. 25, I);

2. 17% do IR e IPI ao fundo de participação dos Municípios (CF, art. 25, II);

3. 2% do IR e IPI ao fundo especial (CF, art. 25, III).

Do quanto exposto, adotando uma classificação de DAGOBERTO LIBERATO CANTIZANO⁷, o Sistema Tributário de 1969 ofereceu um elenco de tributos distribuídos nas competências: a) privativa - impostos; b) comum - taxas e contribuições de melhoria; c) residual ou remanescente - aqueles impostos que não tenham fato gerador ou base de cálculo de outros já instituídos; d) especial - contribuições especiais (parafiscais) e os empréstimos compulsórios; e) extraordinária - no caso de guerra externa ou sua iminência. Desapareceu a competência concorrente.

⁷ *O Sistema Tributário da Constituição e suas implicações no Direito Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: ed. Rio, 1978.

Passado o período de ferro e retomando o Brasil a sua trajetória democrática, houve a necessidade de dar-lhe uma nova Carta de Princípios, em substituição aos ordenamentos de 1967 e 1969, surgindo a ordem de convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte (EC nº 26, promulgada em 27/11/1985).

Após ampla discussão congressual e manifestações da sociedade civil organizada, notadamente das classes produtora e operária, da OAB e da ABI, foi promulgada a **Constituição de 1988**, chamada de "Constituição cidadã" no dizer do Deputado Ulisses Guimarães.

Sua elaboração levou em conta todas as inovações da vida moderna, alcançando os campos político, social, administrativo, econômico e financeiro, dentro do qual situou-se o SISTEMA TRIBUTÁRIO - Capítulo I do Título VI, instituindo a seguinte discriminação de competências:

A) Tributos da **competência privativa**:

1 - Da **UNIÃO** (CF, art. 153):

1. imposto sobre a importação de produtos estrangeiros - II;
2. imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE;
3. imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR;
4. imposto sobre produtos industrializados - IPI;
5. imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários - IOF;
6. imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR;
7. imposto sobre grandes fortunas - IGF;

8. impostos da competência residual, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados (CF, art. 154, I);
9. impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, no caso de guerra externa (CF, art. 154, II);
10. empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, nos casos dispostos na CF, art. 148, I e II;
11. contribuições sociais, de natureza especial e parafiscal (CF, art. 149) e de seguridade social (CF, art. 195).

II - Dos **ESTADOS** e do **DISTRITO FEDERAL** (CF, art. 155):

1. imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITCD;
2. imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS;
3. imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.

III - Dos **MUNICÍPIOS** (CF, art. 156):

1. imposto predial e territorial urbano - IPTU;
2. imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição - ITIV;
3. imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

B) Tributos da competência comum:

1. TAXAS;
2. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA;
3. Contribuições de previdência e assistência dos servidores das respectivas entidades federadas.

C) Distribuição das receitas tributárias:**1. Da UNIÃO aos ESTADOS e DISTRITO FEDERAL:**

- 1.1. o produto do IRRF sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações (CF, art. 157, I);
- 1.2. 20% do produto dos impostos que a União instituir, dentro de sua competência residual (CF, art. 157, II);
- 1.3. 10% do IPI, proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados (CF, art. 159, II e § 2º), não excedendo de 20% para cada unidade federada;
- 1.4. 30% do IOF sobre operações com ouro, definidas como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5º, I).

2. Da UNIÃO aos MUNICÍPIOS:

- 2.1. o produto do IRRF sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações (CF, art. 158, I);
- 2.2. 50% do ITR (CF, art. 158, II);
- 2.3. 70% do IOF sobre operações com ouro, definidas como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5º, II).

3. Dos ESTADOS aos seus MUNICÍPIOS:

- 3.1. 25% do ICMS (CF, art. 158, IV);

3.2. 25% dos recursos recebidos da participação do IPI sobre exportações (CF, art. 159, § 3º);

3.3. 50% do IPVA (CF, art. 158, III).

4. Da **UNIÃO** aos fundos e programas:

4.1. 21,5% do IR e IPI ao fundo de participação dos Estados, Distrito Federal e Territórios (CF, art. 159, I, a);

4.2. 22,5% do IR e IPI ao fundo de participação dos Municípios (CF, art. 159, I, b);

4.3. 3% do IR e IPI para aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das regiões norte, nordeste e centro-oeste, através de suas instituições financeiras regionais, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, assegurando-se ao semi-árido do nordeste a metade dos recursos destinados à região (CF, art. 150, I, c). **OBS.:** Para o cálculo da entrega, excluir-se-á a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados, DF e Municípios (CF, art. 159, § 1º). Existe, ainda, vedação de retenção (CF, art. 160). Contudo, não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos (parágrafo único do art. 160). Para complementar este estudo, ver o art. 34 do ADCT).

Os impostos - adicional de até 5% pago à União por pessoas físicas ou jurídicas, a título de Imposto de Renda (aIR), incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (da competência dos Estados e DF) e sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (IVVC), da competência dos Municípios, foram **eliminados**, a partir de 1º de janeiro de 1995, conforme os termos da Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/1993, ao mesmo tempo em que criou o Imposto Provisório sobre Movimentação ou

Transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF), que teve duração até 31 de dezembro de 1994.

A estrutura introduzida em 1988 baseou-se na busca permanente de eliminação dos impostos cumulativos ou em cascata, que vinham desafiando os estudiosos do assunto e motivando a procura de outras técnicas de tributação, resultando nas inúmeras propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional.

Para IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁸, *“o sistema acarretará elevação considerável do nível da carga tributária para o cidadão, pela criação de novas formas de imposição, transferência acentuada de receitas e não atribuições - da União, estando, a meu ver, veiculado de forma consideravelmente pior que aquela que apresentei à Assembléia Constituinte, em nome do IASP e ABDF.”*

Veja-se o caso do antigo IVC (imposto sobre vendas e consignações) que deu vez ao ICM e posteriormente ao ICMS, onde se pretendeu onerar apenas o valor acrescido, agregado ou adicionado, assim ocorrendo pela adoção do “princípio da não cumulatividade”, pelo qual se abaterá, em cada operação, o montante cobrado na operação anterior, valendo dizer, em cada sucessiva movimentação envolvendo a mesma mercadoria, somente será tributada a diferença entre o preço de custo e o preço de venda.

Nessa técnica tributária, em face da incidência de outros tributos sobre a mesma base material, embora sob denominações de fatos diferentes - por exemplo, o ICMS que incide sobre a circulação de uma mercadoria e o IPI incidente sobre esse mesmo produto, em razão

da sua fabricação - o ideal seria exigir a cobrança de um único imposto sobre o valor acrescido (*Taxe sur la valeur ajoutée - TVA*) adotado na França, também conhecido por IVA (imposto sobre o valor agregado), que recai sobre os negócios realizados por industriais, produtores e comerciantes.

De qualquer forma, a mudança foi benéfica, pois adotou uma hipótese de incidência definida por meio de bases econômicas, deixando-se à margem a questão jurídica pela qual essas mercadorias circulam: *"O novo imposto recai sobre a circulação de mercadorias, pouco importando a origem dessa circulação, se simples ato de compra e venda, se mera troca, empréstimo, doação em pagamento, comodato, etc."*⁹

O fato da transformação do ICM em ICMS quase nada modificou a estrutura da EC 18/65, apenas ampliou o seu alcance para albergar, também, a incidência sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Todavia, não se pode olvidar, que pelo princípio da estrita legalidade, que dá comando ao Direito Tributário, a eficácia legal só acontece ao se dar interpretação jurídica, tornando-se a não cumulatividade como "abatimento" autorizado.

"Ao contrário, fez do ICM e do IPI tributos 'não cumulativos', exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema

⁸ *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, São Paulo: ed. Saraiva, 1989, p. 43.

⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, São Paulo: ed. RT, 1979, p. 362.

*de abatimento criado pela própria Constituição (a não cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos)".*¹⁰

Ademais disso, o constituinte de 1988 visou uma desconcentração de recursos em favor dos Estados e Municípios, reduzindo a hipertrofia tributária da União, com eficácia na competência direta e pelo aumento das transferências federais para essas esferas de governo.

Entretanto, não houve transferência de encargos, na mesma proporção, o que resultou, desde logo, agravamento da crise financeira da União, obrigada a sucessivas modificações nas diretrizes das finanças públicas nacionais e viabilizando uma justificação para reformas, as quais, apesar de tentadas, ainda não vingaram em forma de projeto sério, nem é levado à discussão geral da sociedade.

Inegável, contudo, que a nova ordem tributária inaugurada em 1988 vem possibilitando ajustes para a retomada do crescimento econômico, uma vez superadas as restrições do comércio e do crédito externos.

No decorrer da sua execução, o sistema tributário sofreu a influência de alguns Planos Econômicos, que sempre tiveram por escopo a redução do processo inflacionário, com resultado positivo no atual Plano Real, sem embargo dos perigos que ainda nos ameaçam, mercê da falta de novos investimentos de peso, pela redução da oferta de capital para o desenvolvimento econômico do País.

¹⁰ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *ICMS - Teoria e Prática*, São Paulo: ed. Dialética, 1996, p. 131.

Sobre isso colhemos a opinião de MÁRIO TINOCO DA SILVA¹¹, de que a retomada do crescimento da economia brasileira passa por uma recuperação dos investimentos privados e estatais. E continua: *"Apesar do esgotamento do padrão de industrialização predominante na década de setenta, baseado no processo de substituição de importações de insumos básicos e bens de capital, existem novas vertentes para a acumulação estatal e privada de capital que podem garantir grande dinamismo para a economia brasileira nos próximos anos. Trata-se, agora, de consolidar a estrutura industrial já montada, tornando-a competitiva frente aos padrões internacionais"*.

Consolidadas as reformas administrativa, fiscal e social, a par do resultado alvissareiro economicamente do MERCOSUL, teremos condições de ingressar na comunidade econômica do primeiro mundo ?

Nesta parte do trabalho estamos acrescentando algo mais sobre o MERCOSUL, por sugestão do Professor PAULO LOPO SARAIVA, na ocasião da defesa desta dissertação.

Iniciamos por analisar uma questão ventilada no XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em 1997, como seja: **Qual a eficácia do Tratado de Assunção diante da Constituição de 1988 ?** Este tema, que foi desdobrado em várias indagações, tem repercussão no desenvolvimento deste estudo, haja vista as substanciais alterações que estão por vir, exatamente para dar azo a essa União Aduaneira, em defesa de um mercado comum.

¹¹ *O Sistema Tributário na Nova Constituição*, trabalho coletivo organizado por Roberto Bocaccio Piscitelli, Brasília: ed. UnB, 1988, p.

O exame, assim, transcende o aspecto jurídico para adentrar em considerações político-institucionais, que refletem sobre a soberania das Nações, exigindo medidas conciliadoras das legislações internas, disso surgindo um complexo legislativo supranacional.

O motivo paradigma dessa discussão supranacional, foi o Tratado de Assunção, celebrado originariamente em 26 de março de 1991, com o Protocolo Adicional de Ouro Preto datado de 17 de dezembro de 1994, promulgado no Brasil em 15 de dezembro de 1995 pelo Decreto Legislativo nº 188, do Congresso Nacional, com reflexo na aplicação da legislação fiscal.

De pronto, transcrevemos as disposições pertinentes da nossa Carta Política vigente:

"Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

.....

OBS.: A força da soberania é resultado do indicativo-matriz da nossa Carta Constitucional, ganhando primazia dentre outros princípios, na condição de ser o fundamento primeiro da República Federativa.

Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

I – independência nacional;

.....

OBS.: Por este dispositivo fica consagrada a garantia da ordem jurídico-política interna sobre a ordem internacional, quando esta atente para a independência nacional.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

OBS.: Desde que preservados os interesses nacionais, a teor dos dispositivos antes invocados e transcritos.

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

§ 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

.....

OBS.: Entenda-se essa possibilidade, no tocante, tão somente, aos direitos e às garantias individuais consagrados na ordem internacional, com a adesão do Brasil. Tais direitos e garantias albergam a condição de cláusula pétrea.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

.....

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV – os direitos e garantias individuais.

.....

OBS.: Como antes já foi referido, trata-se de cláusula pétrea, de resguardo obrigatório, cuja alteração somente pode acontecer pela Assembléia Constituinte. Resta agora saber, se o princípio da reserva da lei, em matéria tributária, é garantia individual, de preservação compulsória e, por tal motivo, fora do alcance de Tratados e Acordos Internacionais (CF, art. 150, I). Há quem entenda que alterar, sem abolir, é possível, mas essa não é opinião majoritária.

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

.....

OBS.: Temos assim que o princípio da reserva da lei é cláusula pétrea. Mas o que o Tratado de Assunção pretendeu não foi criar uma norma de benefício, mas

apenas dar a extensividade dos benefícios concedidos internamente ao produto ou serviço nacional ao produto ou serviço comunitário dos países signatários.

Art. 151. É vedado à União:

.....

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

OBS.: Pelo texto legal fica bem clara a limitação da competência da União em relação aos outros Entes Públicos, que não podem ser atingidos pelos Acordos celebrados em matéria tributária pela União quanto aos impostos federais. Assim, em relação ao ICMS, por exemplo, deve prevalecer para os produtos dos signatários do Tratado, a alíquota interna, isto é, a mesma aplicável a qualquer importação, conforme o art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI e VI, da Constituição Federal). Desta opinião compartilham IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Tributação no Mercosul); JOSÉ AUGUSTO DELGADO (Sdprctos Tributários no Tratado de Assunção); HUGO DE BRITO MACHADO (Tributação no Mercosul) e VITTORIO CASSONE (Mercosul e a globalização do comércio internacional). Em contrário, MARCO AURELIO GRECO (Tributação no Mercosul), para quem, a carga tributária que se afigura mais compatível com esta hipótese de "importação" é a aplicável às operações interestaduais. (Estudos publicados na Coletânea *Tributação no Mercosul*, da Editora dos Tribunais e do Centro de Extensão Universitária – São Paulo, 1977).

É da sabência geral que o imposto mais vulnerável no contexto do MERCOSUL é o ICMS, por ser aquele que atinge a circulação de bens e mercadorias, sustentáculo, no Brasil, da sobrevivência financeira dos Estados e do Distrito Federal, com forte influência na economia dos Municípios.

Uma simplória concentração dessa base impositiva na competência da União, representa a quebra do equilíbrio federativo e mais uma vez a hipertrofia da riqueza oriunda das imposições tributárias nas mãos do Governo Central que, desta forma, terá maior facilidade para barganhar acordos com os países signatários do Pacto Internacional referido ou de outros. O primeiro passo para isso é a permissividade de modificação do Sistema Tributário Nacional pela via da Emenda Constitucional, isto é, para a qual não se carece da interveniência de um Poder Constituinte originário.

Na verdade, nem sempre tem sido possível encontrar uma solução sem o sacrifício do contribuinte, como até agora tem ocorrido. É bom que se diga, que o MERCOSUL tem sucesso garantido no campo econômico, mas deixa a desejar no segmento social, gerando o desemprego, fazendo acontecer os vaticínios de DAVID RICARDO para quem *a máquina (desenvolvimento tecnológico) poderia provocar o desemprego e deteriorar as condições do trabalhador* e da crítica de MARX ao combater a consideração do trabalho como *apenas força produtiva ou um dado na conta dos custos de produção; o trabalho é essencialmente atividade humana* (Manuscritos Econômico-filosóficos), que tem confirmação em HEGEL – *o trabalho forma o homem* (Fenomenologia do Espírito).

Com isso não pretendemos condenar a modernização dos meios de produção, mas não escondemos a nossa preocupação com o futuro do homem e as repercussões na paz mundial, se tal diretriz chegar ao continente asiático, por exemplo !

8.4. Perspectiva para nova reforma

Da experiência vivida no sistema tributário de 1988, os tributaristas independentes e os oficiais, passaram a demonstrar as falhas e os acertos, dando subsídios para uma reforma futura, embora existam correntes antagônicas sobre esses resultados.

Para SULAMIS DAIN¹², “... nesse limiar confuso de revisão constitucional, de escopo e conseqüências ainda pouco previsíveis, fez-se necessário novo exame de trabalhos recentes sobre o tema da reforma, não tanto para deles extrair novas conclusões, mas para permitir uma leitura e visão mais integradas.” p.43.

Objetivamente, critica-se o sistema atual, por permitir a criação de campo fértil para a evasão fiscal, fraude e desobediência civil, mercê do excesso de tributação, pela omissão na redução das multas em razão da eliminação da inflação e provocar desequilíbrio na composição da carga tributária, apontando, irremediavelmente, para o caminho da revogação ou substituição das contribuições sobre o faturamento, o aperfeiçoamento dos impostos indiretos, para que incidam apenas sobre o valor adicionado, como o IVA, a desoneração dos bens de capital, conforme as análises dos projetos conhecidos do governo, a partir da PEC nº

¹² *Reforma Tributária e Federação*, São Paulo: ed. Fundap/Unesp, 1995, coletânea de artigos organizada por Rui de Britto Álvares Affonso e Pedro Luiz Barros Silva.

175, de 1995, já com inúmeras emendas e substitutivos e as propostas Ponte, FIESP/FIPE, INAE, Força Sindical, FENAFISCO, FGV e da Receita Federal.

Registramos algumas críticas efetivadas em Artigos, Estudos isolados e Seminários, como recentemente o promovido pela SINAFRESP e AFRESP, abordando a proposta de Reforma Tributária em tramitação na Câmara dos Deputados e a nova redistribuição de tributos prevista, em que deram a força de sua opinião os Professores FERNANDO REZENDE e YOSHIAKI NAKANO, Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo e o Deputado LUIZ CARLOS HAULY, pregando a revisão do papel do Estado, o mercado de trabalho, a formação de blocos econômicos regionais e a tendência de uma exação sobre base mais larga sobre o consumo, tendo como modelo o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), alcançando o ICMS e o IPI, unificando as alíquotas no território brasileiro, além de um aspecto de natureza fiscal, que é a integração dos fiscos, a par da necessidade do equilíbrio financeiro da seguridade social.

O empresário ABRAM SZAJMAN, em artigo publicado na Folha de São Paulo do dia 31 de julho deste ano, afirma que a reforma tributária passa pela reforma do Estado, mas o Governo não tem dado prioridade suficiente a preceder sua discussão às reformas da previdência, administrativa, às privatizações em grande volume e ao projeto da reeleição, fazendo bem próxima a consumação da ameaça da perpetuidade da CPMF e outros paliativos, enfatizando: “a proposta do Governo dá com uma mão e tira com a outra”, pois muda a estrutura dos impostos, reduzindo o seu número e agrupando vários em um só, como o IVA, interferindo na autonomia dos Estados e Municípios, aqueles receberão a competência para a cobrança do IVV (Imposto Sobre Vendas a Varejo), outras vezes tentado sem sucesso.

Em verdade, todos reclamam que não há debates sérios em torno da matéria, além das “muralhas”, dando o gosto amargo da “coisa definida”.

O Professor HUGO DE BRITO MACHADO, por sua vez, em artigo publicado na Revista CONSULEX n 10/97, fls. 44 a 49, critica a velocidade com que as alterações são propostas, trnsaparecendo a nossa instabilidade jurídica, não dando tempo à construção jurisprudencial. Diz, ainda o renomado Mestre, que têm sido editadas emendas cesastrosas, como cita o “monstrengo” da EC 3/93, atentatória à Federação, sendo contundente em proclamar a inexistência de fixação de objetivos verdadeiros, senão manifestações de autoridade do Governo, que invertem os anseios do equilíbrio da Federação, pretendendo um aumento de arrecadação, com redução da autonomia dos Estados e Municípios, num evidente retorno ao centralismo.

Também relevante é a opinião de LUIZ LUSTOSA RORIZ CARIBÉ¹³: *“O novo Sistema deverá partir do diagnóstico do sistema atual. Somente com esse exame é possível identificar os pontos de disfunção desse sistema e evitar transportá-los, sem o devido corretivo, para o sistema que se propõe. Somente com esse diagnóstico é possível saber se o saneamento do sistema atual é suficiente para se ter um sistema capaz de atender aos anseios da sociedade ou se este objetivo somente será alcançado pela instituição de um outro.”*

O assunto é importante e complexo, comportando um estudo mais detalhado, motivo que nos obriga a uma exame de passagem, concluindo como mais adequado a adoção de um caminho que simplifique o sistema atual, reduzindo os impostos nominativos, que

devem ser condensados em categorias abrangentes de vários dos existentes na discriminação atual, por exemplo - imposto sobre o comércio exterior (importação e exportação); imposto sobre a renda (IR); imposto sobre o patrimônio e sua transferência (ITR, IPTU, ITCD, ITIV); impostos sobre produção e circulação de mercadorias, serviços e operações mercantis e financeiras (IPI, ICMS, IOF, ISS) e os impostos especiais que couberem, sem embargo da continuidade das taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais e sociais), embora redimensionando suas bases econômicas, mas que isso não se faça em detrimento da atividade econômica, atualmente em baixa.

É indispensável redimensionar o papel do Estado, racionalizando as despesas públicas, desburocratizando a sistemática de cobrança, dando-lhe a simplicidade que se anseia, tomando as medidas cabíveis para acabar com a guerra fiscal e a discriminação interregional. Dessa maneira, certamente será mais fácil para o contribuinte e para o fisco, porquanto o número extravagante que hoje se exige, leva à sonegação ou ao não recolhimento até mesmo por ignorância.

Ademais disso, se deve fazer valer uma legislação mais uniforme e a sua imutabilidade por períodos mais longos, posto que as permanentes alterações vêm gerando um verdadeiro caos para os contribuintes e para a máquina estatal.

Paralelamente, urge a adoção do aperfeiçoamento da estrutura fiscal, com setor de informação permanente e atualizado, evitando os absurdos dos dias presentes. Afinal, o contribuinte é a fonte da riqueza pública e deve ser preservado e não hostilizado como acontece com frequência.

¹³ artigo publicado na coletânea da Academia Brasileira de Direito Tributário, *O Sistema Tributário na Revisão Constitucional*, coordenada por

9. CONCLUSÕES

Ao findar este trabalho, firmamos como pontos relevantes anotados, para formarem o elenco das nossas conclusões, capítulo a capítulo, o seguinte:

I. O TRIBUTO

1. O fenômeno da tributação é tão antigo quanto a própria humanidade, em razão das necessidades do aglomerado de pessoas.
2. Em sua evolução, o tributo passou da condição de pena, depois de imposição arbitrária, para manifestação do Poder Político do Estado, consentido pelo povo, através de um “Pacto de Cidadania”, como imperativo da manutenção do agregado social e da justiça distributiva.
3. 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.
4. As formas do pagamento das exações tributárias, conforme a lei, podem ser exercidas em natureza, em trabalho e em pecúnia.
5. O tributo tem recebido variadas classificações:
 - a) bipartida (imposto e taxa);
 - b) tripartida (imposto, taxa e contribuição de melhoria);
 - c) quadripartida (imposto, taxa, contribuição de melhoria, e, alternadamente, contribuições outras ou empréstimos compulsórios);
 - d) quinquipartida (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições parafiscais (especiais e sociais) e empréstimos compulsórios);

e) defendemos uma classificação sêxtupla (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições parafiscais (especiais e sociais), empréstimos compulsórios e contribuições sociais gerais, para a seguridade social.

II. O IMPOSTO

1. É a mais antiga e eficiente espécie de tributo, relativamente aos seus aspectos financeiro e social.
2. Resguarda, por excelência, o princípio da capacidade econômica e conseqüentemente o da capacidade contributiva, coibindo o confisco.
3. Tem como características singulares: a não vinculação a qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
4. Os recursos oriundos do imposto compõem o quadro das receitas públicas de ordem geral, sem afetação.
5. No Brasil a sua classificação atual tem base em categorias econômicas: a) impostos sobre o comércio exterior; b) impostos sobre o patrimônio e a renda; c) impostos sobre a produção e a circulação; d) impostos especiais.

III. A TAXA

1. Foi concebida como meio de custear os serviços complementares ou de natureza integrativa do Estado.
2. Visa a satisfação de interesses e necessidades comuns de ordem pública, mas que se apresentem com possibilidade de se tornarem específicos e divisíveis.
3. Tem a capacidade de ser individualizada como se fora do interesse particular - *uti singuli*.
4. Fundamenta-se, a sua cobrança, num serviço público efetivo ou potencialmente usufruído pelo contribuinte (vinculação) ou em razão do poder de polícia.

5. A diferenciação entre taxa e preço público consiste em que a primeira caracteriza pagamento por serviço público de satisfação privativa do Ente Estatal, com natureza tributária, enquanto no preço a lei permite que o serviço público seja prestado por outras pessoas, públicas ou privadas, por sua delegação, tendo natureza contratual.

IV. A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

1. Fundamenta-se no princípio do benefício e do não enriquecimento sem causa.
2. Sua concepção mais moderna repousa em duas correntes distintas: a de origem inglesa, adotada historicamente no Brasil, tem fundamento no benefício efetivo, e a de origem alemã, tem base no custo e no benefício presumido.
3. Possui características de tributo vinculado, passível de individualização da repercussão relativamente ao contribuinte.
4. Há dificuldades de sua aplicação no Brasil, face as constantes mudanças de preceitos constitucionais, permitindo uma interpretação alternativa entre as duas correntes indicadas no item 2 e pondo em dúvida a vigência do Decreto-lei nº 195/67:
 - a) o DL 195/67 não tem eficácia normativa;
 - b) o Poder Judiciário reconhece a legitimidade de sua cobrança;
 - c) existe proposições para a edição de uma lei complementar regulamentadora;
 - d) é possível a sua regulamentação pelo legislador ordinário de cada esfera de governo, nos limites da Constituição;
 - e) o DL 195/67 ainda está em vigor, no que não conflitar com a Constituição.
5. São aspectos da Contribuição de Melhoria: a) econômicos (compensar a mais valia); b) políticos (servir de instrumento de rateio do custo de obras públicas exigidas pelas necessidades ou em nome da prosperidade pública); c) financeiros (é forma de obtenção de

recursos para o erário público; d) jurídicos (caracteriza-se como obrigação tributária com características singulares).

V. OUTRAS CONTRIBUIÇÕES

1. As contribuições parafiscais têm as seguintes características: a) de natureza especial - interventivas, corporativas e sociais (previdência e assistência dos servidores de cada Ente Público); b) benefício e custeio de apenas parcela da população; c) geridas por entidades paralelas ao Estado. (CF, art. 149).
2. As contribuintes sociais gerais, são instituídas em favor da seguridade social, com o custeio e os benefícios atribuídos à universalidade dos cidadãos e pelos orçamentos específicos dos Entes Públicos.
3. A sua natureza jurídica é questionada pela doutrina e jurisprudência.
4. As contribuições sociais possuem características diferenciais das demais contribuições: a) competência exclusiva da União; b) instituição através de lei; c) obediência ao regime dos impostos residuais, nas novas instituições, isto é, através de lei complementar; d) atendimento à universalidade da população; e) encargo e cobertura integral da sociedade e pelos orçamentos específicos da União, Estados, DF e Municípios (critério misto); f) critério de vigência especial - noventena; g) produto da arrecadação afetado em favor da seguridade social, observados os princípios da universalidade e equidade; h) tem administração autônoma, democrática e descentralizada (administração integrada).
5. É espécie tributária autônoma, face a forma da exigência do seu recolhimento e a finalidade dos benefícios (CF, art. 195).

VI. OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

1. Tem natureza eventual, criados em razão de circunstâncias anômalas da economia nacional, para atender situações de calamidade pública, estado de guerra externa ou para investimentos urgentes de interesse nacional.
2. É uma técnica fiscal adotada pelas nações com crédito avariado.
3. A competência para sua instituição é exclusiva da União, através de lei complementar.
4. Sua natureza jurídica depende da circunstância de sua instituição - se decorre de necessidade oriunda de calamidade ou estado de guerra - não possuem índole tributária, o que somente ocorre na hipótese de investimentos públicos, quando obedece aos princípios comuns aos demais tributos.
5. Os recursos obtidos terão a sua aplicação feita de maneira afetada, isto é, vinculando-se às despesas que os tenham fundamentado.

VII. SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

1. A expressão "sistema" deve ser compreendida como o conjunto ordenado de elementos seguindo uma perspectiva unitária.
2. Noticiam os doutrinadores a existência de um sistema tributário no Brasil desde o Império, com a Constituição de 1824.
3. Entendemos que, verdadeiramente como tal, o primeiro sistema tributário nacional surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, introduzindo novos paradigmas e encartando pela primeira vez em uma Constituição (a de 1946), o Capítulo específico sobre o Sistema Tributário.
4. O modelo inicial sofreu alterações benéficas nas Cartas de 1967 e 1969 e, com maior vigor, na Constituição de 1988, Capítulo I do Título VI, instituindo a seguinte discriminação de competências:

A) Tributos da **competência privativa**:

I - Da **UNIÃO** (CF, art. 153):

1. imposto sobre a importação de produtos estrangeiros - II;
2. imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE;
3. imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR;
4. imposto sobre produtos industrializados - IPI;
5. imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários - IOF;
6. imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR;
7. imposto sobre grandes fortunas - IGF;
8. impostos da competência residual, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados (CF, art. 154, I);
9. impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, no caso de guerra externa (CF, art. 154, II);
10. empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, nos casos dispostos na CF, art. 148, I e II;
11. contribuições sociais, de natureza especial e parafiscal (CF, art. 149) e de seguridade social (CF, art. 195).

II - Dos **ESTADOS e do DISTRITO FEDERAL** (CF, art. 155):

1. imposto sobre a transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITCD;
2. imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS;

3. imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.

III - Dos **MUNICÍPIOS** (CF, art. 156):

1. imposto predial e territorial urbano - IPTU;

2. imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição - ITIV;

3. imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

B) Tributos da **competência comum**:

1. TAXAS;

2. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA;

3. Contribuições de previdência e assistência dos servidores das respectivas entidades federadas.

C) **Distribuição das receitas tributárias:**

1. Da **UNIÃO** aos **ESTADOS** e **DISTRITO FEDERAL**:

1.1. o produto do IRRF sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações (CF, art. 157, I);

1.2. 20% do produto dos impostos que a União instituir, dentro de sua competência residual (CF, art. 157, II);

1.3. 10% do IPI, proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados (CF, art. 159, II e § 2º), não excedendo de 20% para cada unidade federada;

1.4. 30% do IOF sobre operações com ouro, definidas como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5º, I).

2. Da **UNIÃO** aos **MUNICÍPIOS**:

2.1. o produto do IRRF sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações (CF, art. 158, I);

2.2. 50% do ITR (CF, art. 158, II);

2.3. 70% do IOF sobre operações com ouro, definidas como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5º, II).

3. Dos **ESTADOS** aos seus **MUNICÍPIOS**:

3.1. 25% do ICMS (CF, art. 158, IV);

3.2. 25% dos recursos recebidos da participação do IPI sobre exportações (CF, art. 159, § 3º);

3.3. 50% do IPVA (CF, art. 158, III).

4. Da **UNIÃO** aos **fundos e programas**:

4.1. 21,5% do IR e IPI ao fundo de participação dos Estados, Distrito Federal e Territórios (CF, art. 159, I, a);

4.2. 22,5% do IR e IPI ao fundo de participação dos Municípios (CF, art. 159, I, b);

4.3. 3% do IR e IPI para aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das regiões norte, nordeste e centro-oeste, através de suas instituições financeiras regionais, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, assegurando-se ao semi-árido do nordeste a metade dos recursos destinados à região (CF, art. 150, I, c). **OBS.:** Para o cálculo da entrega, excluir-se-á a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados, DF e Municípios (CF, art. 159, § 1º). Existe, ainda, vedação de retenção (CF,

art. 160). Contudo, não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos (parágrafo único do art. 160). Para complementar este estudo, ver o art. 34 do ADCT).

5. As perspectivas para a reforma constitucional do Sistema Tributário Nacional têm sido apresentadas com as seguintes conotações, com as quais concordamos: *“O novo Sistema deverá partir do diagnóstico do sistema atual. Somente com esse exame é possível identificar os pontos de disfunção desse sistema e evitar transportá-los, sem o devido corretivo, para o sistema que se propõe. Somente com esse diagnóstico é possível saber se o saneamento do sistema atual é suficiente para se ter um sistema capaz de atender aos anseios da sociedade ou se este objetivo somente será alcançado pela instituição de um outro. De qualquer modo, a reforma deverá:*

a) observar a autonomia política-tributária das entidades atualmente tributantes, até porque essa é a nossa tradição jurídica;

b) desenhar o sistema em toda a sua inteireza, compreendendo todos os subsistemas que tenham relação com aquele, porquanto só com o conjunto pode-se avaliar a sua eficácia;

c) distribuir a matéria segundo as esferas do Direito e dos atos normativos infraconstitucionais para que se possa avaliar com mais segurança a aplicabilidade do que se propõe. Há sempre o receio de que essa normatização retarde, como a que tivemos agora, ou que ela se afaste das diretrizes fixadas anteriormente;

d) observar as experiências de outros países;

e) ser discutida com os vários segmentos da sociedade, principalmente com os que militam na área tributária;

f) impedir no sistema que se pretende implantar o ressurgimento ou a manutenção dos fatores que corroem o sistema atual principalmente à vista do mercosul.

10. BIBLIOGRAFIA

- ABDF, *Resenha n° 23*. São Paulo: ed. Resenha Ltda, 1989.
- ALTAVILA, Jayme de. *Origem dos Direitos dos Povos*, São Paulo: 2ed. Melhoramentos.
- ALVES, Sinval José. *Direito Tributário*, São Paulo: ed. Franova, 1966.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: ed. Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo: ed. RT, 1968.
- , *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, 2.ed RT, 1975.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1981.
- , *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 3. ed. Rio de Janeiro. Forense.1974.
- e 7 ed. Forense, 1997, atualizada por MISABEL DERZI.
- , *Uma introdução à ciência das finanças*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, José Bushatsky Editor, v. 2, 1976.
- , *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Resenha Tributária v.5, 1975.
- BARROS FILHO, Theotônio Monteiro de. *As taxas e seus principais problemas teóricos*, São Paulo: Empresa Gráfica da RT, 1941.
- BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das finanças (Direito Financeiro)*, ed. EDIPRO, 1991.
- , *Direito tributário*, ed. Jalovi, 1981.
- BARROS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito financeiro e de Direito Tributário*, ed. Saraiva. 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo: 2 ed. Saraiva, 1972.
- BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*, Coimbra: Liv. Almeida, 1976.

- BITTAR, Carlos Alberto. *Curso de direito tributário*, Saraiva.
- BIAVA, Adriano Henrique R., *Contribuições de Melhoria. Necessidade de Inovação Fiscal*, São Paulo: IPE, 1987.
- BOTTALO, Eduardo. (artigo) na coletânea *Contribuições Sociais. Questões Polêmicas*, coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: ed. Dialética, 1995.
- BOTTALO, Eduardo. (artigo) *Contribuições Sociais. Questões Polêmicas*, Cood. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: ed. Dialética. 1995.
- BOTELHO, Werther, *Da tributação e sua destinação*, Belo Horizonte-MG : Del Rey, 1994.
- CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS, Resenha Tributária, nº2, 1977.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional*, 1982.
- CAMPOS, Djalma de. *O Sistema Tributário na Revisão Constitucional*, (Coordenador), ed. Atlas. 1993.
- CAMPOS, Djalma de; BRITO, Edvaldo. *Direito Tributário Contemporâneo. (Cood.)*, São Paulo. ed. Atlas, 1995.
- CANTIZANO, Dagoberto Liberato. *O sistema tributário da Constituição e suas implicações no direito tributário nacional*, Rio de Janeiro: ed. Rio, 1978.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: 5. ed. Malheiros, 1993.
- CARIBÉ, Luiz Lustoza Roriz. (artigo) da Coletânea da Academia Brasileira de Direito Tributário, *O Sistema Tributário na Revisão Constitucional*, cood. por Djalma de Campos, São Paulo: ed. Atlas, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, São Paulo: Saraiva. 4. ed. 1991 e 7 ed. 1995.
- *Teoria da Norma Tributária*. 2ed., São Paulo: RT, 1981.

- CARVALHOSA, Modesto. *Direito Econômico*, São Paulo: RT, 1973.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. ed. Atlas. 1990 e 1995.
- Sistema Tributário Nacional*,. São Paulo: ed. Atlas. 1989 e 4ed., 1995.
- CELESTINO, João Baptista. *Direito tributário nas escolas*, São Paulo: ed. Sugestões Literárias, 1976 e 1984.
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1978 (16.3.76).
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL INTERPRETADO (TRF 1ª Reg.), São Paulo: ed. Saraiva, 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*, Rio de Janeiro: 2ed. Forense, 1990 e 6ed. 1996.
- Teoria Geral do Tributo*, São Paulo: RT, 1982.
- COELHO FILHO, Luiz Walter. *Jurisprudência Fiscal*, Salvador-BA: Nova Alvorada Edições Ltda, 1994.
- CORREA, Walter Barbosa. *Noções de direito tributário*, São Paulo: ed.LTr.
- COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Rio de Janeiro: ed. Forense Universitária, 1993.
- DAIN, Sulamis. (artigo) *Reforma Tributária e Federação*, São Paulo: ed. Fundap/Unesp, 1995, coletânea de artigos organizada por Rui de Britto Álvares Affonso e Pedro Luiz Barros Silva.
- D.O.E./RN, Natal, edições de 04/11/89 e 10/4/90.
- DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*, 3ed. Rio Janeiro: FGV, 1977.
- D'AURIA, Francisco. *Ciência das Finanças*, São Paulo: Cia Ed.Nac., 1947.
- DENARI, Zelmo, *Curso de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1990.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*, São Paulo: ed.Saraiva, 1976.

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, São Paulo: ed. Atlas, 1996.
- DINIZ, José Daniel. (artigo) na Rev. do Centro de Estudos Jurídicos da Justiça Federal RN, v2, n.1, 1995.
- DIVERSOS AUTORES. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: ed. Bushatsky . vls.2 , 3 , 4, e 5. 1973, 1975, 1976 e 1977.
- DIVERSOS AUTORES. *Curso de Direito Tributário*, Cood. Ives Gandra, vs. 1 e 2, Belém: ed. CEJUP, 1995.
- DIVERSOS AUTORES. *Noções de direito tributário*, São Paulo: ed.Ltr., 1975.
- DIVERSOS AUTORES. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 5º, São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1979.
- DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.
- DUVERGER, Maurice. *Institutions Financières*. Paris: ed. Press Universitaires de France, 1956.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*, Rio de Janeiro: ed. Rio, 1976.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1981.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*, São Paulo: ed. Resenha Tributária/IBET, v. 1 e 2, 1976.
- FLORENZANO, Zola. *Curso superior de direito tributário*, São Paulo: ed. Sugestões Literárias, 1973.
- , *Os impostos no Brasil*, Rio de Janeiro: ed. Inst.Cult.Jurídica (ICJ), 1974.
- FLÓRIDO, Luiz Augusto Irineu. *Curso de direito tributário*, São Paulo: ed. Saraiva, 1981.
- FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*, Buenos Aires: ed. LAEL, 1973.
- , *Derecho Financiero*, v. I e II, Buenos Aires: ed. DEPALMA, 1962.

- FONTES, Eliana Trigueiro. *Revista da Procuradoria Geral do Estado RN*, V.5,1996.
- FRAGATA, Francisco Antônio. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: José Bushatsky Editor. v.3,1977.
- GALLO, Antonio Felipe A. *Compêndio de direito tributário*, São Paulo: ed. Saraiva,1980.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, São Paulo: ed. Saraiva, 1995.
- GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: 3ed. Saraiva, 1987, Natal: 4ed. Coop.Cult. UFRN, 1991 e Natal: 5ed.: IBTJ/Nossa Editora, 1997.
- GOMES, Carlos Roberto de Miranda. *Manual de Direito Financeiro e Finanças*, Natal/RN: ed. IBTJ, 1996.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: ed. RT,1979.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 2*, São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1977.
- GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. *A situação atual da parafiscalidade no direito tributário*,. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.
- O tributo*, São Paulo: ed. Max Limonad, 1983.
- HOLFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: ed. Copola, 1996.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário; uma introdução*, São Paulo: ed. Atlas 1ªed.
- Direito Tributário*, 3ed. São Paulo: Atlas, 1990 e 6ed. 1955.
- Direito Tributário na nova Constituição*, São Paulo: ed. Atlas, 1989.
- Imposto Territorial Urbano Progressivo*, Publicação do BNH, 1977.
- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributário*, Buenos Aires: ed. Liceo Profesional CIMA, v. I, 1969.

- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Instituições de Direito Tributário*, São Paulo: ed. Aquarela, 1988.
- *Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário*, São Paulo: ed. do Autor, 1988 e ed. Institutas (SP), 1989.
- , *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: ed. Saraiva, 1993.
- LAZARIN, Antônio, *Introdução ao Direito Tributário*. São Paulo: ed. Atlas, 1992.
- LONGO, Carlos Alberto. *Caminhos para a reforma tributária*, São Paulo: ed. Liv. Pioneira, 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, São Paulo: 10ed. Malheiros, 1995 e 11ed. Malheiros, 1996.
- *Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, São Paulo: ed. RT, 1989.
- , *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: ed. RT, 1994.
- , (artigo) *Compensação do COFINS com o FINSOCIAL*, *Revista ADV (COAD)*, fevereiro, 1996.
- MARIANO JÚNIOR, Júlio. *Lições de Direito Tributário parte Geral*. ed. Copola, 1994.
- MACÓN, Jorge; REIG, Enrique J. (artigo) no *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXIXb, Buenos Aires: ed. IFA, 1984.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*, São Paulo: ed. Saraiva, 1989.
- , *Teoria da Imposição Tributária*, São Paulo: ed. Saraiva, 1983.
- , *Tributação do MERCOSUL (Coordenador)*, São Paulo: ed. RT, 1997.
- MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*, São Paulo: ed. RT, 1978.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Pedágio - condições para sua cobrança*, *Revista Jurídica do IAA*.

- MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*, São Paulo: ed. Malheiros, 1992.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, São Paulo: ed. Malheiros, 1993.
- , *Contribuições Sociais. Questões Polêmicas*. Coletânea de artigos coordenada por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: ed. Dialética, 1995.
- , *ICMS - Teoria e Prática*, São Paulo: ed. Dialética, 1996.
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*, São Paulo: ed. RT, 1978.
- MERSAN, Carlos A. *Direito Tributário*, São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1985.
- MIRANDA, Paulo. *O Dinamismo do Tributo ao enfoque do universo tributário de uma região*. Rio de Janeiro: PUC, 1977.
- MONTENEGRO, Romilda Pigo. (artigo) na Revista Pensar, Fortaleza: ed. UNIFOR, ano 1, n.1, 1992.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*, São Paulo: ed. RT, 1968.
- , *Compêndio de direito tributário*. v. 1 e 2, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995.
- , *Sistema tributário da Constituição de 1969*, São Paulo: ed. RT, 1979.
- , *Doutrina e prática do Imposto sobre serviços*, São Paulo: ed. RT, 1978.
- , *Doutrina e prática das taxas*, São Paulo: ed. RT, 1976.
- NASCIMENTO, A. Theodoro. *Preços, taxas e parafiscalidade, (Tratado de direito tributário brasileiro, v. 7*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1977.
- , *Contribuições Especiais*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1986.
- MOREIRA, João Batista. *Contribuição de Melhoria - coleção Tratado de Direito Tributário*, v. 8, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1981.

- NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Finanças Públicas e Sistema Constitucional Orçamentário*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1995.
- NEVES, José Carlos Sousa Costa. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: ed. Resenha Tributária, v.5, 1979.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 9ed. São Paulo: ed. Saraiva, 1989.
- , *Direito Tributário Aplicado e Comparado*, em parceria com NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. V. I e II. Rio de Janeiro : ed. Forense, 1977.
- NUSDEO, Fábio. *Comentários ao Código tributário Nacional*, v. 3, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.
- NUNES, Vidal Serrano. *Direito Tributário Comentado*, São Paulo: ed. Angelotti, 1993 e 1995.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. *Curso expositivo de direito tributário*, São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1976.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva - conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro: ed. Renovar, 1988.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*, São Paulo: ed. RT, 1980.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio. (artigo) na Revista dos Tribunais n. 12, São Paulo: ed. RT, 1995.
- PAGLIANRINI, Mauro Fernandes. *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, São Paulo: ed. Julex, 1993.
- PEDRA, Glacy F. *Você conhece direito tributário?*, Rio de Janeiro: ed. Rio, 1979.
- PELICANO, Helcias. *Comentário ao Código tributário Nacional*, Resenha Tributária, v. 5, São Paulo.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1944.
- *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: 2.ed. Forense, 1990.

- PISCITELLI, Roberto Boccacio (organizador) e outros. *O Sistema Tributário da nova Constituição*, Brasília:UNB,1988.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*, com a Emenda nº 1, de 1969, t.2, São Paulo: ed. RT.
- QUIRINO, José Goulart. *A taxa no Direito Brasileiro*, São Paulo: ed. Resenha Tributária,1980
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*, São Paulo: ed. Atlas,1989.
- REVISTA CONSULEX ns. 4, de 27/01/1997 e 10, de out.1997.
- REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, nºs 21, 13 e 30, São Paulo.
- REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, nº 64, São Paulo.
- REVISTA JURISCÍVEL DO STF, v. 42.
- REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. v. 70, 74 e 75.
- REVISTA DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO RN, v.5, 1996.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *A natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório no Sistema Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1985.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais* (Coordenador), São Paulo: ed. Dialética, 1996.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v.5. São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1979.
- RODRIGUES, Rafael Moreno. *Curso de legislação tributária para administradores de empresas*, São Paulo: ed. Resenha Tributária,1984.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*, Rio de Janeiro. 10º ed. Renovar.1995.
- ROSENITSCH, Ismênia Paula. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: ed. Resenha Tributária, v.5, 1979.

- SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito tributário*, 4.ed. Rio de Janeiro: F.G.V., 1970 e São Paulo: ed. Sugestões Literárias, 1967.
- SIDOU, J.M. Othon. *A natureza social do tributo*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1978.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa - Doutrina, Prática e Jurisprudência*, Rio de Janeiro: ed. Forense, 1990.
- SILVA, Adauto Quirino. *Direito Tributário (Comentários ao sistema tributário constitucional brasileiro - arts. 18 a 24)*, São Paulo: ed. Sugestões Literárias, 1980.
- SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do direito tributário e tributos municipais*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1978.
- , *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 9ed. São Paulo: ed. Malheiros, 1994.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1975.
- , (artigo) *A natureza tributária do FGTS*, RDA n. 112, 1973.
- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo & CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Parte Geral, São Paulo: ed. RT, 1985.
- TORRES, Ricardo Labo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: ed. Renovar, 1993
- TRIBUTAÇÃO EM REVISTA n. 23 (janeiro-março/1998).
- VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito financeiro e finanças*, Porto Alegre - RS: ed. Sulina.
- , *Programa de direito tributário - parte geral*, Porto Alegre - RS: 5 e 10ed., Sulina, v.1, 1991.
- , *Programa de direito tributário - parte especial*, Porto Alegre - RS: ed. Sulina v. 2, 1995.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de direito tributário*, São Paulo: ed. RT, 1980.

XAVIER, Alberto. *Temas de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: ed. Lumen Juris, 1991.
-----*Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa: ed. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.