

APONTAMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

João Parente Muniz e Sá Filho *

Resumo

Sob o título de “Apontamentos de Direito Tributário”, o autor, tomando por premissa a necessária distinção entre o universo da ciência e o do direito positivo, busca respostas para as indagações acerca do “que é e do que não é tributo”, o que conforma o objeto material do direito tributário, além de ingressar no importante tópico de tipologia tributária.

Palavras-chave: ciência do direito, direito positivo, tributação

Direito positivo e ciência do direito

“**D**ireito” não é expressão unívoca cuja menção faça suscitar no ouvinte a única e mesma coisa. Ao contrário, ela designa uma coleção de realidades que lhe correspondem. Uma delas é o sistema de normas (direito positivo); outra a ciência que o estuda (ciência jurídica); outra, ainda, o atributo titularizado por alguém (direito adquirido, crédito) em face da sujeição de outrem... Tudo isso é direito. Ocupar-nos-emos aqui, brevemente, da distinção entre as suas duas primeiras formas de expressão.

A coexistência do direito como um sistema de normas com aquele expresso sob a forma de construção científica deixa antever que uma coisa é a atividade do legislador, como a do aplicador do

* *Departamento de Ciências Jurídicas da UNICAP*

direito – porque criador dele –, e outra diversa é a atividade daquele que interpreta o direito. Tão inconfundíveis são as duas coisas, que laboram, de forma distinta, sobre objetos também distintos. Do seu cotejo, inferimos:

diversidade lógica: o direito positivo está para o plano do dever-ser assim como a ciência jurídica está para o plano do ser. Esta obedece à lógica ôntica, do ser, da busca da verdade; o primeiro obedece à lógica deôntica, da atribuição e da imputação segundo a vontade objetivada na norma. HANS KELSEN pronunciou a irredutibilidade absoluta entre o ser e o dever-ser: “A distinção entre o ser e o dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual se descreve um ser fático – distingue-se essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser não se segue que algo seja” ¹.

diversidade de objeto: o direito como regra de convívio tem por objeto a conduta humana, ou seja, a matéria-prima por ele laborada é o comportamento do homem. Assim, o direito tanto prescreve um comportamento diante de determinado fato como também o autoriza ou o proíbe, cominando sanções para a inobservância de seu comando. O direito pode ainda conferir competência a alguém para pôr uma regra jurídica de certa abrangência, de modo a ser aplicada diante de uma dada situação, por isso ele fere o comportamento real

do homem. Tratamos aqui de toda forma de criação de direito, o que não se circunscreve tão somente à tarefa legislativa, mas supõe também a aplicação da norma pelo juiz e pelo agente administrativo, porque a sentença como o ato administrativo nada fazem senão criar uma norma individual no caso concreto. Já o direito, como ciência, objetiva justamente a compreensão do direito como norma. O sistema jurídico normativa é que é o objeto da ciência jurídica. Ao cientista compete descrever seu objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas, semânticas e pragmáticas desse complexo normativo, isto é, interpreta-o. O intérprete não cria direito, mas o declara;

diversidade de abordagem do objeto: o direito positivo interfere na conduta humana, alterando-a, manipulando-a e deformando-a ². Não tem peias nem se submete a jugos o criador de direito, salvo, claro, os próprios que o sistema lhe atribuir. Ele dispõe de seu objeto como se lhe aprouver, ora munido de critérios predominantemente políticos, como o legislador, ora jurídicos, como o aplicador, num halo de indeterminação ínsito à estrutura escalonada do sistema. Todavia o ato de criação do direito positivo se põe invariavelmente como um ato de vontade de seu operador – “Aquele que ordena ou confere o poder de agir, quer; aquele a quem o comando é dirigido, ou a quem a autorização ou o poder de agir é conferido, deve” (KELSEN, op. cit. p. 5). Já a atitude de quem interpreta o direito posto – vale dizer, do cientista – consiste preponderantemente num ato de conhecimento. Ao intérprete não cabe dispor sobre o direito positivo, mas tão

somente compreendê-lo, apreendê-lo e revelá-lo³. No âmbito da atividade interpretativa, calha lembrar que Kelsen difere a interpretação autêntica, laborada pelo órgão que aplica o Direito (legislador e julgador) e fixa o sentido da norma que vai aplicar, integrando o ordenamento, da interpretação não autêntica – a do cientista que se limita a emitir enunciados sobre o objeto cognoscido⁴.

Por certo que o debate metodológico do início do século, em grande parte devido às contribuições do neokantismo (RADBRUCH, RICKERT) e neo-hegelianismo (SCHONFELD), a “jurisprudência de valorações”, entre outras, já logrou superar essa concepção lógico-formalista da ciência jurídica, compreendendo-a não como um processo fundado em esquemas aritméticos, mas necessariamente referido a valores (porque cultural o seu objeto) e capaz de interferir nas normas em movimentos não só de mera subsunção que a deixasse intacta, mas igualmente de valorações, de concretização, de integração e mesmo de desenvolvimento da norma aplicada. KARL LARENZ dá conta disso em sua obra *Metodologia da Ciência do Direito*: “Caracterizaríamos a ciência jurídica como a ciência sobre o Direito que dele se ocupa sob o seu aspecto normativo e, assim, que se ocupa do ‘sentido das normas’. Trata-se nela da validade normativa e do conteúdo de sentido das normas de direito positivo, incluindo as máximas de decisão contidas nas sentenças judiciais. Se a ciência jurídica se compreende a si própria como ‘ciência normativa’, tal não significa dizer que ela mesma dê normas, que ponha em vigor normas jurídicas. Antes, que se compreende a si própria em princípio como um sistema de enunciados sobre o Di-

reito vigente. Certamente que haveremos de ver que os seus enunciados não deixam de ter influência sobre o conteúdo daquilo a que se referem, das normas jurídicas.”⁵.

Dizemos que o cientista, se interfere no seu objeto, fá-lo em menor grau de intensidade e de qualquer modo diferente que o legislador ou o julgador;

diversidade de linguagem: observa-se que o direito positivo, ao ferir a conduta humana, vale-se de uma linguagem prescritiva, porque põe um efeito jurídico num ato qualquer, põe uma consequência, um cometimento, um mandamento, enfim, uma prescrição. A norma, por primeiro, descreve um fato em forma de hipótese para, depois, afetar-lhe um efeito querido pelo emissor da norma ou determinado por uma norma superior. Já a ciência jurídica, no ofício de revelar o direito posto, vale-se de linguagem descritiva, porque o descreve, emitindo enunciados sobre ele, sobre as conexões formais e de conteúdo (mérito) que se instalam no sistema.

Dizer que o intérprete não interfere no direito não significa dizer que sua atitude deva limitar-se à mera reprodução literal do enunciado de direito positivo. Não se suponha que tenhamos de reverenciar o texto normativo, tal qual se nos apresenta à primeira vista. Ao contrário, o que se busca aqui é introjetar a idéia de que o direito positivo não se coloca nem se impõe, imediata ou inexoravelmente para o homem, senão após sua enunciação pelo jurista. É o jurista a “viva vox juris”, a voz vivificada do direito; aquele que evoca o dever-ser. Sim, porque uma coisa é o texto legal, outra é a norma. A norma

é precisamente o juízo que resulta da apreensão mental do texto (signo) e seu processamento (também mental ⁶) segundo uma técnica interpretativa de conformação e de compatibilização do sentido de um preceito legal com o sentido dos princípios superiores que dominam o sistema. A norma não se identifica com a lei, ela resulta de uma coleção de textos legais, cujo sentido é evocado pelo jurista. Uma lei pode prescrever um determinado comportamento e esse comportamento não ser devido (o que vale dizer que a lei não é válida), porque a norma que resulta da combinação dessa lei com outros dispositivos do sistema jurídico não conduz a essa conclusão. A constatação de que a norma não se confunde com a lei, porque é justamente o resultado da interpretação dela (lei + interpretação = norma), pressupõe a idéia do direito positivo como um sistema.

O consistir o direito num sistema sobeja em relevância, porque e em razão dessa circunstância que se concebe como uma estrutura una, indecomponível e coerente, posto hierarquizada e integrada. Por isso o direito positivo, assim concebido como sistema, vem a tornar-se “ordenamento jurídico”. Da sua natureza sistemática decorre que esse ordenamento não é apenas um conjunto mais ou menos caótico de proposições esparsas e isoladas, mas antes alguma coisa que faz sentido, e esse sentido conduz a uma inter-relação necessária entre as proposições do sistema. Assim é que os princípios superiores que informam e dominam o sistema, como núcleos irradiadores de valor, interferem no sentido e no alcance de todas as normas do ordenamento. Tal é a lição do publicista espanhol EDUARDO GARCIA DE ENTERRÍA:

“O ordenamento não é um agregado de normas; mais do que isso, como ressaltou Santi Romano, o ordenamento precede a norma, a qual é tal, não por nenhuma qualidade abstrata ou de essência, mas justamente por sua inserção num ordenamento concreto, que como tal a precede e que tece de defini-la previamente como “fonte de direito” e em cujo seio unicamente adquire todo o seu sentido.”⁷

Os princípios que informam o sistema é que lhe conferem sentido harmônico e aglutinador, de modo a enfeixar num critério superior a prova de validade de toda uma série de atos normativos, declarativos ou executórios que compõe o sistema. É em nome do ser sistema que o intérprete pode reportar-se aos desígnios fundamentais do ordenamento princípios para identificar e expungir (dentro dos limites da interpretação) os preceitos com eles incompatíveis. Dessa incompatibilidade entre normas do mesmo sistema, surgem as chamadas antinomias que há, inobstante à coerência do sistema. Este, por sua vez, oferece ao intérprete três critérios para resolver as antinomias: o hierárquico, pelo qual a, o cronológico e o da especialidade.⁸

São exemplos de antinomias

- a) o disposto no art. 3º, do Código Tributário Nacional, ao distinguir a prestação **tributária** da que consiste em “sanção de ato ilícito” não se coaduna com o teor do § 1º, do art. 113, do mesmo código, que diz ser objeto da obrigação principal (de natureza tributária) a penalidade

pecuniária decorrente do seu descumprimento (sanção por ato ilícito, portanto). Também contraria o art. 3º, e o § 3º art. 113, quando este assimila à obrigação principal (de natureza tributária) o descumprimento (sanção) da obrigação acessória;

- b) o art. 5º, do CTN, ao dispor que são três as espécies de tributo (impostos, taxas e contribuições de melhoria), contraria o teor dos arts. 148 e 149, da Constituição, que conferem caráter tributário também aos empréstimos compulsórios e às contribuições sociais, interventivas e corporativas. Esses mesmos dispositivos constitucionais são contrariados também pelo art. 4º, II, do CTN, porque este diz ser irrelevante, para fins de determinação da natureza jurídica da obrigação, o destino do produto arrecadado – o contrário do que promana da norma superior, especialmente, par. único, do art. 148;
- c) art. 98, do CTN, ao dispor que “os tratados internacionais revogam a legislação tributária interna”, esquece o art. 49, I, da Carta, porque a validade desses tratados não se dá com sua mera celebração, mas depende de ratificação pelo Congresso, por meio de decreto legislativo; este, sim, é quem revoga a legislação interna;
- d) o art. 150, do CTN, ao equiparar a homologação do pagamento ao ato de lançamento do tributo, sugerindo uma insólita equiparação entre o “nascimento” da obri-

gação e sua “morte”, ofende o art. 142 do mesmo Código, que imputa ao ato de lançamento o efeito da formalização da obrigação (através da constituição do crédito tributário) e não sua extinção, que seria o efeito da dita homologação.

Afora as contradições explícitas e imediatas entre dois ou mais preceitos legais, há as que resultam da incompatibilidade de uma norma com a própria lógica imanente ao sistema, cujo sentido não foi positivado em nenhum preceptivo legal. Esse tipo de incongruência, ainda que implícita, não deixa, contudo, de configurar uma antinomia, nem é menos concreta que a primeira. É o caso, v. g., do caput do art. 40, do CTN, que diz ser o fato gerador o único critério determinante da natureza jurídica da obrigação, esquecendo-se da base de cálculo. Também é o caso dos arts. 107, 108, 109 e 111, que prescrevem, de forma delirante e anódina, como (*sic*) o intérprete deve conduzir seu ofício (ex.: interpretando literalmente as normas cuja aplicação importe em liberação de pagamento de tributo), o que soa contrário à natureza da atividade interpretativa.

Conclusão

A conseqüência que se extrai é que, diversamente do que se propugna, é o próprio sistema normativo, e não a ciência jurídica, que pode conter contradições e antinomias, embora não deva contê-las. A clássica formulação de que “a lei não contém palavras inúteis”, sugere-

rindo a perfeição do sistema, não mais se põe como verdadeira. Com efeito, a atecnia reinante nas casas legislativas não pode cercear o labor do cientista na nobilíssima função de conhecer e principalmente de dar a conhecer o Direito de torná-lo sensível aos homens.

Nesse sentido, a evocação do Direito pelo jurista não se resume, de modo algum, a uma atividade resignada, acomodada ou, quiçá, acrítica. Ao contrário, o objetivo desse intróito é justamente o de incitar o cientista a questionar as regras jurídicas extravagantes e a contrastá-las com os princípios gerais que dão vida ao sistema. Só que a precisa cognição desses princípios não se dá senão através do “retorno” do intérprete às categorias próprias da Teoria Geral do Direito, único palco possível para a resolução dos problemas jurídicos (e não olvidamos que o problema jurídico por excelência é aquele que persegue o jurista em todo embate judicial e, justamente, a solução das antinomias).

Com efeito, é somente no plano da Teoria Geral do Direito que apreendemos o sentido das categorias, como são a validade das normas e sua vinculação à conduta humana, a obrigação, a relação jurídica, o ato e o fato jurídicos, o crédito e que servem de baliza ao estudo dos institutos tributários, como são a estrita legalidade, a tipicidade, o fato gerador, o lançamento, o crédito tributário e do regime jurídico que a eles se aplica, que é, enfim, o objetivo último do intérprete⁹.

Importa exortar, finalmente, que não é a experiência a fonte do conhecimento, mas antes o domínio da ciência. Isso significa que, diante de um caso concreto envolvendo questões tributárias, não

é necessariamente aquele que detenha mais experiência que irá dar conta do problema, mas, sim, aquele que melhor transite pelas instâncias da ciência.

Domínio material do direito tributário

o que é
e o que não é tributo.

Noção

Buscamos aqui traçar os limites materiais da disciplina. A questão a que nos propomos responder: quando se aplica o chamado regime jurídico tributário? Por certo, o critério de que nos valemos, nesses casos, é precisamente o fato de se estar ou não diante de um fenômeno jurídico de natureza tributária. Assim, é de se aplicar o regime jurídico tributário quando se tratar de tributo; caso contrário, não. Parte-se da noção de tributo e de sua inserção no campo da receita pública para, então, esboçar os lindes do direito tributário e estabelecer o momento em que ele se destaca do direito comum.

Cuidaremos, também, por nomear (conferir nome) as situações típicas abrangidas pelo direito tributário, na esteira de uma certa tradição científica de cunho classificatório. Acontece que a classificação dos tipos tributários não serve propriamente a fins didáticos, pois tem uma função eminentemente prática. E que cada espécie tributária (imposto, taxa etc.) se submete a uma normação diferente.

Conceito de tributo e de tributação

Tributo é expressão que, na ciência jurídica, tem acepção múltipla. Admitindo-se uma relação jurídica entre dois sujeitos, em torno de um objeto, jungidos por um vínculo jurídico, podemos designar tributo como sendo tanto (a) a prestação devida pelo sujeito passivo, sua dívida; (b) o direito titularizado pelo sujeito ativo, seu crédito; (c) o próprio objeto (mediato) da prestação, quer dizer, o dinheiro propriamente dito; (d) a relação jurídica como um todo, ou ainda (e) a norma jurídica que prevê hipoteticamente os termos da relação. Cumpre agora indagar o preciso sentido do caráter tributário da relação jurídica suposta, o que equivale a perguntar: o que significa ser tributário? ou o que distingue a relação jurídica tributária da não tributária? Sim, porque a resposta a essa questão (o que é e o que não é tributário) conduz o intérprete a saber sobre que situações, dentre as várias que se lhe apresentam, haverá de aplicar o regime jurídico tributário, que é o primeiro intento de quem se arvora em conhecer o direito tributário.

Ao lado do pressuposto básico da escola normativista que elege a estrutura da relação jurídica (sujeitos, objeto e “vinculum iuris”) como fundamento da idéia de tributo, fia os que abandonam essa formulação para conceber o tributo não como um instituto jurídico estático, mas, acima de tudo, como uma atividade administrativa (dinâmica, pois) tendente à expropriação dos bens dos contribuintes. É o caso da escola procedimentalista, que faz recair a ênfase não sobre o instituto “tributo”, mas sobre a “tributação”, concebida como fun-

ção estatal, um processo, um *vir-a-ser* (*in fieri*), daí a designação procedimentalista. Essa concepção do direito tributário que privilegia a atividade e não o ato, a tributação e não o tributo, que prefere o movimento das situações jurídicas ativas e passivas à própria idéia de relação jurídica, encontra eco na doutrina nacional nas obras dos Profs. MARCO AURÉLIO GRECO (*Dinâmica da Tributação e Procedimento*, RT, 1979) e ZELMO DENARI (*Solidariedade e Sucessão Tributária*, Saraiva, 1977). O primeiro consigna que a atividade global da tributação compreende as seguintes fases processuais:

- a) **fase normativa**, pela qual são produzidas as normas jurídicas tributárias compondo o direito positivo tributário, hierarquizado, articulado e coerente;
- b) **fase impositiva**, que consiste propriamente, na atividade administrativa (não legislativa) de imposição, de exigência, corresponde ao **lançamento**. Há tributos que prescindem dessa fase (tributos sem lançamento) ou que trasladam o ônus de sua prática para o próprio contribuinte (daí o “autolancamento”);
- c) **fase integrativa**, consubstanciada na inscrição do débito em dívida ativa, após o que o mesmo adquire presunção de liquidez e certeza, cuja certidão serve de título executivo extrajudicial;
- d) **fase compulsiva**, que culmina com a expropriação dos bens dos contribuintes pela execução fiscal, no caso de haver resistência ao adimplemento espontâneo da obrigação tributária.

Entendo que a noção de tributação, como atividade de imposição, não prejudica nem exclui a formulação que procura compreender o fenômeno tributário, a partir da idéia de relação jurídica, a qual não pode ser posta de lado pela singela razão de que jamais o direito positivo e, por conseguinte, o homem, em lugar e tempo algum, tenha conhecido outro expediente para a sua (do direito) realização humana, senão quando se vale da decantada idéia de relação jurídica - - único meio de ferir a conduta humana, condicionando-a e vinculando-a (abstratamente) a determinados bons ou maus efeitos.

O art. 146, III, da Constituição, estabelece que cabe à lei complementar... definir tributo. O Código Tributário Nacional conceitua tributo em seu art. 3º, que encarna a concepção positivada do instituto. Seu teor é o seguinte:

“Tributo é ¹⁰ toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

É de ver, em primeiro lugar, que a lei divisa em duas realidades distintas e inconfundíveis o ente “tributo”, de um lado, e a “atividade” que é mobilizada para a sua cobrança, de outro, o que dá conta da distinção entre tributo e tributação. Em segundo lugar, o teor do dispositivo supra deixa antever que a lei define tributo ora como sendo uma prestação (item “a”), ora como norma (item “e”), supondo uma relação jurídica subjacente entre dois sujeitos, em tomo de um objeto. A importância em conceituar tributo está em que, se identifico um dado fenômeno (taxa d’água, v.g.) como tal, então hei de lhe aplicar todo o regime jurídico tributário (estrita legalidade, an-

terioridade da lei etc.); se não identifico como tal, então deixo de aplicá-lo.

O direito público admite os seguintes tipos de “prestação pecuniária compulsória”: a) tributo; b) obrigação contratual; c) sanção por ato ilícito (multas); d) indenização por ato danoso. Todas são compulsórias, mas não por isso tributárias. A obrigação contratual não é tributária, porque não decorre imediatamente da lei, não foi por ela “instituído”, ainda que o contrato seja “previsto” em lei. A indenização por ato danoso também não, porque é uma prestação que decorre, em última instância, de um ato lesivo, senão ilícito, o que não se coaduna com a natureza tributária.

O conceito jurídico-positivo (não há impropriedade nisso) de tributo insculpido no art. 3º, do CTN, fixa os critérios¹¹ que o distinguem de outras entidades: a) a compulsoriedade da prestação, que afasta aquelas que contemplem uma mera faculdade (não a faculdade prévia de praticar ou desencadear o fato gerador – o que é possível –, mas, sobretudo, o que se afasta é a faculdade de se submeter ou não à prestação quando ou após ocorrido o fato gerador; b) **o ser instituída em lei**, que afasta tanto aquelas prestações decorrentes de ato de vontade privada (p.ex. confissões de dívida que extravasem a lei) ou decorrentes de contrato (p. ex. tarifas públicas), como também aquelas instituídas por ato legislativo diverso de lei formal (decreto, portaria...) ¹²; c) **o não constituir sanção de ato ilícito**, que afasta peremptoriamente da natureza tributária toda sorte de multas e penalidades (ainda que pelo não pagamento de tributo) e d) **a vinculabilidade da atividade administrativa de cobrança**.

A insuficiência do CTN e a questão da sede constitucional

A caracterização de um dado fenômeno como de natureza tributária requer o concurso de todos os quesitos do art. 3º, do CTN, embora eles não sejam bastantes para tal. Quer dizer: todo tributo, necessariamente, preenche essas condições, mas, por outro lado, não é só porque as preenche que se trata de um tributo. Os quesitos do CTN são necessários, mas não suficientes.

É que o intérprete, ao calor de saber o que é e o que não é tributo, de modo a aplicar ou não o regime tributário, não se limita ao disposto no art. 3º, do CTN, mas se vale, sobretudo, das disposições constitucionais que regulam a matéria. Uma determinada imposição pode preencher todos os quesitos constantes do art. 3º, do CTN, e simplesmente não ser tributo. Isso se deve ao fato de essa imposição ter uma específica sede constitucional estranha ao sistema tributário, que com ele não se comunica. Sim, porque a prova de validade de toda norma passa pela busca de um “espaço” inscrito na Constituição que lhe sirva de fundamento.

A título ilustrativo da insuficiência do CTN como critério exclusivo para se saber o que é tributo, basta citar o caso das contribuições sociais, as quais, juntamente com os empréstimos compulsórios, eram (sob a égide do regime constitucional anterior) imposições sem caráter tributário, ou seja, não se subsumiam ao conceito de tributo, apesar de estarem perfeitamente enquadradas no art. 3º, do CTN:

- a) tal foi o caso da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS –, sob a égide da Constituição anterior. O STF decidiu, no RE 148.754-2 RJ, que a prestação devida pelas empresas cognominadas “PIS”, em sendo uma contribuição social destinada a cumprir o dispositivo constitucional (165, V, CF 69) que previa a participação dos trabalhadores nos lucros das empresas, não tinha natureza tributária, porque o art. 43, daquela Carta, conferia ao Congresso Nacional competência para dispor sobre “tributos” (inciso I) e “contribuições sociais” (inciso X, acrescido pela Emenda Constitucional 8/77). Se tais contribuições tivessem natureza tributária, o constituinte não se teria referido a elas em dispositivo diverso daquele que se refere a tributos;
- b) o mesmo sucede, sob o atual regime constitucional, com a prestação devida por empresas que explorem petróleo, gás natural, recursos hídricos para geração de energia elétrica e recursos minerais. É que a Constituição, no art. 20, que trata dos bens da União, em seu § 1º, assegura “aos Estados, DF e Municípios... participação no resultado da exploração” daqueles recursos ou obterem “compensação financeira por essa exploração”. Com isso, através da Lei federal 8.001/91, essas empresas devem prestar, em favor dos Estados, o equivalente a uma porcentagem de seus faturamentos mensais. Tal não constitui tributo, em primeiro lugar, porque a sede constitui-

onal dessa imposição (art. 20, §1º) não se inscreve topográfica nem, finalisticamente no sistema constitucional tributário (arts. 145 ss.), ou seja, não é possível ao intérprete fazer sediar o fundamento constitucional dessa imposição em qualquer dispositivo do subsistema tributário. Em segundo lugar, a prestação parece revestir uma certa natureza indenizatória pela exploração dos recursos energéticos e minerais, o que é incompatível com a natureza tributária, embora não haja restrição expressa do CTN quanto a isso.

Endossando essa necessidade de se recorrer à norma constitucional para determinar a natureza jurídica do tributo, vale citar o caso de tributo que não deixa de sê-lo muito embora guarde explícito caráter de sanção, em desobediência frontal ao disposto no art. 3º, do CTN: é o que acontece com o IPTIJ progressivo no tempo, instituído com relação àqueles proprietários de terrenos urbanos que descumpram a função social da propriedade, ao mantê-los inutilizados ou subutilizados, conforme previsão do art. 182, § 4º, da Constituição. Nesse caso, o imposto é expressamente punitivo e sancionador do “mau” proprietário. Pergunte-se por que esse imposto não deixa de ser tributo, a despeito do CTN. Simplesmente, porque quem lhe confere o caráter sancionador é a Constituição, que também não lhe subtrai a natureza tributária admitindo a “contradição”, que se resolve a seu favor, em detrimento do CTN.

Por outro lado, há aquelas imposições que, embora sejam igualmente destituídas de caráter tributário, assim o são justamente, porque não enquadradas nos moldes do CTN:

- a) é o caso da tarifa de energia elétrica. O consumidor se obriga ao seu pagamento (compulsório) não porque assim esteja prescrito em lei (art. 3º) ou porque se trate de um serviço público posto à sua disposição, mas, imediatamente, porque há um contrato (tácito) de fornecimento de uma mercadoria (energia elétrica);
- b) aquele que “explorar ou consumir matéria florestal até 12.000 m³ por ano” deve ou promover a reposição da floresta por meio de um projeto de manejo sustentado, ou recolher ao IBAMA uma prestação em dinheiro. Essa prestação não teria natureza tributária, em primeiro lugar, porque, ao encerrar uma opção (faculdade), deixa de ser compulsória. Em segundo lugar, fica evidente o caráter indenizatório da prestação;
- c) o “laudêmio”, devido pela transferência do uso (domínio útil) de terreno a União, também não se reveste natureza tributária, porque, embora compulsório, não decorre de lei, mas imediatamente da relação entre enfiteuse (direito real sobre coisa alheia) sobre bem da União (terra de marinha), vale dizer: decorre do patrimônio da União, não de sua “potestade” normativa. Constitui essa prestação receita originária e não receita derivada, como

haveria de ser o tributo, na vetusta (e problemática) classificação da ciência das finanças;

- d) as penalidades, multas ou acréscimos pecuniários (“não importa o nome que se lhes dê), devidas pelo descumprimento de qualquer disposição legal (inclusive tributária) não são tributos, porque consistem, justa e precisamente, na “conseqüência de ato ilícito” prevista na art. 3º, a qual desfigura o tributo.

Conclusão

O enfoque do jurista tanto pode dar-se sobre o fenômeno do tributo, estaticamente considerado a partir do instituto da relação jurídica, como sobre o processo da tributação, encarada esta como uma atividade, uma seqüência de atos da Administração tendentes a expropriar do contribuinte o montante referente ao tributo. O certo é que, do ponto de vista metodológico, um enfoque não substitui o outro, no sentido de serem ambos alternativos e mutuamente excludentes, do tipo ou um ou outro. Pode o jurista perfeitamente, sem abandonar o rigor científico, valer-se simultaneamente das duas concepções. Assim, é que a primeira procura dar conta da questão de saber precisamente a que fenômenos da vida se há de aplicar o regime jurídico tributário, regime do qual se ocupa o direito material tributário; a outra, que deposita ênfase não no tributo, mas na tributação, responde às questões suscitadas no campo do direito processual tributário.

Relativamente à questão de saber o que é o que não é tributo, de modo a lhe aplicar ou não o respectivo regime jurídico, revela-se insuficiente o simples conferir os quesitos constantes do art. 3º, do CTN, cujo critério de análise restringe ao conteúdo da norma sua matéria e seu objeto (dimensão a que Kelsen reputava de “estática”); não se investiga o título da norma, ou seja, a autoridade ou o órgão que a instituiu. Mais que isso, diante de um dado fenômeno cuja natureza jurídica se desconhece (particularmente aquele que se manifesta pela vontade de alguém sacar de outrem parte de seu patrimônio), é preciso ultrapassar o art. 3º, do CTN, e aferir o fundamento constitucional de sua validade, isto é, perquirir a seqüência das normas jurídicas que tratam do fenômeno e que derivam umas das outras através de sucessivas delegações de poder, até sua origem fundante na Constituição. Uma tal análise “dinâmica” (ou formal) da natureza jurídica desse fenômeno investiga a continuidade ou não do fluxo de poder pelos canais do ordenamento jurídico, com referência ao seu objeto precípua, por definição desconhecido. Onde o poder flui, os atos praticados até aí serão válidos; onde houver interrupção do fluxo do poder legítimo, os atos praticados a partir desse ponto não mais serão válidos.

Tipologia Tributária

Quais são os tipos tributários
e suas características.

Noção

Até aqui, temo-nos debatido em torno dos tipos de fenômenos que podem ser reputados de índole tributária, ou seja, que podem ser tidos como tributos, por sua conformação a determinados critérios estabelecidos, explícita ou implicitamente, pelo ordenamento, vale dizer, pelo CTN e pela Constituição. Não cuidamos ainda de investigar cientificamente o conteúdo do regime jurídico tributário propriamente dito. Isso só faremos no próximo capítulo, quando trataremos da competência tributária e das limitações constitucionais ao seu exercício.

A questão a ser respondida, no presente capítulo, é precisamente, e ainda, a do nome das diversas espécies tributárias. Para respondê-la, deve-se levantar uma questão prévia. Sim, porque seria uma solução por demais simplista dizer que o gênero tributo comporta duas, três, quatro ou cinco espécies e, ato seguinte, nominá-las todas. Não basta apor um rótulo à coisa, é preciso apreender seu sentido e afirmar suas propriedades no âmbito normativo.

O que assalta o intérprete, antes mesmo de saber quantas e quais são essas espécies, é justamente o que se deve entender por espécies tributárias. Qual o sentido de reputarmos alguma coisa de espécie tributária? A razão de ser das espécies tributárias é que o

ordenamento jurídico trata essas espécies de modo ligeiramente diverso, no âmbito tributário. Quer dizer: inobstante serem todas de natureza tributária, cada espécie obedece a um sub-regime jurídico próprio, especialmente definido na Constituição. Assim, se uma norma instituidora de imposto pode tomar por base de cálculo o patrimônio imobilizado do contribuinte ou sua renda, aquela instituidora de uma taxa já não o poderia.

Em nome de uma certa tradição classificatória da ciência jurídica, procedemos a uma classificação das espécies ou tipos tributários, lembrados de que mais importante do que nominar as coisas é não só conhecer suas propriedades como principalmente os critérios sob que informaram o labor classificatório.

A Constituição e o CTN

A tarefa de saber quais são as espécies tributárias e que propriedades normativas (ou características) cada uma apresenta requer uma breve alusão ao art. 146, da Constituição. Após remeter à lei complementar a definição de tributo (matéria estudada no capítulo anterior), o dispositivo faz o mesmo agora com suas espécies, remetendo ao legislador complementar essa definição.

Daí, o art. 5º, do CTN, dispõe que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Com base nesse dispositivo, a doutrina tem entendido que as espécies tributárias, os tipos de tributo seriam três: impostos, taxas e contribuição de melhoria. O próprio art. 145, da Constituição, que inaugura capítulo do sistema tributário

nacional, parece conduzir a essa mesma conclusão – a tipologia tripartite dos tributos, ao dispor, em seus três incisos, o primeiro dedicado a impostos, o segundo a taxas e o terceiro à contribuição de melhoria – e a instituição desses tributos caberia à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Acontece que a leitura e intelecção do sistema tributário inscrito na Constituição não se restringem, nem o poderia, ao seu art. 145. Primeiro, porque o constituinte, no seu labor, não se alimenta de qualquer preocupação didática ou classificatória, de modo a que se enxergue, no átrio do sistema tributário, uma proposição (art. 145) dirigida a acalantar o debate acadêmico consistente em saber quais as espécies tributárias. Desse ofício, não se ocupa o constituinte, movido que é por forças de diversa e mais elevada índole – a política. Em segundo lugar, o art. 145 não esgota o regramento da matéria. Terceiro, não pode o intérprete limitar-se ao teor do art. 50, do CTN (três espécies), supondo que somente a ele caiba dispor sobre as espécies tributárias (por força da delegação explícita do art. 146, III, (da Carta), porque a própria Constituição pode prever, como efetivamente prevê, outras espécies não contempladas pelo CTN.

Explica-se que o CTN não necessariamente seja definitivo nessa disposição, primeiro pela circunstância de que ele é norma condicionada pela Constituição, que lhe sobrepuja em tudo e por tudo; segundo, porque o CTN veio a lume no nosso sistema, em 1966, e isso opera, de pronto, a indulgência do intérprete pela sua desatualidade para com as Constituições que lhe sobrevieram. Dessa forma, sobejam razões para não se ler o art. 5º, do CTN, como uma proposição

preenhe de validade. Ao contrário, ela parece estar em plena desconformidade com o novo sistema tributário, precisamente porque deixa de contemplar como espécies tributárias aquelas que a nova ordem, nos arts 148 e 149, parece tratar inequivocamente como tais: assim os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção e corporativas. Essas as espécies cuja natureza tributária é renegada pelo CTN, mas assim concebidas pela Constituição. Diante dessa virtual antinomia, deve o intérprete eleger a Constituição como determinante, em detrimento do CTN, uma vez que é patente a superioridade da primeira (critério da hierarquia).

Eis as espécies tributárias tais quais tipificadas na Constituição: impostos, taxas, contribuições (de melhoria, sociais, de intervenção e corporativas) e empréstimos compulsórios. São, pois, quatro os tipos de tributo, a menos que se aparta a contribuição de melhoria das demais contribuições, donde se extraíram cinco espécies tributárias. Não importa propriamente o número de espécies, o que releva é tão somente a consideração do que dispõem os arts. 148 e 149, da Constituição, como sendo tributário ou não, de modo a abarcar nessa seara os empréstimos compulsórios e as demais contribuições. Parece inegável seu caráter tributário, diante não só do fato de estarem topograficamente imersos no sistema tributário nacional, como também pela circunstância de que tanto sua estrutura normativa (ontologia) como sua forma de incidência (funcionalidade) guardam estreita similitude para com as entidades cientificamente consideradas tributos.

O art. 4º, do CTN (questão ontológica)

“A natureza jurídica 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 teor da primeira parte do “caput” do art. 4º, do CTN, deixa antever a singular importância assumida pela tarefa de determinar a natureza jurídica do tributo. Por determinar a natureza jurídica de alguma coisa, deve-se entender o ato de apreender; pelo modo de pensar jurídico, o fenômeno que se apresenta ao intérprete é fazê-lo submeter a um conjunto finito e mais ou menos determinado de normas jurídicas. Consiste, enfim, em identificar o fenômeno para, sobre ele, vir a aplicar determinado regime jurídico. Isso é identificar a natureza jurídica de alguma coisa: decodificá-la no modo de apreensão jurídico para, após, submetê-la a um dado regime de normas.

Vale aqui lembrar a lição de KARL ENGISCH, jurista alemão, que diz poder o direito tratar de determinadas coisas de modo diferente com que o mundo ou as ciências, ordinariamente, concebem-nas. O direito pode conferir efeitos a determinadas coisas, efeitos que normalmente não são associados a essas coisas. Uma entidade é um ser, um ente (ontos). Um ser jurídico não necessariamente deve coincidir (no sentido de ter as mesmas propriedades ou caracte-

rísticas) com um ser não-jurídico, como um ser da ordem natural ou da ordem econômica, ou ainda psicológica, pelo simples fato de revestirem o mesmo nome ou título, de serem nominados de modo idêntico. Assim, o legislador pode considerar, para efeitos jurídicos, como não sendo parentesco a relação entre sogro e nora; como pode dispor que o filho havido sem matrimônio seja considerado filho. Se alguém vai a uma agência bancária pagar conta de luz ou de condomínio, isso pode ser tido popularmente como um tributo, mas juridicamente não o é.

De sua vez, determinar a natureza jurídica específica ao tributo significa, em primeiro lugar, saber se o tal fenômeno cuja natureza se pretende determinar está ou não submetido ao regime jurídico tributário, ou seja, é saber se alguma coisa é ou não tributo, conforme critérios constantes do capítulo anterior (art. 3º, CTN 1 + Constituição). Ato seguinte, cumpre saber de que tipo ou espécie de tributo se trata: se de taxa, de imposto, de contribuição... Para o desempenho dessa tarefa, o mesmo “caput” do art. 4º estabelece que o critério a ser observado é do fato gerador da respectiva obrigação, ou seja, quem determina a natureza jurídica específica do tributo (se taxa, imposto ou outro) é o “fato gerador da respectiva obrigação.” Fato gerador, no direito tributário, é aquela situação objetiva descrita hipoteticamente na lei, ou seja, é aquele fato descrito na lei que, acontecido “na prática”, faz nascer no mundo jurídico a obrigação tributária. Daí se vê que, para se saber a espécie do tributo, basta analisar o conteúdo do texto de lei que trata da matéria, especialmente a parte dedicada à configuração do fato gerador. Assim, por exemplo, se o

fato gerador contemplar uma situação própria da pessoa do contribuinte, de seu patrimônio, de sua renda ou atividade, de imposto tratar-se-á; já, se o fato gerador previr uma atuação estatal dirigida ao contribuinte, ter-se-á taxa; de outro lado, se atuação estatal não for especificamente dirigida ao contribuinte enquanto pessoa, mas, de modo reflexo, voltada para uma dada categoria de contribuintes, então será contribuição.

Do binômio fato gerador-base de cálculo

A eleição tão-só do fato gerador, para a determinação da espécie tributária, pode parecer suficiente, mas o fato é que ela dá azo a um relacionamento simplório ao permitir a simulação da natureza jurídica do tributo pelo legislador, bastando que se fixasse, de um lado, um fato gerador próprio de uma espécie tributária e, de outro, se elege-se como base de cálculo (representativa da expressão econômica do tributo) uma grandeza própria de outra espécie, v. g., fato gerador de taxa, mas base de cálculo de imposto.

É em função dessa que o Prof. Paulo Barros Carvalho, a meu ver acertadamente, aduz com precisão que, para se determinar a natureza jurídica do tributo, não basta a aferição tão-só de seu fato gerador; é imperioso o concurso também da base de cálculo prevista em lei para, por meio do cotejo entre ambos, extrair o intérprete, com rigor, a natureza jurídica do tributo. Nem se diga que o CTN não faz menção à base de cálculo, porque é a Constituição que confere à mesma o “status” de elemento estrutural necessário à configuração do

tipo tributário. Vejam-se os arts 146, III, 145, § 2º e 154, I, os quais tratam do fato gerador e da base de cálculo, não isoladamente considerados, mas como um binômio que dá identidade ao tributo. Por isso que, no ponto, deve o intérprete acrescer ao “caput” do art. 4º em comento a expressão “base de cálculo” (daí o caráter “constutivo” da interpretação) como critério determinante na expressão da natureza jurídica específica do tributo, porque o fato gerador não subsiste sem a sua expressão econômica, que é a base de cálculo. São elementos necessariamente correlacionados e interdependentes no fenômeno tributário.

Da irrelevância da denominação

Focalizamos agora a parte final do “caput” e seu inciso primeiro, que diz ser irrelevante para a determinação da espécie tributária, a denominação adotada pela lei. Nessa passagem o legislador foi bastante feliz, porque o nome, o título ou o rótulo não servem nem jamais podem servir de critério para identificar a natureza jurídica de alguma coisa. A circunstância de um dado fenômeno revestir a natureza jurídica de um determinado instituto (tributo, casamento, contrato, taxa...), o que vale dizer que algo é, somente pode decorrer da apreensão de seu conteúdo, de sua matéria, intrinsecamente considerados, jamais de forma aparente ou de expressão superficial, de nome, de título. Não raro, o jurista se vê diante de uma coisa identificada juridicamente como tal e nominada como coisa diversa. Acorre-lhe a pergunta: o que prevalece, o nome ou o ser? Por certo que a realidade

ôntica (o ser) da coisa há de prevalecer sobre a sua expressão nominal (o nome). Com erudição, assevera AGUSTIN GORDILLO que os problemas da dogmática não se resolvem pela taxonomia. Quer dizer: é o ser que determina o nome, não o contrário; ou o nome, que é aparência, não interfere no ser, que é essência. Aliás, a ciência serve justamente para distinguir a essência da aparência. Separar o que é do que parece ser.

Advirta-se: não se quer com isso dizer, de modo absoluto, que o nome não tenha importância. Não. O que se busca enfatizar é que este deve corresponder àquilo que nomina ou de que dá conta. Ou seja, deve haver plena correspondência e identidade entre o nome e a realidade por ele designada, entre a forma e a matéria.

A prescrição de irrelevância do nome calha em pertinência, porque pululam no sistema tributos que são uma coisa, mas nominados de outra. São impostos com nome de “taxa”; taxas com nome de “adicional”; empréstimos compulsórios com nome de “crécimo”; taxas com nome de “tarifa”; contribuição com nome de “remuneração” e assim por diante, em nominália tão pródiga quanto a imaginação do legislador. Só que ela não pode lobrigar o jurista, imbuído de ciência e precatado contra a atecnia do político.

Da irrelevância da destinação do numerário

O inciso II, do art. 4º, diz ser irrelevante, para qualificar a espécie tributária, a destinação que é dada ao produto resultante da arrecadação do tributo. Quer dizer: o destino que é dado ao montante

arrecadado não é capaz de determinar a natureza jurídica do tributo; pelo destino do dinheiro arrecadado não pode o intérprete qualificar a espécie tributária. De fato, a questão da destinação não é, rigorosamente, um problema de ordem tributária, mas antes financeira. O direito tributário trata tão somente do problema da incidência, do nascimento e morte da obrigação entre contribuinte e Estado. Em nada diz, em princípio, com a questão da destinação. Resolvida a obrigação tributária cessa a investigação da mesma natureza.

Acontece que o teor do texto legal tem validade irrestrita. Sua limitação está justamente em que a Constituição confere relevância à destinação de determinadas espécies tributárias, como são os empréstimos compulsórios e as diversas contribuições, bem assim das taxas, ao vinculá-las à prestação de serviço público ou ao exercício de poder de polícia. Basta ver que o parágrafo único, do art. 148, vincula peremptoriamente a arrecadação decorrente de empréstimo à causa que fundamentou sua instituição. O mesmo se diga das contribuições de melhoria sociais, interventivas e corporativas. Isso conduz à vedação de qualquer desvio da destinação. É evidente que, em casos que tais, a destinação do produto arrecadado é relevante para determinação da espécie tributária, o que não torna nulo o art. 4º, II, mas uma norma de alcance limitado. Parece que seu teor somente alcança os impostos.

Se, para grande parte dos tributos, inobstante o inciso II, do art. 4º, do CTN, a destinação da arrecadação tem relevância jurídica, o que se constata é que não há previsão explícita da precisa consequência jurídica do seu descumprimento. Ou seja, em primeiro lugar cumpre saber se há ou não sanção para o Estado diante de um even-

tual desvio de destinação. Segundo, em admitindo que o Estado possa ser sancionado, há que saber se essa sanção se operaria no plano do direito tributário ou se restringiria ao plano do direito financeiro. Parece-me que a consequência jurídica da inobservância da destinação não se opera no plano tributário como consistiria precisamente na desobrigação do contribuinte em prestar o tributo. Nem se argumente que um problema financeiro que é o destino da arrecadação não possa gerar efeitos na órbita tributária da obrigação de pagar. O direito é um só e, como unidade que é, deve ser compreendido e interpretado. Isso responde a uma certa tendência jurisprudencial em negar seja legitimidade ativa interesse processual ao contribuinte que pretende a desoneração tributária quando a causa de pedir da ação residir no desvio de arrecadação. Não parece que sejam questões absolutamente incomunicáveis.

Mais uma vez, o intérprete não pode deixar-se sublevar, no desempenho de seu ofício, pelo texto legal tal como se apresenta à primeira vista. Cumpre invariavelmente cotejar o CTN com as normas constitucionais, que, no ponto, conferem à destinação do produto arrecadado a relevância jurídica que o CTN lhe nega, ao menos no tocante aos empréstimos compulsórios e às contribuições em geral. Por uma especial razão que se verá no seguimento, essa relevância há de ser reconhecida também em relação às taxas. Donde o problema da destinação só seria verdadeiramente irrelevante, como quer o CTN, no caso dos impostos.

O debate em torno das espécies tributárias

Importa notar que a mais abalizada doutrina, mesmo sob a égide da atual Constituição, segue entendendo sem discrepância que as espécies tributárias seriam tão-só os impostos, as taxas e contribuições de melhoria. Os empréstimos compulsórios e as demais contribuições, aqui reputadas tributárias, ou teriam natureza de imposto ou de taxa, ou de contribuição de melhoria, conforme sua composição normativa. Quer dizer: essas figuras (empréstimos compulsórios e contribuições em geral, afora as de melhoria) não teriam existência autônoma no plano jurídico, não seriam realidades jurídicas, institutos jurídicos substantes em si. Dependeriam de outros entes, estes sim autônomos, dependeriam de se incorporarem em entidades dotadas dessa substância tributária.

Não entendo assim. Com efeito, a circunstância de a Constituição não dispensar (em intensidade) aos empréstimos e às contribuições em geral o regramento dispensado aos impostos, p. ex., não autoriza o intérprete a supor que o Constituinte lhes tenha negado a natureza tributária. Tampouco o autoriza o fato historicamente verificável, mas juridicamente insustentável, de que a doutrina tributária só tem reconhecido essa natureza a três entidades: impostos, taxas e contribuições de melhoria. O ponto de partida do jurista, para saber quais sejam as espécies tributárias, deve ser o direito positivo, sobretudo a Constituição, e não a doutrina, que é, em última instância, a opinião de outros juristas. É que a matéria-prima (direito positivo) laborada pela ciência jurídica, para chegar a essa divisão tripartite

dos tributos, não se apresenta ao jurista de hoje da mesma forma como tradicionalmente se tem apresentado, especialmente na forma da Constituição emendada em 1969. Trata-se, hoje, de um regime decididamente diverso. Se é certo que a só mudança do direito positivo não altera *tout court* as instâncias da ciência nem seu modo de operar – sua metodologia –, não é menos certo que o material sobre o qual opera o jurista, e daí o resultado de seu trabalho, esse sofre na mesma medida as contingências da ação cambiante do legislador.

Tributos vinculados e não-vinculados (a uma atuação estatal específica)

É flagrante a repercussão que tem tido na comunidade jurídica a classificação laborada pelo Prof. Geraldo Ataliba (em seu clássico “Hipótese de Incidência Tributária”, Malheiros) segundo o critério de serem os tributos vinculados ou não a uma atuação estatal dirigida ao contribuinte. Importa, porém, agregarmos à tese do Prof. Geraldo Ataliba a concepção de que as espécies de tributo não se restringem ao imposto, à taxa e à contribuição de melhoria, mas abarcam também as demais contribuições e os empréstimos compulsórios, pela nova ordem constitucional.

Seriam, pois, vinculados a uma ação estatal dirigida ao contribuinte, na versão original da formulação, tributos como a taxa e a contribuição de melhoria. Cumpre investigar primeiro o que vem a ser ação estatal para depois saber como ela é dirigida ao contribuinte. Ação estatal é a manifestação do Estado, é o ato positivo da Adminis-

tração Pública. Importa menos aqui se o ato é executado por pessoa de direito público ou de direito privado. O que releva é que a titularidade desse ato ou dessa manifestação – e não sua mera execução – esteja submetida ao regime de direito público e administrativo, em oposição ao âmbito dos atos humanos submetidos ao regime de direito privado, civil ou comercial. Assim é que a atividade pública daria ensejo ao nascimento dos tributos vinculados (taxa e contribuição de melhoria), enquanto a atividade privada, própria da sociedade civil, daria ensejo ao nascimento de tributos não-vinculados (impostos).

Afigura-se de todo pertinente invocar a doutrina dos atos administrativos, pelos quais o Estado manifesta sua vontade para produzir utilidade pública. Acontece que a ênfase não há de se dar tanto no plano do “ato” administrativo, mas antes no da “ação” administrativa, que é diferente, como são diferentes as já discutidas noções de tributo e de tributação. Assim, ação estatal supõe não um acontecimento isolado, como o ato, mas um agir continuado, um processo, uma atividade, enfim, dotada de habitualidade e funcionalidade.

De sua vez, a circunstância de ser essa atuação dirigida ao contribuinte comporta dois graus de referibilidade ao administrado: a ação estatal tanto poder ser diretamente dirigida ao contribuinte como pode ser indiretamente dirigida a ele. Reconheço aqui um halo de significação por demais vago nos conceitos de referência direta ou indireta; todavia essa elasticidade provém do próprio direito positivo, que não fornece ao intérprete critérios objetivos aptos a divisar satisfatoriamente determinadas espécies tributárias. No primeiro caso, de

relação direta entre a ação estatal e a fruição da utilidade pública, tem-se a taxa, por cujo pagamento o contribuinte se obriga na estrita medida do serviço público utilizado ou do poder de polícia exercido sobre a sua esfera jurídica. Sim, porque a exigência de uma taxa, como se verá, só pode decorrer das duas seguintes e exaustivas situações: ou da utilização pelo particular de um serviço público específico e divisível ou do exercício regular de poder de polícia. Daí que já a utilização do serviço ou o exercício desse poder é suficiente e bastante ao ensejo da taxa, que decorre imediatamente da ação estatal.

Já o modo de referência indireto dá-se quando não é a ação estatal em si, materialmente considerada, que servirá de pressuposto ou causa para o nascimento da obrigação tributária, mas, sim, uma situação intermédia, que não é propriamente a ação estatal, mas que decorre dela e é posterior a ela. É o caso, segundo o Prof. Ataliba, da contribuição de melhoria, que, pelo texto constitucional pretérito, decorria “da valorização imobiliária decorrente de obra pública.” Quer dizer: não bastava a execução de uma obra pública, era necessário – e aí residia essa situação intermediária – que o imóvel do contribuinte fosse beneficiado pela obra, consistindo a sua valorização no pressuposto e medida da obrigação. Daí falar-se em referência indireta entre a ação estatal (a obra) e a obrigação tributária.

Se é pacífico que serviço público, poder de polícia e obra pública são fenômenos ínsitos à esfera pública de poder, vale dizer, são atividades eminentemente públicas ou estatais, então é de se justificar que se tenha a taxa e a contribuição de melhoria como tipos de tributos vinculados (direta ou indiretamente) a uma atuação estatal dirigida ao contribuinte.

A par dos tributos vinculados à ação estatal, há os tributos cuja obrigação nasce independentemente de qualquer manifestação estatal. Assim os impostos: veja-se o teor do art. 16, do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Com efeito, imposto é tipo de tributo que, grosso modo, não tem causa, é o chamado tributo sem causa, porque desvinculado da atividade estatal. De jurídico rigor, não é bem assim. Simplesmente que sua causa reside no plano da esfera privada das ações humanas. O pressuposto para a instituição de impostos será invariavelmente uma situação relativa ao contribuinte, à sua pessoa, à sua renda, ao seu patrimônio, enfim, à sua atividade privada.

Extensão do critério às novas espécies tributárias

Entendo que a classificação dos tributos em vinculados e não-vinculados serviria também para as outras espécies de contribuição previstas no ordenamento, como as sociais, as interventivas e as corporativas e bem assim aos empréstimos compulsórios, todos esses considerados espécies de tributos vinculados a uma ação estatal, ao lado dos impostos como a única espécie de tributo assim não-vinculado.

O que parece temerário é alimentar a distinção entre vinculação direta e indireta dentro do próprio âmbito dos tributos vinculados, ou seja, supor que algum elemento intermédio, como o que serviu de pressuposto à contribuição de melhoria para sustentar a

dita vinculação indireta entre a atuação estatal e a obrigação tributária, também fosse atribuído às demais contribuições e ao empréstimo compulsório para o fim de divisá-los das taxas. Isso seria laborar no plano extra-jurídico, porque o ordenamento simplesmente prevê hipóteses distintas para a instituição de taxas, de contribuições e de empréstimos compulsórios, não sendo razoável dizer que haja algum traço distintivo entre o tipo de ação pública desempenhado nas taxas e aquele referente às contribuições e empréstimos.

Impostos

Os impostos são tributos que têm por fundamento, ou seja, por causa eficiente uma situação independente de atuação estatal dirigida ao contribuinte. Quer isso significar que, para alguém ser obrigado pela norma tributária ao pagamento de imposto, não é necessário que haja qualquer atividade estatal, tenha ele a requisitado ou não. A obrigação tributária do tipo imposto nasce de uma situação própria do contribuinte, inerente a ele, seu patrimônio, sua profissão ou seus atos, como as seguintes situações: auferir renda, ser proprietário de imóvel, operar com mercadoria, prestar serviço...

É de todo interessante para a ciência que as coisas sejam definidas ou conceituadas diretamente por meio de proposições que digam sobre a forma e o conteúdo do próprio objeto, de modo que, para conhecê-lo, chegue-se imediatamente a ele, e não que delimite primeiro o meio ambiente desse objeto para a ele só chegar obliquamente, através da exclusão do que se lhe opõe: as chamadas defini-

ções pela negativa ou por exclusão. Noutras palavras: a ciência é tomada de sensível mal-estar quando alguma coisa a ser por ela definida não o puder ser senão através de uma proposição de cunho negativo. É o caso dos impostos, cuja definição normativa (art. 16, do CTN) dispõe terem por fato gerador uma situação independente da atividade estatal, ou seja, imposto é o que não diz com a atividade estatal – uma definição pela negativa. Verdade que o Prof. ROQUE CARRAZA esboçou uma definição positiva de imposto (“tributo que tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra”), mas quer me parecer que a segunda parte da definição seja por demais vaga, uma vez que, mesmo nas taxas a hipótese de incidência, conquanto seja uma atuação estatal, não deixa de consistir uma “situação na qual o contribuinte se encontra”, que é precisamente a de ser o destinatário dessa atuação. Por isso entendo que uma definição “positiva” de imposto pode ser a de um tributo cuja obrigação nasce de uma situação própria do contribuinte, inerente a ele, seu patrimônio, sua profissão ou seus atos, assim tornados jurídicos ante a aptidão para produzir os efeitos de direito que lhes são próprios.

O que de todo modo o Prof. CARRAZA logra consignar com foros de absoluta procedência é que o cientista não se deve ocupar de classificações de impostos como as que muitas vezes nos deparamos, por serem alheias ao plano jurídico, do tipo “impostos reais” (que incidiriam sobre coisas) e “impostos pessoais” (sobre pessoas). É indubitável que o sujeito passivo sempre será uma pessoa e o fato ou ato que dá origem ao tributo pode ou

não se referir a “coisas”. Ademais, essa classificação não evoca qualquer utilidade científica.

Impostos diretos e indiretos – o problema da transferência do ônus econômico

Outra classificação merecedora de atenção é a que o faz, segundo um critério de percussão do imposto. Esse critério supõe a idéia (pré-jurídica ou economicista) de que a incidência tributária pode envolver uma terceira pessoa que não integra a relação jurídica formalmente concebida e que esse terceiro seria quem, efetivamente, suporta o ônus econômico do tributo. Ou seja, esse critério concebe dois tipos de contribuinte: o de direito (de jure) ou sujeito passivo da relação jurídica e o contribuinte de fato, que suporta economicamente o tributo. Seriam “diretos” os impostos que simplesmente percute, cujo sujeito passivo é simultaneamente tanto contribuinte de direito, porque integra a relação jurídica como tal, quanto contribuinte de fato, porque suporta o encargo econômico do tributo, assim, o IPTU, o imposto sobre a renda etc. Já seriam “indiretos” aqueles impostos que repercutem, ou seja, que têm seu ônus econômico transferido para um terceiro não envolvido na relação jurídica. Por isso que, nos impostos indiretos, o contribuinte de direito é um e o contribuinte de fato é outro. São classicamente considerados como indiretos o imposto de circulação de mercadoria e serviços (ICMS) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Nesse caso, o que se verifica é que o encargo econômico do imposto não é suportado pelo

comerciante contribuinte, mas pelo consumidor da cadeia de circulação; daí, falar-se em transferência do encargo ou repercussão do imposto.

A sobrevalorização desse critério não jurídico, porque não se atém à relação jurídica, mas econômica, sofreu crítica contundente de ALFREDO A. BECKER, no capítulo 14, de sua Teoria Geral, ao dizer, em primeiro lugar, ser completamente irrelevante para o direito tributário a distinção pré-jurídica entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. Em segundo lugar, asseverou que a própria ciência das finanças já assentou, no século XIX, que não há tributo que não repercuta, ou seja, que todo tributo pode ter seu ônus econômico transferido para terceiro, inclusive os chamados impostos diretos.

Acontece que, inobstante as críticas de BECKER e de toda a escola normativista que invoca a pureza do direito, o Código Tributário Nacional consigna em seu art. 166 a assimilação total desse critério, ao dispor que a restituição dos tributos que por sua natureza comportem transferência do encargo só se dará ou com a prova de que o sujeito passivo, no caso concreto, não transferiu o encargo, tendo-o suportado ele mesmo, ou por meio da autorização expressa de quem o tenha suportado. Isso significa que o contribuinte de fato é quem dispõe, em princípio, de legitimidade ativa em ação de restituição de pagamento indevido, uma vez que foi precisamente ele, e não o contribuinte de direito, quem suportou o ônus econômico do tributo. Caso contrário, ou seja, se se reconhecesse legitimidade ativa tão somente ao contribuinte de direito, estar-se-ia referendando o seu enriquecimento sem causa, porque o tributo pago indevidamente se-

ria recuperado duplamente: uma na repercussão econômica, através da inclusão do valor do tributo (indevido) no preço do produto, e outra na restituição judicial do montante recolhido.

Se o direito positivo consagra o critério da repercussão econômica tributária e se isso não é de todo atentatório à Constituição, então significa que ele não é absolutamente extra-jurídico; pelo contrário, é critério encampado pelo direito e pelos tribunais. Tanto é assim que o próprio Supremo Tribunal Federal produziu a súmula n° 546, cujo teor é: “Cabe a restituição de tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo.”

Convém dizer que a súmula acima enunciada veio suplantar outra, a de n° 71, produzida no Supremo Tribunal Federal e que simplesmente vedava a restituição de tributos pagos indevidamente (“embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributos indevidos”). Sustentava o tribunal, no primeiro lustro deste século, que o montante representado por tributo pago indevidamente deveria permanecer à disposição do Estado, invocando para tanto a idéia de interesse público. A superação desse entendimento não se teria dado não fosse a linha notadamente científica assumida pelo saudoso Min. ALIOMAR BALEEIRO nas fileiras do STF ¹³.

Hodiernamente, sob a égide da súmula 546, resta consagrado o reconhecimento de legitimidade ativa em ação de repetição de indébito já ao contribuinte de fato (que é o adquirente da mercadoria na cadeia de circulação e quem suporta o encargo) e somente em segundo plano ao contribuinte de direito (que é o alienante da merca-

doria e não suporta o encargo econômico). Isso demonstra cabalmente a relevância jurídica da situação de quem não compõe formalmente a relação jurídica; configura-se, pois, a transferência do encargo, em autêntico fato jurídico, porque é o direito positivo, por meio do CTN e das decisões judiciais, que lhe confere relevância jurídica.

Dos impostos da competência discriminada

Busca-se agora elencar os impostos cuja enumeração constitucional segue o critério da materialidade do fato ou situação descrita. Trata-se de impostos cuja hipótese fundamental causa eficiente queda estritamente vinculada à previsão da norma constitucional, não podendo o ente instituidor dela se apartar. Por certo que a baliza desse levantamento há de ser a Constituição, que reparte entre as pessoas políticas internas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência legislativa para a instituição de impostos.

O art. 153 confere competência à União para instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação de produtos nacionais; III – renda e proventos; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; e VII – grandes fortunas. O art. 155 confere aos Estados e Distrito Federal impostos sobre: I – transmissão “causa mortis” e doação de bens ou direitos; II – operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação; e III – propriedade de veículos automotores. O art. 156 confere aos Municípios impostos

sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão “inter vivos” onerosa bens imóveis e de direito reais, exceto os de garantia, sobre imóveis; e III – serviços de qualquer natureza. A emenda constitucional n° 3/93, alterando a Constituição de 1988, suprimiu o poder de Estados e DF cobrarem, a partir de 1996, o “adicional de imposto de renda” e também suprimiu dos Municípios a cobrança do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

Do disposto nos artigos 153, 155 e 156, pode o intérprete inferir que o constituinte, para repartir essas competências, valeu-se da materialidade do fato revelador de capacidade contributiva, ou seja, elencou determinados fatos ou situações cuja substância e conteúdo fazem presumir riqueza: valor econômico, capacidade de contribuir, que é o critério que deve informar o legislador na instituição de impostos, acorde o art. 145 da mesma Carta. Daí a classificação dos impostos segundo a materialidade da hipótese, ou seja, agrupar as espécies de impostos já referidas segundo a dimensão econômica do fato ou situação que lhes sirvam de causa. Vale uma explicação: embora se trate de focar a dimensão econômica ou material do evento escolhido pelo constituinte como causa eficiente dos impostos, isso não significa, de qualquer modo, abandonar o aspecto jurídico dessas diversas situações – o que não se permite ao intérprete. Ao contrário, o enfoque segue, sendo única e estritamente jurídico. A justificativa é que o constituinte, elegendo positivamente, ou seja, como direito posto, determinadas situações que são relevantes do ponto de vista da ciência econômica, terminou por juridicizá-las, ou seja, por torná-las interessantes também para a ciência do direito, o que confe-

re às mesmas uma genuína relevância jurídica. Aliás, todos os institutos aqui tomados como critério de classificação (patrimônio, renda, produção, operações de circulação etc), embora oriundos da seara econômica, têm não só expressa previsão no direito positivo como também preciso delineamento conceitual na ciência jurídica - nem poderia ser diferente, caso contrário não seriam objeto deste trabalho. Senão vejamos:

- a) impostos sobre patrimônio: têm como fundamento imediato o exercício, por alguém, do direito real de propriedade sobre coisa. São os impostos predial e territorial urbano (IPTU municipal), territorial rural (ITR federal), sobre propriedade de veículos automotores (IPVA estadual) e sobre grandes fortunas (federal);
- b) impostos sobre a renda: têm como causa não o patrimônio, mas os frutos (naturais, industriais ou civis) do patrimônio, enquanto acréscimos do mesmo. É o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR federal) e o adicional sobre imposto de renda – estadual;
- c) impostos sobre a produção de bens: aqui a situação nuclear é a criação de bem suscetível de valoração econômica, seja por meio da transformação industrial dos bens corpóreos, seja por meio da prestação de serviços. São os impostos sobre produtos industrializados (IPI federal), sobre serviços (ISS municipal);

d) impostos sobre circulação e transmissão de bens e/ou direitos: o enfoque aqui reside tanto na idéia de circulação de bens quanto na de transmissão de direitos, ora prevalecendo uma, ora outra. A primeira supõe materialidade, processo físico de movimento de alguma coisa corpórea. De rigor não é apenas isso: trata-se não só de circulação mas antes de “operação de circulação”. O substantivo “operação” evoca a situação eminentemente jurídica de negócio jurídico, daí falar-se em transmissão de direitos, tanto que a determinados casos não basta a mera circulação física, sendo indispensável seja a mesma fundada em negócio jurídico que opere a transferência de titularidade jurídica sobre o bem, que pode ser um bem civil, uma mercadoria ou ainda um título representativo de direito de crédito, daí os impostos sobre operações de circulação de mercadorias (não qualquer bem civil) e serviços de transporte comunicação (ICMS estadual), sobre vendas a varejo de combustíveis (IVV municipal) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF federal). Há, porém, casos de incidência sobre a mera circulação física: são os impostos federais sobre a importação e a exportação de produtos, que independem da transferência de titularidade sobre os bens, bastando a entrada ou saída do território nacional. Convém citar casos de impostos em que prevalece o aspecto da trans-

missão de direitos, especialmente de direitos reais, como são os impostos sobre transmissão “causa mortis” (herança) e doação de bens ou direitos – estadual e sobre transmissão *inter vivos* onerosa de bens imóveis, e de direitos reais, exceto os de garantia (ITBI municipal).

Impostos de competência residual

O agrupamento dos diversos tipos de impostos até aqui empreendido leva em conta a dimensão econômica da situação descrita na norma constitucional (arts. 153, 155 e 156). Mas esse critério não dá conta dos dois impostos elencados no art. 154, da Carta. Esse dispositivo confere à União poder para instituir impostos sem, no entanto, descrever a situação que lhe servirá de base ou de causa, porque seu fundamento não é, como acontece com os arts. 153, 155 e 156, uma situação sobre cuja materialidade vá incidir o imposto; o art. 154 contempla, de um lado (inciso I), uma afetação incondicionada de competência materialmente limitada, todavia mais alargada que a dos arts. 153, 155 e 156. De outro lado, o art. 154 (inciso II) contempla uma afetação condicionada de competência materialmente ampla, ou seja, prevê situações que servem, por assim dizer, de “pano de fundo” para a instituição de impostos. Essa situação descrita, ou sua expressão econômica, não sofrerá diretamente a incidência impositiva, não será dela objeto, mas tão só seu pressuposto, ou seja, uma condição para o exercício de uma imposição que terá por objeto fato desvinculado dessa condição. Noutras palavras: no art. 154, o consti-

tuíte abriu amplas possibilidades de eleição, já pelo legislador, de fatos ou situações diversas, não previstas na Constituição. Por ele, o legislador da União não fica vinculado ou preso à materialidade da situação descrita na Constituição, mas autorizado a criar novas hipóteses de incidência, a eleger novos fatos ou situações, conforme o juízo político do legislador. Mas essa autonomia não é absoluta, nem o poderia.

O inciso I, do art. 154, permite à União instituir impostos não previstos na art. 153 e, por isso, chamados de impostos previamente indeterminados. Essa imposição só tem validade se forem obedecidas três condições: a) instituição por lei complementar, que exige “quorum” qualificado; b) que o imposto assim criado seja não-cumulativo; c) que não contemple as hipóteses de fatos geradores e bases de cálculo já descritas na Carta.

O inciso II confere à União, diante da iminência de guerra externa (eis a condição), poder para instituir impostos extraordinários, assim chamados porque tais impostos podem ou não estar compreendidos na competência privativa da União. A importância disso é que os impostos extraordinários, cuja competência é exclusiva da União, podem ser instituídos sobre situações conferidas pela Constituição aos Estados ou Municípios.

Elencando exhaustivamente todos os impostos juridicamente possíveis no nosso ordenamento, após a Emenda Constitucional nº 3/93, teremos os sete discriminados no art. 153 e os dois do art. 154 – conferidos à União –, os três do art. 155 conferidos aos Estados e Distrito Federal e os três do art. 156 conferidos aos Municípios, perfazendo quinze tipos identificáveis de impostos.

Taxas

A taxa é outro tipo de tributo ao lado dos impostos. Seu fundamento de validade – sua sede constitucional ordinária – é o art. 145, inciso II, da Carta, que dispõe:

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

I - impostos;

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 a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º ...

§ 2º As **taxas** não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

A taxa é tributo que, diversamente dos impostos, tem estreita vinculação com a atividade estatal. A hipótese de incidência ou fundamento da instituição de uma taxa será sempre uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. As duas situações previstas pela Constituição que ensejam a instituição de taxas dão conta disso: o exercício do poder de polícia e a utilização de serviço público específico e divisível.

Observa-se que o quesito constitucional do poder de polícia tem seu núcleo no exercício desse poder, ou seja, na ação estatal positiva, ao passo que o quesito do serviço público focaliza precisamente a sua utilização pelo administrado.

Exaustividade e ubiqüidade dos pressupostos constitucionais – mitigação

Os pressupostos constitucionais das taxas são situações exaustivas, ou seja, o legislador não poderá prever outras situações diversas nem extravasar os limites das já previstas, o que dá no mesmo. Não é preciso que a Constituição consigne expressamente o caráter exaustivo e inelástico dessas situações, porque isso decorre da própria supremacia da Constituição: se não previu outras, então é porque somente o exercício de poder de polícia e a utilização de serviço público específico e divisível podem servir de condição para a instituição de taxas. Não existem, pois, no sistema jurídico brasileiro, as taxas de uso de bens públicos ou taxas obras públicas ¹⁴.

Já a ubiqüidade que cerca os pressupostos constitucionais das taxas reside na circunstância da que, se se constata haver exercício regular de polícia ou utilização de serviço público, então fica vedado ao ente público escolher outra forma de remuneração que não a taxa. Explica-se: se, por um lado, somente o exercício de poder de polícia ou a utilização de serviço público específico e divisível, por outro, verificando-se esses pressupostos, não poderá haver outra forma de remuneração dessas duas modalidades de atuação estatal que não seja a taxa. Trata-se, pois, a ubiqüidade, de uma espécie de reciprocidade simétrica, ou reversa, da exaustividade. A importância em assinalar esses efeitos da norma constitucional reside, em primeiro lugar, na própria temática, que diz diretamente com a remuneração da atuação estatal, ou seja, a cobertura dos custos dos serviços públicos; em se-

gundo lugar, na virtual tendência extravagante das administrações públicas em eleger formas alternativas, muitas vezes destituídas de respaldo constitucional, para remunerarem os serviços prestados à comunidade.

Acontece que, se, por um lado, o timbre da ubiqüidade decorre imediatamente do art. 145, II, da Carta, por outro lado, este não é o único dispositivo a tratar da matéria, tanto que os arts. 21, XI, sobre competência material da União, e 175, da ordem econômica, referem expressamente a “serviço público” e, do seu teor, o que se extrai é que a ubiqüidade não é absoluta, mas antes mitigada de modo a que mesmo a prestação de serviço público possa ser remunerada por tarifa, de acordo com a “política tarifária” de que trata o art. 175, § único, III. Quer dizer: o caráter da ubiqüidade é mitigado pelo art. 175, § único, III, que permite seja a remuneração de determinados serviços públicos, não todos, imunizada do regime tributário. É que importa conceber a Constituição como ente orgânico e sistemático, em que os comandos, aparentemente contraditórios, devem ser harmonizados e compatibilizados. Disso, ocupar-nos-emos em seguida.

Debrucemo-nos mais detidamente sobre os pressupostos constitucionais das taxas dispostos no art. 145, II.

Noção de poder de polícia

A Administração Pública exerce poder de polícia quando a mesma trata de limitar ou condicionar os direitos subjetivos dos administrados, relativamente às suas esferas de liberdade e de proprie-

dade. O poder de polícia consiste fundamentalmente na aplicação de regras...

Dai se extrai a importância do binômio “hipótese de incidência-base de cálculo” adrede levantada. Quer dizer: não basta a lei dispor que a hipótese de incidência da taxa é o exercício de um determinado poder de polícia ou a utilização de um determinado serviço público; é absolutamente necessário, sob pena de invalidade da norma, que a base de cálculo dessa taxa seja uma medida daquela específica hipótese (p. ex. o custo global ou específico), e não de outra que com ela não tenha estreita afinidade. Toda vez que a base de cálculo da “taxa” disposta na lei caracterizar uma medida ou grandeza própria de imposto, ou mesmo contiver em algum de seus elementos essa medida própria de imposto, então não se tratará de taxa, mas sim de imposto. Sobrevém a questão: como saber se a base de cálculo da suposta taxa é ou não “própria de imposto”? Para usar a linguagem da Constituição. A resposta a essa indagação passa pela análise da natureza jurídica do imposto. Assim, se se detecta, na base de cálculo em apreço, algum elemento ou medida relativos ao contribuinte, seu patrimônio, sua atividade, e não ao serviço público ou

São, pois, exemplos de base de cálculo própria de imposto: a) o preço da mercadoria ou do serviço sobre que é exercido qualquer serviço público de fiscalização e inspeção (de produtos químicos, radiativos ou serviços hospitalares, bancário, de abastecimento...), em nome do qual se cobra determinada “taxa de fiscalização”; b) o valor do bem submetido ao poder de polícia consubstanciado no registro ou cadastramento pelo órgão competente (de veículos automotores,

propriedade imobiliária...), dentre outros. O que resulta dessa verificação - de que a base de cálculo da “taxa” é própria de imposto, e que não se trata de taxa, mas antes de imposto. Mas a exegese não termina aí, não basta reputar a taxa de imposto para tê-la como indevida ou como inapta a gerar obrigação na esfera dos administrados. Cumpre perquirir ainda, e principalmente, da eventual sede constitucional desse imposto assim dado ao conhecimento do intérprete, ou seja, cumpre saber qual o fundamento ou abrigo constitucional desse imposto instituído legislativamente, sob a forma de taxa, para se inferir o valor jurídico da norma assim disposta – se válida ou não. Importa sobretudo saber se a pessoa de direito público que instituiu a “taxa” era igualmente competente para instituir o imposto, ou seja, se a matéria legislada – o objeto – era por essa pessoa disponível e, pois, lícito para o ato (jurídico) legislativo.

O problema da caracterização do serviço público como critério distintivo entre taxa e tarifa

Mais do que a questão da distinção entre serviços específicos e gerais, importa caracterizar juridicamente um serviço como sendo público, ou seja, saber quando se pode e deve apor ao substantivo “serviço” o qualificativo “público”. Isso tem importância capital. Bastaria, pois, lembrar uma possível interpretação do texto constitucional, precisamente a que concebe a ubiqüidade entre serviço público e taxa, para se ter em conta a relevância do tema: se se tratar de serviço público, então, pelo art. 145, II, só poderá ser remunerado

mediante taxa, e não qualquer preço público, semipúblico ou tarifa. Quer dizer: havendo prestação de serviço público, o Estado não teria a liberdade de escolher se se remunera por tributo ou por tarifa. Estaria juridicamente obrigado, pela suposta ubiqüidade constitucional, a remunerar-se por tributo, no caso, taxa, o que exigiria plena fixação por lei formal e outras limitações que as administrações não logram observar. Poderia, todavia, o Estado escolher se o serviço seria gratuito ou oneroso, em sendo oneroso, a sua remuneração só se daria mediante taxa. Esse entendimento tem tido eco na doutrina mais abalizada, com fulcro, inclusive, em decisão do Supremo Tribunal Federal.

Acontece que essa interpretação encontra um sério obstáculo na própria Constituição, precisamente no art. 175, que, ao dispor que ao Estado compete a prestação de serviços públicos, remete à lei a fixação “política tarifária” – sua forma de remuneração. Isso abre a possibilidade de um serviço público vir a ser validamente remunerado por tarifa e, ao mesmo tempo, desloca o foco da discussão: em vez da mera caracterização do serviço como público, importa selecionar aqueles específicos serviços públicos, dentre todo elenco possível deles, que hão de ser remunerados por taxa, divisando-os daqueles outros que serão remunerados por tarifa. O critério distintivo entre a taxa e a tarifa é que a primeira remunera uma atividade prestada sob regime de direito público – serviço público –, ao passo que a tarifa é o preço que remunera uma atividade submetida ao regime de direito privado.

Todavia, quando se intenta, à luz do direito, definir o que seja serviço público, e mais ainda, elencá-los nomeadamente, a pru-

dência científica recomenda não assumir como sendo serviço público aquilo que a comunidade, senão a própria legislação, designa como tal. Em inúmeros equívocos incorre-se nessa seara. O Prof. MARCO AURÉLIO GRECO, em sua obra *Teoria da Norma Jurídica Tributária*, foi quem talvez tivesse inaugurado o debate sobre a configuração jurídica do serviço público, considerando sua relevância do ponto de vista tributário. A idéia central é a de que “não existe serviço público por natureza”, ou seja, não se pode dizer, de forma absoluta e antecipadamente, se um dado serviço, por sua “natureza”, é ou não “público”. O juízo formulado pelo jurista consistente em dizer se um serviço (p. ex., de abastecimento de água) é ou não é um serviço público não prescinde da análise concreta do sistema constitucional do respectivo ordenamento jurídico; ao contrário, antes a exige. Isso significa que somente o sistema constitucional pode estabelecer os critérios definidores de quais tipos de serviço serão considerados públicos.

O que, segundo o autor, pode tornar público um serviço não é a pessoa que o presta (critério pessoal), tampouco o objeto (critério objetivo) da atividade, mas fundamentalmente o regime jurídico (se público ou privado) a que está submetido o seu exercício. Acontece que não parece ser esse o critério encampado pela Constituição; ao contrário, pelos arts. 21, 145, 175, que tratam de serviço público, é justamente o concurso do critério pessoal (quem presta o serviço: se pessoa pública ou privada), aliado ao critério objetivo (se o objeto é “*res extra commercio*” ou se é passível de exploração econômica) que determina ser o serviço público ou não, ou imediatamente:

se sua remuneração será tributária ou tarifária. Assim, se o chamado serviço “público” for passível de exploração econômica, sua remuneração será tarifária, que dispensa fixação em lei e permite delegação de poderes normativos. Já, se o serviço público for indispensável à convivência social de tal forma que sua prestação não poderá ensejar “lucro”, então sua remuneração será tributária, vale dizer, através de taxa.

O art. 21, da Constituição, que trata da competência político-administrativa privativa da União, combinado com o art. 23, que trata da competência comum dos entes federados, elenca uma série de incumbências que servem de baliza para a enumeração dos serviços tidos por públicos. Advirta-se que tais serviços não necessariamente são pressupostos de taxa, porque, para tanto, haveriam de ser específicos e divisíveis e não poderiam ensejar “lucro” pelo prestador. Competência privativa da União – art. 21: serviço de diplomacia (I e II), de segurança nacional (III, IV, V e VI); de emissão de moeda (VII); fiscalização da moeda e do crédito (VIII); planificação regional (IX); serviço postal (X); exploração de serviços de telecomunicações (XI); de radiodifusão sonora e visual, de instalação de energia elétrica, de navegação aérea, de transporte ferroviário e aquaviário interno, transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros, serviço portuário (XII) (os serviços referentes aos incisos XI e XII são passíveis de exploração econômica); serviço de estatística e geografia (XV); defesa civil (XVIII); gerenciamento de recursos hídricos (XIX), polícia marítima, aérea e de fronteira (XXII); exploração de serviços e instalações nucleares, inclusive pesquisa, lavra, industriali-

zação e comercialização de minérios nucleares (XXIII); inspeção do trabalho (XXIV) e da garimpagem (XXV). Competência comum da União Estados e Municípios – art. 23: proteção a bens de valor cultural e paisagístico (III); proteção do meio ambiente e combate à poluição (VI); preservação de floresta, fauna e flora (VII); fomento da produção agropecuária e organização do abastecimento alimentar (VIII); promoção do saneamento básico (IX); fiscalização de concessões de exploração de recursos hídricos e minerais (XI)...

Por certo, a gama de serviços públicos juridicamente possível no nosso sistema constitucional não decorre somente desses dispositivos, mas de outros que, consistindo em afetação de uma dada competência administrativa, implica igualmente afetação de competência para mobilizar os serviços (públicos) para sua operacionalização (quem dá os fins dá os meios). Assim: o art. 25, § 1º (“São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”), o art. 30, que trata da competência dos Municípios, o art. 99, que dá autonomia financeira ao Poder Judiciário, o art. 175, § único, III, que trata da política tarifária dos serviços públicos, dentre outros.

Contribuições

Resolvemos agrupar as diversas espécies de contribuições num único tópico, porque o traço comum das contribuições é terem por fundamento uma especial atividade estatal, que não necessariamente deva ser desempenhada pela pessoa jurídica de direito público,

mas certamente revestidas de caráter público. Essa atividade se distingue da atividade estatal que serve de fundamento às taxas, porque lá tais serviços devem ser específicos e divisíveis, enquanto aqui a utilidade pública oferecida não carece de ser precisamente cometido nenhum administrado em particular, mas a um grupo indeterminado deles. Essa distinção não é absolutamente jurídico-científica, tanto que mais interessaria perquirir as situações materiais típicas e exaustivas, embora relativamente genéricas, previstas expressamente na Constituição e que dão ensejo à instituição de contribuições por parte das pessoas políticas. Tais situações são: a) as obras públicas (contribuição de melhoria – art. 145, III); b) a seguridade social (contribuições sociais – arts 149 e 195); c) intervenção da União no domínio econômico (contribuições interventivas – art. 149); d) disciplina de categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas – art. 149).

Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo que se origina de uma obra pública. Todavia não é toda e qualquer obra pública que pode gerar contribuição de melhoria. Para tanto, é preciso que dessa obra resulte não só uma valorização em bem particular mas também especificamente que essa valorização seja mais sensível a um grupo especial de administrados. Ou seja, o fundamento da contribuição de melhoria é evitar ou minorar uma situação de desigualdade criada por uma obra pública que tenha produzido valorização (mais valia ou

melhoria – daí o nome) em bens particulares. Essa desigualdade reside no fato de que, para o financiamento da obra pública (por meio de impostos), concorreram presumivelmente todos os contribuintes. Tendo a obra o condão de valorizar especialmente os bens de apenas um grupo deles, então esse grupo, de alguma forma mais diretamente relacionado com a obra, logrou obter um benefício “injustificado”. Daí a contribuição de melhoria, tendente a igualar uma desigualação.

Dois problemas se têm discutido no tocante à contribuição de melhoria. O primeiro diz com a configuração de seu fato gerador: se seria juridicamente necessária a consumação da valorização imobiliária ou se bastaria a materialidade da obra pública, independente de a mesma produzir qualquer valorização aos imóveis por ela afetados. O segundo diz com a forma de mensuração da contribuição, ou seja, com sua base de cálculo: se sua sistemática comportaria limitação quantitativa quer global (de arrecadação), quer individual (por contribuinte).

Esse debate origina-se da interpretação das normas constitucionais cambiantes no tempo; assim é que a Constituição emendada de 1969 dispunha que a União, Estados e Municípios tinham competência para instituir... “contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.” Já a Emenda Constitucional n° 23, de 1985, assim redigida: “contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada.” Subs-

tituiu-se a expressão valorizado por beneficiado e suprimiu-se a referência ao limite individual. A Constituição de 1988 foi ainda mais lacônica: “contribuição de melhoria decorrente de obra pública.” Diante disso, há quem sustente, primeiro, que pode haver exigência de contribuição de melhoria sem que haja valorização imobiliária e, segundo, que não há limite global de arrecadação, ou seja, que a entidade pública poderá, com a contribuição, arrecadar mais do que o total dos benefícios particulares gerados pela obra.

Em meu sentir, ambas as posições são equivocadas. Com efeito, quem assim entende se esquece não só do teor como da plena validade do art. 81, do CTN (cuja sede constitucional é o art. 146, III, b): “A contribuição de melhoria... é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Entendo, pois, que, para se exigir contribuição de melhoria não basta haver dispêndio com obras públicas; é imperioso que da obra resulte benefício ou valorização imobiliária - esse o seu fato gerador, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no RE 116148 (“Contribuição de melhoria. Recapeamento asfáltico de via pública já asfaltada, sem configurar a valorização do imóvel, que continua a ser requisito ínsito para a instituição do tributo, mesmo sob a égide da redação dada, pela Emenda n° 2, ao art. 18, II CF/67 – Rel. Min. O. Galotti”) e nos RREE 115863 e 116147.

Bem assim, seria um impropério dizer que não há limite global de arrecadação quando tanto o art. 81, do CTN, como o art. 4°, do Decreto-lei 195/67 prescrevem o contrário. Há que sopesar,

por outro lado, a crítica contundente de GERALDO ATALIBA, em sua Hipótese de Incidência Tributária, contra o sistema de aferição da contribuição da melhoria pelo custo da obra, o que, segundo ele, denota a inspiração do modelo norte-americano de financiamento das obras públicas, que é incompatível com o nosso. No ponto, entendo que a crítica deve ser temperada pela consideração de que o custo da obra não é o único critério determinante da base de cálculo do tributo; comunga-se a ele o limite individual, que corresponde, agora, sim, à valorização ou benefício experimentados pelo imóvel particular. Tampouco a cobertura desses custos é obrigatória ou necessária, apenas serve de baliza; todavia é inarredável o quesito da valorização imobiliária. Quer dizer: se a soma das valorizações individuais resultantes de uma obra pública não alcançar seus custos globais, então é certo que não será por intermédio da contribuição de melhoria que essa obra será integralmente financiada; o saldo remanescente será coberto por impostos gerais da pessoa política responsável pela obra.

O direito positivo contempla ainda hipóteses expressas de obras públicas aptas a gerar uma integração de valor (valorização) ao imóvel beneficiado; assim, dispõe o art. 2º, do Decreto-lei 195/67, que, ao lado do CTN, é norma geral válida, ao menos formalmente: “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; II – construção e ampliação da parques, campos de desportos, pontes, túneis; III – construção ou ampliação de sistema

de trânsito rápido; IV – serviços (sic) e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral, V – proteção contra secas, inundações... saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos, canais; 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 em geral, inclusive desapropriações em plano paisagístico.”

Uma outra questão que se põe em tema de contribuição de melhoria é a precisa distinção entre serviço e obras públicos: o primeiro, se específico e divisível, pode ensejar taxa de serviço; a segunda, nas condições estudadas, pode ensejar contribuição de melhoria. O STF já se manifestou sobre essa distinção nos seguintes termos: “Taxa de conservação de redes de água e esgoto. Distinção entre obra pública e serviço público. A obra pública, sendo execução material de um projeto, é limitada no tempo, enquanto o serviço público tem caráter de continuidade. A obra pública agrega um valor aos imóveis por ela beneficiados; os serviços públicos, conquanto os beneficiem, não produzem uma integração de valor ...” (Revista de Direito Administrativo, vol. 172. p. 51).

Contribuições sociais

As contribuições sociais são focos de grande indagação e disputa judicial. Sua tipificação vem expressa nos arts. 149 e 195 da Constituição:

“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 sistema de previdência e assistência social”

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

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

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

O art. 149 trata de três tipos de contribuição: sociais, interventivas e corporativas. Já o art. 195 trata especificamente das contribuições sociais. Há quem entenda, inclusive o STF, que as contribuições do art. 195 não se confundem com as do art. 149, segundo

argumento de que as contribuições para a seguridade social (art. 195) seriam apenas uma parte das contribuições sociais “gerais” (art. 149), ou seja, que poderia haver outras contribuições sociais além das constantes do art. 195. Não entendo, assim, porque o § 4º, do art. 195, já dá conta de toda sorte de contribuições suplementares ou extravagantes (“outras fontes”) para financiar a manutenção ou até a expansão da seguridade social. Ademais, é o próprio “caput” do art. 195 que nomina suas contribuições como “sociais”, não se justificando tratá-las como algo especial em relação às do art. 149. São uma e a mesma coisa.

Assim, as contribuições sociais têm estreita ligação com o fenômeno da seguridade social. Servem mesmo para financiá-la, indiretamente, já que o financiamento direto é proporcionado pelos recursos oriundos dos orçamentos da União, dos Estados e Municípios; o indireto é que se dá através delas.

Pode-se divisar dois tipos da seguridade social: de um lado, a seguridade dos trabalhadores em geral e, do outro, a seguridade dos servidores públicos, sejam eles da União, dos Estados ou dos Municípios. A importância dessa distinção está em que, primeiro, somente as contribuições sociais que financiam o primeiro tipo de seguridade são consideradas tributo e, segundo, só podem ser instituídas pela União, instituição essa que opera no plano tributário, fundada na coerção estatal legítima, que fere indistintamente a conduta dos homens. É sobre as contribuições que financiam essa seguridade que a União tem a privacidade de legislar e é dessas contribuições que nos ocuparemos.

Já as contribuições sociais que financiam o segundo tipo de seguridade (a dos servidores públicos), essas são instituídas pelas próprias pessoas jurídicas de direito público revestidas da condição de Administração. Tais contribuições são fundadas não numa relação empregatícia (porque seu vínculo com os servidores não é trabalhista, mas administrativo) nem tampouco numa relação político-constitucional de sujeição à lei (como se dá com o primeiro caso), mas antes numa relação de hierarquia administrativa entre o servidor público e seu contratante – a administração. Por isso entendo que a contribuição recolhida pelos servidores públicos civis e militares de todas as esferas estaduais para seus sistemas de previdência e assistência social não reveste natureza tributária, a despeito de a Constituição dedicar a esse tipo de contribuição o parágrafo único, do art. 149, que se inscreve topograficamente dentro do capítulo tributário, e que autoriza Estados e Municípios a exigí-la de seus servidores (aí a diferença).

Convém perguntar quem são os contribuintes das contribuições sociais genericamente consideradas, ou seja, daquelas contribuições que financiam a seguridade da sociedade civil, excluindo-se a seguridade estatal. Nesse caso, cumpre invocar o art. 195, cujo teor dá conta de que os contribuintes são três: os empregadores, os trabalhadores e os apostadores em concursos de prognósticos. Dada a peculiaridade desse último tipo de contribuinte, que se vê colhido numa relação jurídico-tributária tão somente no momento em que aposta em jogos oficiais de loteria (art. 26, da Lei 8.212/91), centramos nossa atenção nos dois primeiros tipos de contribuinte.

Os empregadores, pelo inciso I, do art. 195, contribuem sobre três grandezas ou medidas (folha de salário, faturamento e lucro), que exprimem economicamente a atividade empresarial e negocial dos empregadores, grandezas essas que servem tanto de base de cálculo às respectivas contribuições como também de fundamento constitucional de sua validade no sistema. Com base nesse permissivo (art. 195, I), é que a União tratou de instituir três contribuições sociais: uma sobre a folha de salário (chamada “contribuição previdenciária”), instituída pela Lei de Custeio da Seguridade Social – 8812/91, art. 22, I e II; uma sobre o lucro líquido, pela lei 7689/88; e outra sobre o faturamento (chamada “Cofins”), pela Lei complementar 70/91. De outro lado, há a contribuição social dos trabalhadores (inciso II, do art. 195), que a mesma lei de custeio da seguridade, nos arts. 20 e 21, faz incidir sobre o “salário-de-contribuição” definido no seu art. 28.

Relativamente aos empregadores, há quem entenda que o art. 195, I, da Carta, autorize a instituição de apenas uma contribuição e não três. As três medidas de que trata a norma (folha de salário, faturamento e lucro) serviriam não já de bases de cálculo imediatas, mas tão-somente de critérios norteadores para a fixação de uma base de cálculo ponderada, sobre a qual incidiria a contribuição. É que a dicção do art. 195, I, refere a contribuições (no plural), primeiro dos empregadores, incidente (no singular) sobre folha de salário... e, segundo, dos trabalhadores. Essa interpretação tem fundamento, embora não seja aquela prestigiada pelo legislador ordinário, ao instituir três contribuições sociais inconfundíveis.

Posto serem incidenciais autorizadas expressamente pela Constituição, não há que se cogitar de qualquer “bitributação” com

impostos incidentes sobre a circulação (ICMS e IPI) ou sobre o lucro (IR). A propósito, a bitributação é um conceito que não tem nenhuma relevância jurídica, devendo ser expressão proscrita da ciência jurídica. É discutível apenas no plano pré-jurídico ou político de uma eventual reforma constitucional ou infra; dela se ocupa o legislador, não o jurista. Este nada tem com a norma a ser positivada, mas tão-somente com aquela já positivada. O único possível interesse na bitributação seria sua degeneração em usurpação ou abuso de competência tributária, esses sim genuínos problemas jurídico-constitucionais, como se verá no próximo capítulo.

Questão problemática é a expressa menção do art. 149, da Carta, no capítulo propriamente tributário, à necessidade de observância, pelo legislador da União, do art. 146, III, que trata de normas gerais tributárias. Quer dizer: na instituição de contribuições sociais, o legislador deve observar o art. 146, III. Cumpre apreender o específico sentido dessa vinculação entre contribuições e normas gerais: deveriam as contribuições sociais ser instituídas por lei complementar, como sugere o “caput” do art. 146?; dependeria sua instituição de prévia lei complementar que definisse fato gerador, base do cálculo etc. e que servisse de condição de validade da lei instituidora da contribuição? Ou seja, seria válida a criação de uma contribuição social sem que houvesse uma tal lei complementar?

Todas essas questões foram submetidas pelos contribuintes aos tribunais pátrios, a propósito da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei ordinária n° 7689/88 com base no art. 195, I, CF, tendo o Supremo Tribunal Federal conferido caráter pacificador

à controvérsia, rechaçando os argumentos dos contribuintes nos RREE 138284 e 146733, no seguinte sentido: em primeiro lugar, a Constituição não exige sejam as contribuições sociais do art. 195 instituídas por lei complementar, quem exige instituição por lei complementar são as contribuições sociais extravagantes do § 4º, do art. 195 (que remete o legislador à disciplina da competência residual do art. 154, I da Carta); em segundo lugar, entendeu o STF que tampouco há necessidade de prévia lei complementar definindo fatos geradores e bases de cálculo, porque essa exigência só se aplica aos “impostos” (cf. art. 146, III) e também porque, se assim não fosse, estar-se-ia negando vigência ao art. 34, §§ 1º, 3º e 4º, do ato das disposições constitucionais transitórias – ADCT –, que conferem aplicabilidade excepcionalmente imediata (tão logo fosse promulgada a Constituição) ao art. 149 (que trata das contribuições sociais). É que seria ilógico a Constituição pôr a norma imediatamente em vigor, de um lado, e, de outro, exigir prévia lei complementar como condição de sua validade. Se é assim, qual, então, a razão da referência à lei complementar sobre normas gerais? O Min. CARLOS VELLOSO, relator do RE 138284, aduziu que essa vinculação do art. 149 ao art. 146, III, significa tão somente que as contribuições sociais se submetem às regras do Código Tributário Nacional, que é norma geral na matéria.

Já a menção do art. 149 ao art. 150, I e III, da Carta, põe a seguinte questão: se é certo que são aplicáveis os princípios da legalidade (I) e irretroatividade (III), seria igualmente correto afirmar que foram afastados, relativamente às contribuições sociais, os princípios da isonomia (II) e do não confisco (IV)? Ou seja, a instituição de

contribuições sociais (e a pergunta vale também para as interventivas e corporativas) estaria fora do regime jurídico dos tributos em geral? SACHA CALMON NAVARRO COELHO responde que não, em seu Comentários ao Sistema Tributário na Constituição de 1988, Forense, 6° ed., p. 38.

Outro problema enfrentado no estudo das contribuições sociais é o de dar conta de toda sorte de exigências pecuniárias, como o FGTS (fundo de garantia por tempo de serviço), o PIS (programa de integração social), o SAT (seguro por acidente de trabalho), o salário-educação, as contribuições devidas ao SESI, SENAI, SESC, SENAC e SEBRAE, além de outras. Cumpre ao intérprete investigar não só sua natureza jurídica, se tributária ou não - e de que espécie, mas principalmente seu fundamento constitucional de validade.

O FGTS é direito do trabalhador, constitucionalmente assegurado no art. 7°, III. Sua exigência dos empregadores não vem autorizada em nenhum dispositivo constitucional específico. O STF, no RE 100249 (RTJ 136/681), negou-lhe natureza tributária por se tratar de verba eminentemente indenizatória. A contribuição ao PIS encontra respaldo constitucional, precisamente o art. 239, tendo sua arrecadação vinculada aos programas de abono anual e seguro-desemprego (Lei 7.998/90). Posto serem programas afetados à seguridade social, é razoável concebê-la como contribuição social, submetida ao regime tributário. No regime da Constituição emendada de 1969, as contribuições sociais, assim o PIS, não detinham natureza tributária, como entendeu o STF no RE 148754. O seguro por acidente de trabalho – SAT –, afora ser garantia do trabalhador (art.

7º, XXVIII), é cobrado dos empregadores com base no art. 22, II, da Lei de Custeio da Seguridade e incide sobre a folha de salário sob alíquotas variáveis de 1% a 3%. Sua sede constitucional parece ser o art. 195, I, confundindo-se, pois, com a contribuição previdenciária ordinária do inciso I, do art. 22, da lei de custeio. O chamado salário-educação é uma contribuição social devida pelas empresas para financiar o ensino fundamental no país, tendo por fundamento o art. 212, § 5º, da Constituição. Já as contribuições devidas aos serviços sociais e de formação profissional (SESI) têm sua exigência fundada no art. 240 da Constituição.

Eis um panorama sobre as contribuições sociais, cujo reconhecimento da natureza tributária é pacífico nos tribunais, bem assim sua autonomia institucional, como entidade diversa e inconfundível dos impostos e das taxas. Com efeito, as contribuições sociais não devem ser nominadas como impostos “afetados” ou “com destinação específica”, têm sua ontologia própria, são, enfim, uma espécie tributária.

Contribuições de intervenção no domínio econômico

O mesmo art. 149, da Constituição, confere a União competência para a instituição de “contribuições de intervenção no domínio econômico”. Vê-se que a afetação criada pela Carta para justificar essas contribuições é a intervenção da União no domínio econômico. O que é intervir no domínio econômico? Por certo essa intervenção não há de ser a de caráter normativo ou legislativo, mas

efetivamente a de exploração econômica, ou seja, de participação da União da atividade econômica, que é própria do empreendimento privado. Daí que o fundamento constitucional dessa intervenção reside tanto no capítulo dedicado à União (arts. 20 a 24) como no capítulo da atividade econômica (arts 170 a 181) De um lado, o art. 20 discrimina os bens da União (p.ex. potenciais de energia elétrica, recursos minerais), donde se infere que a exploração econômica desses bens importa na intervenção da União no domínio econômico. Já o art. 21, da Carta, confere à União competência administrativa para explorar diversas atividades, inclusive no domínio econômico, tais os serviços de telefonia, transmissão de dados (XI), transportes ferroviário e aquaviário (XII) etc. No capítulo da ordem econômica, resta expressamente consignada (art. 173) a “exploração direta de atividade econômica pelo Estado”, a qual deve assumir, nos casos não previstos na Constituição, caráter de absoluta excepcionalidade. O art. 176 trata da exploração de jazidas e recursos minerais, o 177 dos monopólios relativos ao petróleo e ao material radiativo.

Daí a intervenção da União nessas atividades serve, em tese, de condição para a instituição de contribuições interventivas. É o caso do chamado “Adicional ao frete para renovação da marinha mercante” – AFRMM –, uma contribuição interventiva instituída pela União no Decreto-lei 2.404/87, que dispõe: “art. 1º O AFRMM destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante... Parágrafo único. A intervenção de que trata este artigo consiste no apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras.” O funda-

mento constitucional de uma tal intervenção encontra-se no art. 21, XII, d. Pelo Decreto-lei 2.404, são contribuintes (art. 2º) as empresas de navegação brasileiras ou estrangeiras que operem em porto brasileiro, ou seus agentes. Sua base de cálculo (arts. 3º e 4º) é o frete, vale dizer, o transporte marítimo, sob alíquotas variadas para a navegação de longo curso (entre portos brasileiros e estrangeiros), de cabotagem (entre portos brasileiros) e fluvial ou lacustre. O problema que a cobrança desse “adicional” tem suscitado diz com a suposta invasão da competência estadual pela União, ao eleger como base de cálculo a medida de um fato que a Constituição conferiu aos Estados, não à União, para ser tributado pelo ICMS, que é o frete internacional na importação. Assim, seria inconstitucional a exigência do AFRMM sobre o frete internacional uma vez que esse fato se inscreve na competência estadual (art. 155, II). Inobstante, os tribunais têm decidido que não existe invasão de competência; entendem que o ICMS não incide sobre o transporte internacional, mas tão-só sobre o transporte interestadual. Em meu sentir, há autêntica usurpação de competência, porque tanto o art. 155, II, “in fine” quanto o inciso IX, a do mesmo preceito, inscrevem o transporte internacional (na importação, ao menos) na órbita material do ICMS, conferindo expressamente aos Estados a competência para tributarem “prestações de serviços [de transporte] iniciadas no exterior” ou ainda “incidirá [o ICMS] sobre serviço prestado no exterior”. A matéria há ser pacificada no Supremo Tribunal Federal.

Outra espécie de “contribuição interventiva” é a contribuição ao Instituto Brasileiro do Café – IBC –, devida pelos produtores

de café. Essa classificação, no entanto, não é imune a críticas. A apreensão da natureza jurídica de uma tal imposição se faz, primeiro, perguntando-se se se trata de tributo; depois, há que investigar de que tipo tributário esse fenômeno se reveste. Quanto à primeira questão, não há razão para duvidar de sua natureza tributária; já quanto à segunda, a análise de seu fundamento fático constitucional revela que não se trata propriamente de intervenção da União no domínio econômico, mas antes mero exercício de poder de polícia por autarquia federal, poder de polícia esse que consiste em “regulamentar e fiscalizar o trânsito do café das fontes de produção para os portos ou pontos de escoamento e consumo e respectivo armazenamento e, ainda, a exportação, inclusive fixando cotas de exportação por porto e por produtor” (art. 3º, II, da Lei 1.779/52). O que se verifica é precisamente o exercício de poder de polícia, porque “limita direito... em razão de interesse público concernente... à disciplina da produção e do mercado” (art.79, CTN). A consequência disso é que, por essa atividade estatal, a União não está autorizada constitucionalmente a cobrar qualquer contribuição de intervenção, mas tão somente taxa de polícia, conforme art. 145, II, da Carta. Afigura-se, pois, inconstitucional a “contribuição” devida ao IBC ou quem lhe faça as vezes.

O sistema jurídico conheceu, no passado, a contribuição exigida dos produtores de álcool, destinada ao Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA. O fundamento dessa contribuição era a intervenção da União no domínio econômico concernente à energia, matéria sobre a qual lhe incumbe legislar, privativamente, conforme art. 22,

IV, da Carta. Registre-se ainda a contribuição devida ao CONCINE, já extinto, pelos exibidores de filmes cinematográficos, para o financiamento da indústria cinematográfica nacional.

Contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas

Outra espécie de contribuição a que faz menção o art. 149 é a do tipo *corporativo*, ou seja, instituída no interesse de categorias (corporações) profissionais ou econômicas. Categoria profissional designa a classe de quem trabalha a qualquer título em toda e qualquer profissão; categoria econômica é a dos empregadores, que assumem os riscos da atividade econômica, das empresas, enfim. Quer dizer: submeter às contribuições corporativas os assalariados, os autônomos, os profissionais liberais e *também as empresas de determinada categoria*.

Advirta-se, de logo, que a contribuição corporativa não se confunde com a contribuição confederativa, de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, embora seja inegável que guardem estreita proximidade entre si. Considere-se ainda que o art. 8º, IV, trata de duas distintas contribuições, *verbis*: “é livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...) IV- a assembléia geral fixará a *contribuição* que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para *custeio do sistema confederativo* da representação sindical respectiva, *independentemente da contribuição* prevista em lei”. A primeira é a contribuição confederativa: fundada na autonomia da vontade, de

cunho provado, fixada em assembléia da entidade sindical, destinada a financiar o sistema confederativo (sindicato, federação e confederação), e vincula somente os associados da entidade respectiva, não abrangendo toda a categoria.

A contribuição referida no final do dispositivo (“independentemente da contribuição prevista em lei”) é que pode ou não se equiparar à contribuição corporativa. Pergunta-se: seriam uma e a mesma coisa a contribuição referida no final do inciso IV, do art. 8º (contribuição sindical) e a contribuição referida no art. 149? Trata-se, inequivocamente, da “contribuição sindical” instituída pela Consolidação das Leis Trabalhistas **15** e que obriga a toda categoria, não só àqueles associados à entidade. Resta saber se essa contribuição sindical tem caráter tributário, ou seja, se é ela mesma a contribuição corporativa, ou se é coisa ainda diversa, supondo que houvesse um terceiro tipo de contribuição “sindical”. Entendo que a contribuição corporativa do art. 149 é a mesma contribuição sindical de que trata a CLT e tem natureza tributária. Do que não se pode arrear que, para ser validamente exigida das pessoas (físicas ou jurídicas), é imperioso que haja previsão legal para tanto; e doravante essa previsão há de encartar em lei complementar.

É bem de ver que não só empregados., mas igualmente profissionais liberais se submetem à contribuição corporativa ou sindical. Advogados contribuem à entidade disciplinar da classe (OAB), engenheiros e arquitetos ao CREA etc. Suponha-se um profissional que, tendo duas ocupações, fosse, ao mesmo tempo, liberal e empregado. Se a contribuição corporativa e a sindical são a mesma coisa,

seria jurídico que recolhesse ambas (p.ex. uma à OAB e outra ao sindicato dos advogados empregados)? Parece que sim, porque, embora as incidências se dêem sob o mesmo título, teriam pressupostos distintos: primeiro, ser advogado; segundo, ser advogado empregado.

O que se pode, todavia, extrair é que, no âmbito estritamente tributário, trabalhadores, assalariados ou não, e empresas estão submetidos ao tributo contribuição corporativa (ou sindical), que obriga a toda a categoria, inclusive aos não associados à entidade representativa. Já no âmbito privatístico da vontade, submetem-se também à contribuição para financiamento do sistema confederativo e outras ainda que forem convencionadas.

Empréstimos compulsórios

Espécie tributária forte na lembrança é o empréstimo compulsório. Sua previsão

constitucional é a do art. 148:

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

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de 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, a [princípio da anterioridade].

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

O arranjo constitucional do empréstimo compulsório permite extrair várias ilações: primeiro, é tributo... é entidade tributária detentora de autonomia institucional, ao lado das demais espécies, não podendo se subsumir, em princípio, a imposto, taxa ou outro qualquer¹⁶; segundo, seus pressupostos para instituição vêm discriminados na própria Constituição, que prevalece sobre - e revoga, no que colidir, as disposições do art. 15, do CTN (especialmente o inciso III, porque “absorção de poder aquisitivo” não se confunde com investimento público”); terceiro, o empréstimo que não decorra de calamidade ou guerra deve observar o princípio da anterioridade; quarto, o produto da arrecadação do empréstimo será vinculado ao motivo de sua instituição, não podendo haver “desvio de arrecadação” segundo critérios de conveniência e oportunidade alheios aos critérios da lei complementar. Há quem veja aí a afirmação e confirmação do disposto no inciso II, do art. 4º, do CTN (irrelevância do destino do produto de arrecadação). Não vejo assim. Tanto há relevância na destinação, para efeito de caracterização do tipo tributário, que a Constituição dela se ocupa; ademais, eventual desvio operaria a liberação da obrigação, por desnaturação do instituto e infração à Carta.

A proximidade dessas duas relações de direito público com o instituto civil do empréstimo ou do mútuo é patente. Por óbvio que o elemento “vontade” que há no empréstimo civil não se põe no empréstimo público. Inobstante isso, a estrutura do instituto é a mesma nos dois casos. É que o contrato de mútuo não é consensual, mas real, ou seja, perfectibiliza-se com a entrega da coisa emprestada, não com o assentimento (vontade) do mutuante. Assevera PONTES DE

MIRANDA: “empréstimo compulsório é o empréstimo que resulta de haver regra jurídica que impõe a alguma pessoa (...) o ter de prestar à entidade estatal o que, se tal regra jurídica não existisse, somente poderia resultar de manifestação de vontade dos figurantes. Há, em verdade, coerção a emprestar.”¹⁷ É como se a vontade do mutuante fosse suprimida e em seu lugar entrasse a vontade da lei. A consequência disso é que as disposições normativas do mútuo são aplicáveis ao compulsório, se a lei não dispuser de modo diverso e desde que essa disposição não opere a desnaturação da espécie tributária e degenerere em confisco vedado. Daí a obrigação do mutuário (União) em “restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (art. 1.256, CC), bem assim que os “riscos [da coisa emprestada] correm por conta do mutuário” (art. 1.257, CC).

Equiparam-se ao empréstimo compulsório o *depósito compulsório*, pelo qual se tornam indisponíveis os créditos das pessoas junto a instituições financeiras, bem assim a capitalização compulsória, pela qual a União obriga as pessoas enquadradas em uma dada situação a subscreverem o capital de empresas com participação da União, restituindo-se, em ambos os casos, ao tempo que a lei dispuser.

Não terminam aí as questões atinentes ao empréstimo compulsório. Há que perquirir ainda de seu fato gerador e sua base de cálculo, porque a Constituição sequer tangenciou a matéria, deixou de fornecer de modo explícito os limites ou elementos sobre os quais pudesse o legislador complementar desempenhar seu ofício de instituir o tributo. Se não fez explicitamente, nem por isso fica o intérprete tolhido no favor exegético. Assim é que os limites da fixação, pelo

legislador, de fatos geradores e bases de cálculo para empréstimos compulsórios decorrem do sistema constitucional tributário como um todo. Por certo que, sendo titular para a instituição de empréstimos compulsórios a União, somente aquelas situações que a Constituição conferiu a ela – União –, para serem tributadas, é que poderão servir de fato gerador ou base de cálculo desse tributo. Quer isso significar que não poderão esses empréstimos incidir sobre expressões ou medidas (base de cálculo) de fatos ou situações cuja disposição competir a Estados ou Municípios, como circulação de mercadorias, serviços etc.

Conclusão

O propósito desse capítulo foi o de estudar os tipos tributários, ou espécies tributárias, de modo a apreender suas propriedades normativas, suas características, enfim, seu regime jurídico. Se é certo que todas as espécies o são do gênero tributo, ou seja, que todas elas são tributo e, por isso, submetem-se em tudo e por tudo ao regime jurídico tributário, não é menos certo que cada uma das espécies apresenta um conjunto de atributos normativos que os distingue uma da outra. E os critérios dessa distinção é que determinam o juízo de um fenômeno ser nominado de “imposto”, outro de “taxa” e outro de “contribuição corporativa.”

Menos importa o aspecto numérico em que se classificam os tributos, senão o regime jurídico específico a que se submetem. Não se trata igualmente de fazer um inventário das tão requestadas

“características principais” de cada espécie. O que se há de ter presente é que o cientista do direito é quase um vigia do legislador, avaliando se, juridicamente, a atividade legislativa é ou não conforme a Constituição. E a circunstância de um dado fenômeno tributário ser regulado de modo oblíquo pelo legislador não diminui nem intimida o jurista; ao contrário, é investigadora de seu ofício.

NOTAS

- ¹ **Teoria Pura Do Direito**, Editora Martins Fontes, 2ª edição, São Paulo, p.6.
- ² Nesse sentido, o patrono da ciência tributária no Brasil, **ALFREDO AUGUSTO BECKER**, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*. Saraiva, p. 67: “A regra jurídica transforma o determinismo natural dos atos e fatos sociais em um determinismo artificial porque impõe àqueles atos e fatos sociais uma distorção específica e um comportamento cuja estrutura e direção se apresentam ao legislador como necessárias ao bem comum. A elaboração do Direito positivo pressupõe e faz necessária a liberdade para deformar os fenômenos da realidade social e isso decorre da própria lógica do procedimento normativo. Sem a referida liberdade de deformação o Direito Positivo não poderia dominar a fluida matéria da vida social sobre a qual ele se sobrepõe para disciplinar...”

- ³ Dir-se-á que a interpretação se move ao sabor dos valores do intérprete. Kelsen, em sua **Teoria Pura**, distingue o “juízo de valor” do “juízo de realidade”, assimilando essa distinção à que se dá entre o valor em sentido objetivo e ao valor em sentido subjetivo. O primeiro consiste na “relação de uma conduta com uma norma objetivamente válida”, ou seja, uma conduta a que todos se submetem, independentemente de a desejarem ou não; uma conduta simplesmente conforme a norma (“boa”) ou não (“má”). Aí um juízo de valor – relação entre um fato da ordem do ser (conduta) e um da ordem do dever-ser (norma). Já o valor em sentido subjetivo consiste na relação de uma conduta com o desejo ou a vontade de uma ou algumas pessoas; “boa” ou “má”, a conduta, se conforme ou não essa vontade de uma ou algumas pessoas. Aqui um juízo de realidade - relação entre dois fatos da ordem do ser.
- ⁴ Obra citada, p. 368 e ss.: “na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar, combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador efetua uma escolha entre as possibilidades relevantes através daquela mesma interpretação cognoscitiva. Com este ato, ou é produzida uma norma de escalão inferior, ou é executado um ato de coerção estatuído na norma jurídica aplicada. Através desse ato de vontade, distingue-se a interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica... É bem conhecido que, pela via de uma

interpretação autêntica e, muitas vezes, criado Direito novo – especialmente pelos tribunais de última instância. Da interpretação por meio de um órgão aplicador do Direito distingue-se toda e qualquer outra interpretação pelo fato de não ser autêntica, isto é. pelo fato de não *criar* Direito.

- 5 Editora Fundação Calouste Gulbenkian. 2ª edição, Lisboa, p. 229
- 6 Nisso acordam PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso de Direito Tributário Saraiva, 4ª ed., p. 6: a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca no nosso espírito.” DJALMA BITTAR, em seu Relação Jurídica Tributária em Nível Lógico. LTr, p. 18; bem assim KARL LARENZ, op. cit., p. 230: “os enunciados sobre a validade (ou invalidade), bem como sobre o conteúdo de sentido) das normas jurídicas não são enunciados sobre ‘factos’ perceptíveis, acessíveis à observação e susceptíveis de corroboração experimental.”
- 7 Curso de Direito Administrativo, Trad. Arnaldo Setti. Revista dos Tribunais, p.68
- 8 Conforme art. 2º, §§ 1º e 2º, Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Ver também NORBERTO BOBBIO, Teoria do Ordenamento Jurídico, Editora da Universidade de Brasília, 4º ed., p. 8 e ss. “Para que possa ocorrer antinomia são necessárias duas condições: 1) as duas normas devem pertencer ao mesmo ordenamento e 2) as duas normas devem ter o mesmo âmbito de validade”.

Distinguem-se quatro âmbitos de validade de uma norma: temporal, espacial, pessoal e material... donde a antinomia se dá no âmbito que for comum. Leciona que os critérios apontados são insuficientes quando nos deparamos com normas incompatíveis contemporâneas, do mesmo nível (p.ex. do mesmo código) e ambas gerais ou específicas. Três alternativas restaram ao intérprete: 1) eliminar uma das normas: a chamada interpretação ab-rogante, que sucede quando a incompatibilidade é flagrante e invencível, 2) eliminar as duas, caso raro e 3) conservar as duas, a chamada interpretação corretiva (muito freqüente) que procura conciliar as normas incompatíveis, conferindo a cada uma um momento próprio de aplicação, mantendo-as válidas no sistema, apenas lhes reservando eficácia relativa, ou seja, não se aplicam simultaneamente no mesmo caso concreto.

- ⁹ Cf. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, fazendo inclusive distinção entre “categorias lógicas” e “institutos jurídicos”.
- ¹⁰ A locução verbal no modo do ser (tributo é...) mulo nega o modo deôntico próprio do direito. É que sua manifestação, independentemente da formulação legislativa, não se dá automaticamente ao intérprete. Assim é que a leitura do art. 3º, do CTN, pode-se proceder do seguinte modo: “se uma prestação pecuniária compulsória não resultar de ato ilícito, for instituída em lei e cobrada vinculadamente, então deve ser considerada tributo.

- ¹¹ Não consignamos aqui o caráter pecuniário (relativo a dinheiro da prestação), porque a lei parece admitir sua exigência sob a forma de coisa diversa de moeda, embora nela necessariamente exprimível (unidade fiscal de referência – Ufir –, bem móvel, título de crédito.)
- ¹² A circunstância de uma prestação deixar de haver sido instituída em lei não produz o efeito nem poderia liberar o ente impositor de obedecer ao regime tributário; produz, sim, o efeito de, por falecer natureza tributária a essa prestação, não ser a mesma juridicamente devida, o que desobriga o sujeito passivo.
- ¹³ A análise, inclusive histórica desse problema está em JOSÉ MORSCHBACHER. Repetição do Indébito Tributário Indireto, RT, Coleção Textos de Direito Tributário.
- ¹⁴ Cf ROQUE CARRAZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 246, poder de polícia que, em tese, sirva-lhe de fundamento, então essa base de cálculo é própria de imposto, porque o próprio de imposto é o dizer respeito ao particular, à atividade empresarial ou negocial, enfim, à sociedade civil e sua profusão de fenômenos, em oposição à atividade estatal ou pública.
- ¹⁵ Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de “Contribuição Sindical”, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.
- Art. 579. A contribuição sindical é devida por todos aqueles que

participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade de disposto no art. 591.

- ¹⁶ Vejam-se as opiniões em contrário de PAULO B. CARVALHO, *op.cit.*, p. 27: “Tais exações poderão revestir qualquer das formas que corresponde às três espécies do gênero tributo” e de ROQUE A. CARRAZA, *op.cit.*, p. 267-8 (2ª ed.):” ...o empréstimo compulsório é um tributo restituível (...) que pode revestir a *natureza jurídica* de imposto (mais freqüente), de taxa ou de contribuição de melhoria. (...) ao contrário de que proclamam alguns, o empréstimo compulsório não é uma quarta modalidade de tributo – ao lado do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria –, mas, simplesmente, um tributo – restituível.”

O estudo do empréstimo compulsório comporta, ainda, a par da análise de seus pressupostos constitucionais, a análise jurídica de sua estrutura orgânica, como fenômeno jurídico. É disso que tratamos quando distinguimos, em seu ser, duas relações jurídicas, uma de natureza tributária e outra de natureza administrativa. A relação tributária nasce com o acontecimento do fato gerador, põe o contribuinte como sujeito passivo diante da União (ou outra entidade designada em lei) e se resolve com o pagamento. Já a relação administrativa nasce com o adimplemento da obrigação tributária – o pagamento, que serve como pressuposto fático (fato gerador) da obrigação de restituir. Essa obrigação tem a União, ou quem lhe faça as vezes, como devedor e o contribuinte como credor.

- ¹⁷ Comentários à Constituição de 1967, p. 369.