

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATOLICA - PUC - SP

Jose Anísio Venâncio junior

TRIBUTOS VINCULADOS

Especialização em Direito Tributario

São Paulo
julho/2011

Jose Anísio Venâncio Junior

Tributos Vinculados

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu – Especialização em Direito Público como
requisito parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia
Universidade Católica – PUC.

São Paulo
julho/2011

Autor: Jose Anísio Venâncio Junior

Título: Tributos Vinculados

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu – Especialização em Direito Tributário
como requisito parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário pela Pontifica
Universidade Católica – PUC, aprovado com conceito
_____.

São Paulo (SP), julho/2011

RESUMO

O presente trabalho pretende demonstrar, através de uma linguagem própria, inteligente e visionária, como a chamada teoria dos tributos vinculados são aplicados na prática tributária, onde em uma análise sistemática sobre sua formação e suas espécies no presente direito brasileiro. Dessa forma pretende transmitir as diferentes visões encontradas nas legislações de alguns países do mundo sobre a existência desta teoria.

Assim, abordamos a origem dos tributos e seu desenvolvimento ao longo desses anos, demonstrando que a legislação brasileira menciona sobre eles e ressaltando a necessidade da utilização dos mesmos como meio de regulamentação e desenvolvimento da sociedade.

Este estudo visa, ainda, como objetivo verificar a real utilização destes tributos, para a contrapartida do seu pagamento e das atividades do Estado, como instituição que visa proteger e estabilizar as relações de seus cidadãos enquanto contribuintes, desenvolvendo a sociedade.

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
1. INTRODUÇÃO	7
2. DESENVOLVIMENTO.....	9
2.1. Primórdios tributários.....	9
2.2. Princípios do Direito Tributário.....	12
2.3. Princípios em Espécie	13
2.3.1. Legalidade.....	13
2.3.2. Isonomia	15
2.3.3. Não Confisco	17
2.3.4. Anterioridade	18
2.3.5. Anterioridade Especial, Nonagesimal ou Noventena.....	19
2.3.6. Irretroatividade.....	21
2.3.7. Progressividade	23
2.3.8. Capacidade Contributiva	24
2.3.9. Segurança Jurídica.....	27
2.4. Do Tributo	28
2.4.1. Conceito e Condições Gerais dos Tributos	30
2.4.2. Da natureza jurídica e da função dos tributos	34
2.4.3. Classificação dos Tributos.....	36
2.4.3.1. Quanto à discriminação das rendas por competência	36
2.4.3.2. Quanto ao exercício da competência impositiva	37
2.4.3.3. Quanto à finalidade	38
2.4.3.4. Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro	38
2.4.3.5. Quanto aos aspectos objetivos e subjetivos da hipótese de incidência	38
2.4.3.6. Quanto às bases econômicas da incidência	39
2.4.3.7. Quanto à hipótese de incidência	39
2.4.3.8. Quanto ao destino da arrecadação	40
2.5. Tributos Vinculados em Espécie.....	41

2.5.1. Taxa	41
2.5.1.1 Taxa em razão do exercício do Poder de Polícia	42
2.5.1.2. Utilização de Serviços Públicos	44
2.5.1.3. Questões relativas à taxa	46
2.5.1.3.1. Base de cálculo	46
2.5.1.3.2. Taxa, Preço Público e Tarifa	47
2.5.2. Contribuição de Melhoria	50
2.5.2.1. Fato Gerador e Cálculo	52
2.5.2.2. Requisitos da cobrança	54
2.5.2.3. Contribuição de Melhoria e Taxas	55
2.5.3. Empréstimo Compulsório	55
2.5.3.1. Cabimento	58
2.5.6.2. Questões relativas aos Empréstimos Compulsórios	60
2.5.4. Contribuições Especiais	61
2.5.4.1. Fato gerador, alíquotas e base de cálculo	62
2.5.4.2. Subespécies	63
2.5.4.2.1. Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas	64
2.5.4.2.2. Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE ...	65
2.5.7.2.3. Contribuição da Seguridade Social	67
2.5.5.2.4. Contribuição de Iluminação Pública - COSIP	69
2.6. A Evolução Histórica da Tributação no Brasil	70
2.7. Interpretação da Teoria da Vinculação	77
2.8. Estudo do Direito Comparado	79
3. CONCLUSÃO	83
4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85
5. ANEXOS	87

1. INTRODUÇÃO

É imprescindível e essencial, a necessidade da cobrança de tributos para o desenvolvimento do Estado. Todavia, em muitos casos, as formas desta cobrança e a garantia de utilização efetiva nas necessidades sociais não são respeitadas, o que gera grande insatisfação dos contribuintes em geral.

Os tributos foram introduzidos pelos homens há diversos séculos e até hoje se mostram, ao menos na experiência brasileira, ineficientes para o real desenvolvimento da sociedade. É certo, no entanto, que este desenvolvimento anunciado pelo pagamento dos tributos ocorre em outros países, como se verá. Entretanto, embora se mostrem ineficientes, a sua total ausência causaria maior degradação do que a já existente.

De caráter fundamental, é a necessidade de fixar o legislador a retribuição pelo pagamento dos tributos à garantia de políticas, de maneira que sua ação seria a garantia do Estado para o exercício de políticas sérias e comprometidas com a organização e melhoria da sociedade. A isto, são os tributos vinculados, que se manifestam nos valores arrecadados pelo Estado para o exercício de políticas públicas identificadas. Assim ocorre nas mais variadas espécies destes tributos.

O compromisso do Estado para com o benefício do desenvolvimento através de um serviço específico prestado aos contribuintes, que ao pagarem seus tributos esperam por uma melhoria física de sua realidade social, é de suma importância para a garantia da existência e evolução do próprio Estado.

Visualizamos neste estudo a importância da credibilidade das ações Estatais, que influenciam na consciência da realidade da necessidade do pagamento destes tributos para um desenvolvimento sustentável do Estado. Entretanto, para a criação desta credibilidade, é necessário que se crie situações que forcem o próprio Estado a justificar os valores pagos mediante atividades pré-estabelecidas.

Desta forma, trabalhamos com a demonstração da necessidade de debater e melhor esclarecer a definição de tributos, desde o seu surgimento em longínquos tempos até o disposto nas leis brasileiras, como o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal. Além disso, questionamos a visão da necessária vinculação

dos valores recolhidos à Fazenda para a realização de atividades que se mostrem comprovadas e de sua concretização para o bem comum ou até mesmo individual.

Com efeito, nem todos os tributos estabelecidos na legislação brasileira são destinados ao desenvolvimento pré-estabelecido. Há alguns em que o pagamento junto à Fazenda torna-se também obrigatório, mas sem a justificativa ou devida vinculação às condutas do Estado. E aqui, inclusive, traz grande porta para a corrupção e conseqüente desvio de verbas públicas, que resulta na perda da mencionada credibilidade.

Essa questão, por sinal, é tratada de forma salutar em outros Estados, como se verá no desenvolvimento do trabalho, de maneira que possam eles exercer função de desenvolvimento sem a prática de condutas reprováveis.

Esperamos, com este estudo, conceder ao leitor as informações necessárias para a compreensão e questionamentos da relação vinculativa que deve exercer o Estado para com os contribuintes, de maneira que o pagamento dos tributos, adiante denominados vinculados, mostre-se necessário para a tarefa do desenvolvimento pessoal dos contribuintes, o que seguramente levaria ao desenvolvimento da sociedade como um todo.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. Primórdios tributários.

Os tributos possuem origem nos primórdios da humanidade. Acredita-se que as primeiras manifestações tributárias ocorreram de maneira voluntária e foram feitas em forma de presentes aos respectivos líderes tribais em razão de seus serviços prestados às comunidades. Surgiu, assim, como uma de retribuição.

Com o passar do tempo, os tributos passaram a ser considerados compulsórios em razão da guerra, pois os povos vencidos eram forçados a entregar a totalidade ou parte de seus bens aos exércitos vencedores; quando isto acontecia, os líderes que se sobressaíssem nas guerras teriam direito à cobrança de parte da produção dos vencidos.

Na antiguidade, em princípio, no Egito faraônico, milênios antes de Cristo, todas as mercadorias que circulavam entre o local de sua produção ao local de seu consumo era tributada. Este tributo servia para o sustento e aumento da riqueza do faraó e de seu império. A conduta do faraó era coercitiva, pois este intitulava-se o filho dos deuses, e somente com a sua satisfação o povo teria prosperidade, além de água em um local de condições naturais extremas.

Entretanto, não só no Egito existiam tributos. Dario, o Grande, instituiu o conceito de tributo e a melhoria da organização e legislação do império Persa, dividindo-o em províncias, denominadas *satrapias*, tributando de cada uma um dado valor anual com base na circulação de riqueza, produção e escambo. Criou, inclusive, prestações pagas com a atuação no exército e a entrega de metais preciosos, como o ouro.

De maneira diferente, mas não menos vinculada, os gregos e os romanos estipularam formas de tributação incidentes sobre todos os tipos de negócios que eram realizados em seus territórios. Inclusive, parte destes tributos que eram cobrados era usada no próprio desenvolvimento e proteção do comércio realizado, com a construção de estradas facilitando o deslocamento. Os romanos tributavam a *centesima rerum venalium*, instituída pela dinastia dos Augustos, ela incidia sobre o

cotidiano dos negócios realizados e sobre as mercadorias vendidas em leilão; o valor arrecadado era utilizado nas campanhas militares pela Europa. Dado ao crescimento exorbitante do império, a entrada e saída de mercadorias e produtos produzidos, como o *portorium*, e o grande consumo destas mercadorias que ocorria em território romano, denominado *macellum*, também passaram a ser tributados. Após esta dinastia, apenas Constantino realizou introdução tributária relevante, como o imposto sobre serviços, denominado *lustralis collatio*, mas instituiu uma regra de isenção para os carpinteiros, trabalhadores braçais, clérigos, e até oleiros. Por sua vez, os gregos, em razão da sua política de expansão marítima no Mar Egeu, cobrava certa contribuição que visava o custeio da marinha. Tal tributo era arcado pelos cidadãos que já tivessem obtido valor igual ou maior a 10 talentos (moeda grega da época). Em contrapartida, os que não tivessem obtido este valor deveriam, em conjunto com outros, fornecer um navio, denominado galera. A forma de tributos que o Brasil adota hoje tem sua origem no ensinamento dos gregos sobre a forma de cobrança.

Durante a Idade Média, a Magna Carta, instituída em 1215, prescrevia que as prestações deveriam ser fixadas de forma moderada. Isto se deu em razão da pressão exercida pelos burgueses sobre o rei para a proteção de seus próprios patrimônios. Havia sempre o interesse em manter a monarquia controlada dos excessos e devaneios da coroa. Nesta época, em razão da predominância do pensamento extremamente ligado à igreja de Roma, difundiram-se os chamados impostos justos e injustos. O critério coativo adotado era o do “pecado”. Justo era o tributo divino, cujo não cumprimento era classificado como pecado. Injusto, era a titulação dada ao não cumprimento. Nestes anos que se seguiram, a nobreza feudal passou a controlar as terras férteis, de maneira que os camponeses deveriam pagar tributos pela utilização das mesmas, como a banalidade, que recaía sobre a utilização do moinho e do forno para o pão, e a *talha*, que incidia sobre a metade de toda a produção em suas terras. Se não pagassem, não poderiam produzir, e se não produzissem, morreriam de fome e marginalizados.

Com a entrada do século XV e seguintes, ocorreu uma mudança na sistemática européia e conseqüentemente na ordem econômica, o que se denominou de capitalismo comercial, que dividia a sociedade em nobreza, burguesia e aristocracia. Luís XVI, ao assumir a coroa, reformulou o tesouro real, com os iminentes cortes dos gastos da corte e das aduanas internas cobradas pelo Estado. Promoveu, ainda, o

fortalecimento do comércio através da diminuição da carga tributária dos camponeses e da liberação dos tributos cobrados. No entanto, o plano de reforma vagava ao encontro dos interesses de quem realmente governava: a aristocracia. Com efeito, enquanto ela mantivesse seus poderes nos Parlamentos do reino, nem mesmo a força do rei poderia se contrapor aos seus interesses.

Adam Smith (http://www.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith, em 17/10/2007) em sua famosa obra “A Riqueza das Nações”, defendia a idéia de que justiça fiscal só aconteceria se todos contribuíssem para as despesas públicas na proporção do que podiam, e é esta a idéia traduzida no cerne da Capacidade Contributiva. Em vista disto, aquele que possuía mais deveria pagar valores mais altos, e aquele que menos tinha deveria pagar menos. Assim, seria no atendimento ou não desta idéia que poderia ocorrer a denominada igualdade ou desigualdade da tributação. Esta defesa de Smith tornava efetiva a generalidade de que todos estão obrigados ao pagamento dos tributos, e a uniformidade, onde as pessoas devem ser tratadas, aos olhos da lei tributária, como iguais.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1791 trazia a regra de que as contribuições indispensáveis à manutenção do Estado deveriam ser repartidas de forma igual entre todos os cidadãos, pois gozavam da utilização e da proteção de um Estado forte que vinha a proteger seus interesses. No século XVIII, os tributos deveriam poupar em sua incidência os indivíduos de pouca ou restrita capacidade econômica, sobretudo aqueles que não possuíam meios para sustentar a si próprios e/ou suas famílias. Havia uma preocupação para instituir tributos que deveriam ser pagos pelos que podiam, com a conseqüente dispensa para outros. Era necessário que as pessoas absolutamente sem capacidade de contribuir para as despesas públicas fossem isentas, pois a cobrança comprometeria o mínimo para sua subsistência.

A diminuição da resistência ao pagamento de tributos é um acontecimento recente, pois, nos poucos anos passados, os tributaristas começaram a discutir esta situação em comum com o próprio ente tributante. Além, essa situação não chegou a ser um privilégio dos poucos países política e economicamente mais avançados, mas em grande parte do globo. Os países considerados menos desenvolvidos terão de contentar-se com o pagamento de tributos bons para o Estado e ruins para os contribuintes.

2.2. Princípios do Direito Tributário

A uma visão ampla, o princípio é o fator de existência, de organização e de funcionamento de um sistema. Visa ordenar e fomentar certa estrutura e seus elementos, relações e, até mesmo, funções.

Não poderia ser diferente no Sistema Tributário Nacional, que é cercado de fatores e elementos que fornecem a certeza de uma estrutura organizada, e que está impregnado em nosso sistema de valores. Valores analisados em função de seu conjunto e que exercem papel sólido e significativo, seja como critério subjetivo, seja como norma.

Deparar-se com valores leva o intérprete a uma compreensão ligada a subjetividades, ligada a ideologias dos sujeitos, levando-os a termos valorativos, como justiça, igualdade, dignidade, etc.

Bem nos demonstra Paulo de Barros Carvalho que os valores “*exercem uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas*” (Carvalho, 2005, p.148).

A Constituição Federal nos denota uma grande gama de princípios que, em alguns momentos, revelam-se expressos, cravados aos olhos do intérprete; em outros, revelam-se de forma implícita, e faz-se necessária a utilização de mecanismos como a interpretação, a lógica ou mesmo a analogia para identificá-los.

Não se poderia dizer que a doutrina, de forma geral, e a jurisprudência ignoram a valoração dos princípios. Vale-nos a lição de utilização dos princípios de forma harmônica na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na visão da juíza Lúcia Valle Figueiredo:

“IR E CESSL – PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELA LEI Nº. 8.981/95 – OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. Dedução de prejuízos fiscais. Limitações impostas pelos artigos 42 e 58 da Lei nº. 8.981/95. Afronta aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis. Ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito. Violação aos princípios da certeza e segurança jurídicas, lealdade da administração e boa-fé. – As limitações à dedução dos prejuízos fiscais constantes da lei nº. 8.981/95, em seus artigos 42 e 58, não podem ser impostas no exercício de 1995, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei(...) É de se afastar disposição que afronte os princípios da lealdade da Administração, da boa-fé e da certeza e segurança jurídicas, por serem esses iminentes ao ordenamento. – (...) (Ac. un. da 4ª T. do TRF da 3ª R – AC.342.403 – Rel. Juíza Lúcia Figueiredo – j. 19.02.97 – Apte.: Razzo S/A Agro Indl.; Apda.: União/Fazenda Nacional – DJU de 08.04.97, p.21.436 – ementa oficial” (<http://www.trf3.gov.br/> em 20/05/2007).

Resta comprovada a utilização dos princípios para a solução de eventuais lides e questionamentos que possam a vir a ocorrer. A própria lei mencionou os princípios como forma subsidiária de aplicação do direito ao caso concreto.

2.3. Princípios em Espécie

2.3.1. Legalidade

A influência da legalidade como princípio do direito tributário surgiu em 1261 com as Cortes de Coimbra - Portugal, que firmaram a regra da criação dos impostos somente com sua autorização.

No Brasil, a Constituição de 1822 deslocou os poderes tributários para as Cortes, e não para o Rei.

O Princípio da Legalidade encontra-se expresso na Constituição Federal no art. 5º, II:

*“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.”* (Vade Mecum, 2007, p.24).

Assim, fixa o legislador a regra de que, em se tratando de tributos, o contribuinte só está sujeito ao que dispõe a lei. Entretanto, há exceções a este princípio, como os casos de disciplina por ato infralegal.

O Supremo Tribunal Federal chegou ao entendimento de que o art. 97 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela última constituinte, concluindo que as matérias não dispostas nele não estão abrangidas pelo Princípio da Legalidade.

Os casos mais relevantes são a atualizações do valor monetário da base de cálculo do tributo, que está expressamente ressalvada no já citado art. 97 do Código Tributário Nacional, e a fixação do prazo para recolhimento.

A Emenda Constitucional nº. 33/2001 trouxe as reduções ou restabelecimento das alíquotas da CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) combustível e também do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) monofásico incidente sobre combustíveis.

A legalidade vem sendo formada pelas visões material e formal. Legalidade formal está relacionada ao instrumento (lei) de expressão. É a expressão relativa à norma jurídica abstrata que vem a restringir, regular ou administrar a vida em sociedade e, neste tema, a tributação aos contribuintes. Já a legalidade material está relacionada ao conteúdo da lei que regula o fato gerador, os sujeitos ativos e passivos.

O Princípio da Legalidade é reforçado pelo art. 97 do Código Tributário Nacional:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fator gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades” (Vade Mecum, 2007, p.644).

Mostra-nos o artigo tanto a legalidade formal quanto a material. A Constituição Federal de 1988 exige sua presença tanto em sentido formal quanto material, sendo instrumento proveniente do Poder Legislativo ou Executivo, e norma geral, impessoal, abstrata, obrigatória, clara, etc.

Com efeito, a legalidade tributária é o povo tributando a si próprio, autorizando a tributação por meio de seus representantes eleitos.

O art. 99 do Código Tributário Nacional complementa: *“Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”* (Vade Mecum, 2007, p.644).

Todavia, deve este princípio vigorar e valer em todo o território nacional, subordinando os três poderes, incidindo sobre todos, salvo as exceções expressas.

Ainda relacionada à legalidade, questão relevante seria o estudo da delegação legislativa relacionada à Medida Provisória.

Ordinariamente, nada impede a utilização da Lei Delegada para a regulamentação de matéria tributária. Entretanto, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o chefe do Executivo editou apenas duas leis, que são as de nº. 12 e 13 de 1992, ambas concessivas de gratificações a servidores públicos.

Houve grande esvaziamento do instituto, especificamente neste caso, em razão do instituto da Medida Provisória, visto que o Executivo não fica limitado à autorização do parlamento, mas apenas aos requisitos de relevância e urgência.

Ainda assim, embora pouco utilizada, os atos editados pelo chefe do Executivo deve preencher todos os elementos essenciais para a criação de um tributo.

Na Medida Provisória, a regulamentação de matéria tributária já foi objeto de intermináveis discussões, na doutrina e na jurisprudência. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal pacificou a questão ao definir que o uso da Medida Provisória era possível, desde que fossem observados os requisitos constitucionais, supracitados.

A Emenda Constitucional nº. 42/2001 passou a prever que nos casos dos impostos de Importação, Exportação, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), e os extraordinários, como em caso de guerra, a Medida Provisória que implique aumento de impostos só produzirá efeitos no exercício seguinte se for convertida em lei. Mas, há de se mencionar que tal situação aplica-se exclusivamente aos impostos, razão pela qual as demais espécies tributárias estarão sujeitas à publicação da Medida Provisória e não à conversão em lei. Desta forma, dispõe o art. 62, §2º, II, Constituição Federal:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§2º Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada” (Vade Mecum, 2007, p.47).

Assim, a alocação à Legalidade é lapidar manifestação para a manutenção da estrutura do Estado que, sem leis, não pode realizar as benfeitorias em benefício dos seus cidadãos, e estes, por sinal, não terão meios para forçar a realização.

2.3.2. Isonomia

Isonomia é a igualdade existente entre as pessoas sujeitas à aplicação da lei, ou, de certa forma, o nivelamento da aplicação de regras gerais aos cidadãos em observância de uma determinada situação concreta.

Neste sentido, célebre a visão de Rui Barbosa:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeir desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com

desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real” (apud Alexandre, 2007, p.104).

Em matéria tributária, o art. 150, II, da Constituição Federal, dispõe:

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Vade Mecum, 2007, p.67).

A acepção de isonomia está dividida em vertical e horizontal. Na vertical, as pessoas se encontram em situação distinta e, em razão disso, devem ser tratadas de maneira diferente. Na horizontal, as referências são as pessoas que estão em uma mesma situação, devendo assim ser tratadas da mesma forma. Recebem assim o mesmo tratamento legislativo todos aqueles que estão nivelados.

Seguindo estas teses, o constituinte de 1988 tratou da isonomia no sentido horizontal: exigiu tratamento igual aos que estão em situação equivalente, mas implicitamente adotou o sentido vertical, ao admitir que se trate desigualmente aos desiguais, vindo esta a ser a isonomia vertical.

Ricardo Alexandre explica a questão: *“A acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente, por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam” (Alexandre, 2007, p.105).*

O Supremo Tribunal Federal vem aplicando o princípio de forma correta, como vemos no julgamento da ADI 3.105 (grifo nosso):

*“Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. **Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é a particularização do princípio fundamental da igualdade**” (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).*

A isonomia ou igualdade não pode ser encarada como absoluta. Percebe-se esta questão nos arts. 146, III, d; 146-A; 179 e 180 da Constituição Federal, e também na orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal:

“Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes de administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente,

aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado se encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar ‘respeitados os direitos individuais e nos termos da lei’ (Constituição Federal, art. 145, §1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatuto constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado” (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).

Resta desta forma a realização da aplicação da igualdade junto aos contribuintes, que aos olhos da lei são distintos não em razão de si, mas em razão de uma situação concreta sobre a qual recaem.

2.3.3. Não Confisco

Também conhecido por alguns doutrinadores como Princípio da Razoabilidade ou Proporcionalidade da Carga Tributária, o Princípio do Não Confisco está ligado à idéia da tributação feita de forma moderada e razoável.

Com efeito, a tributação não tem por finalidade impelir o exercício de atividades lícitas, que fazem por desenvolver e suprir as necessidades constitucionais.

O conceito do termo confisco é subjetivo e varia muito, de acordo com o intérprete. Bem ensinou o mestre Aliomar Baleeiro (1968) que, em a alusão a esse conceito, não sabia o que era segurança nacional, mas sabia o que não era. Certamente, nesta visão, podemos complementar com o entendimento de Sepúlveda Pertence:

“Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constitucional Federal (ADI 551)” (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).

Diante disso, afirmamos que o termo confisco é o que se chama cláusula aberta ou conceito jurídico indeterminado, ou seja, termos colocados pelo legislador que possibilitam ao aplicador do direito fazer uma interpretação de sua viável aplicação no mundo dos fatos.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal menciona:

“A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua

riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pelas mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou rendimentos do contribuinte” (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).

Não se pode confundir o confisco com a pena de perdimento de bens. Esta pena de perdimento foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 no art. 5º, XLVI, *b*:

“XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;*
- b) perda de bens (...) (Vade Mecum, 2007, p.27).*

A pena de perdimento tem como natureza uma sanção, um caráter punitivo, que não se aplica ao confisco, pois o tributo não é sanção por ato ilícito, ou seja não há relação, já que possuem naturezas diversas.

2.3.4. Anterioridade

Certamente o pilar do sistema tributário nacional, o Princípio da Anterioridade veda a realização da cobrança de tributos que possam ocorrer no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Este Princípio é, antes de qualquer outra coisa, tributário, pois está projetado tão somente no campo do direito tributário. Está previsto no art. 150, III, *b* da Constituição Federal:

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

III – cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (Vade Mecum, 2007, p.67).

Em primeira oportunidade, há que se esclarecer que o exercício financeiro no Brasil começa em 1º de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro, coincidindo com o ano civil e fiscal.

Seria este, na verdade, o anterior Princípio da Anualidade, disposto na Constituição Federal de 1946. Menciona Carrazza (2003) que os vocábulos podem ser utilizados da maneira que nos convém, que nos parece adequado. Mas, segundo a maioria da doutrina, não é o mesmo princípio.

Em que pese a pequena menção feita no início, exige o princípio em estudo que as leis que criam ou aumentam os tributos só possam vir a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente, sob pena de tornar letra morta as disposições da Constituição Federal de 1988. Tem por claro objetivo evitar a surpresa, ferir o princípio da segurança jurídica, que serve de apoio, base e corolário do sistema jurídico. Não se permite que um ato, da noite para o dia, seja tributado, ruindo a estabilidade do contribuinte.

O Princípio da Anterioridade é, portanto, mais do que ato de vigência, é um ato de eficácia das leis.

Em que se vislumbre a gana de aumentar os tributos e recebê-los imediatamente, tal princípio vem sendo obedecido.

Em suma, não é constitucional criar tributo ou aumentá-lo e cobrar no mesmo exercício financeiro. Por outro lado, a mera atualização monetária do tributo ou da sua base de cálculo, na visão do Supremo Tribunal Federal, RE 200.844-AgR, não está sujeita à anterioridade, como se demonstra:

“Substituição legal dos fatores de indexação – alegada ofensa às garantias constitucionais do direito adquirido e da anterioridade tributária – Inocorrência – Simples atualização monetária que não se confunde com majoração do tributo. (...) A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito às situações jurídicas consolidadas (Constituição Federal, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado de não-surpresa, instrumentalmente, garantido pela cláusula da anterioridade tributária (Constituição Federal, art. 150, III, b) (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).

É necessário um mínimo de segurança. As relações jurídicas são construídas na certeza de que as mudanças que possam surgir no decorrer do tempo em nada as atinjam. É imperiosa a garantia.

2.3..5. Anterioridade Especial, Nonagesimal ou Noventena

No início, o Princípio da Anterioridade Especial recebeu o nome de Anterioridade Mitigada, pois se acreditava que seria uma garantia menor ao contribuinte, mas não foi o que se verificou na prática. Tornou-se uma garantia fundamental, mantendo um mínimo de prazo, já sobre outro prazo. Numa visão paradoxal, é a garantia da garantia.

À época da promulgação da Constituição Federal de 1988, esta garantia estava restrita ao art. 195, §6º:

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

§6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b” (Vade Mecum, 2007, p.78).

Entretanto, ao verificar que o Estado passou a “desviar-se” do princípio, vozes se manifestaram para que o princípio fosse a regra geral, o que ocorreu em raro caso com a Emenda Constitucional nº. 42/03, que beneficia o contribuinte. Acrescentou à emenda do texto superior em seu art. 150, III, uma alínea “c”, cuja redação é muito próxima da disposta no art. 195, §6º, como se vê:

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

III – cobrar tributos: (...) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b” (Vade Mecum, 2007, p.67).

Em que pese alguns doutrinadores que vêem distinções nos nomes noventena e nonagesimal, concordamos com Ricardo Alexandre (2007) a respeito de que os termos devem ser tratados de forma sinônima, pois os efeitos e as regras são equivalentes.

Pequena alusão merece a ocorrência desta questão sobre as Medidas Provisórias. Resumem bem a aplicação do princípio os dizeres do autor: *“Acrescente-se a isso o fato de que, anteriormente à Emenda Constitucional 32/2001, as medidas provisórias possuíam vigência por apenas trinta dias, o que levou à adoção da terrível prática de suas sucessivas reedições (...)”* (Alexandre, 2007, p.125-126).

Com efeito, algumas observações são necessárias quanto aos efeitos causados por Medidas Provisórias. Desta questão, nasceu relevante discussão no Supremo Tribunal Federal acerca do termo inicial da contagem dos noventa dias.

Há de ressaltar que, com a Emenda Constitucional nº. 32/2001, as Medidas Provisórias passaram a ter prazo de sessenta dias, prorrogáveis por mais sessenta, e o prazo da noventena é de noventa dias. Com efeito, se a Medida Provisória for reeditada, o tributo continua devido no prazo de trinta dias. Da mesma forma, se a medida sofrer perda de eficácia por decurso do prazo, deixa de ser devida, sendo imediatamente não cobrada.

Nos casos em que houver a cobrança por trinta dias, caberá ao Congresso Nacional disciplinar, mediante Decreto Legislativo, todas as relações ocorridas, e em caso de não editar, as relações surgidas continuam reguladas pela Medida Provisória.

O fato pode ser entendido através desta observação:

Se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o dia 03 de outubro, a exigibilidade será possível a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da publicação, havendo no caso para a eficácia normativa de uma "vacatio" mínima de 90 (noventa) dias. Pode-se dizer que neste intervalo (de 1º de janeiro até o dia 03 de outubro) prevalece apenas o princípio da anterioridade.

Por outro enfoque, se a lei for publicada após o dia 04 de outubro e até o dia 31 de dezembro, como regra, a exigibilidade somente será viável depois de decorrido o prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da referida publicação (princípio da noventena). Assim, se houver a publicação do texto legal em 04 de outubro o tributo somente poderá ser cobrado após o dia 02 de janeiro do ano seguinte e assim sucessivamente, até a data limite de publicação em 31 de dezembro, quando o tributo será exigido em 31 de março ou 1º de abril do ano seguinte (a variação ocorre pelo fato de ser ou não ano bissexto). Deve ser bem esclarecido que necessária é cumprir a "vacatio" constitucional de 90 (noventa) dias, ou, como já se convencionou denominar, observar o princípio da "noventena".

2.3.6. Irretroatividade

Denomina-se irretroatividade a imperiosa proibição de aplicação da norma a casos concretos já ocorridos. Desta forma, a norma não se aplica a fatos anteriores, sendo irretroagível, e tendo aplicação pró-futuro. É a regra geral da vigência das normas tributárias.

Vem disposto no art. 150, II, a da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: (...) a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (Vade Mecum, 2007, p.67).

Veda-se aos entes tributantes cobrarem tributos relativos a fatos geradores (ocorridos antes do período de vigência da norma que os houver instituído ou aumentados).

Com efeito, complementa o Código Tributário Nacional, no art. 105: *“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”* (Vade Mecum, 2007, p.645).

Já a possibilidade de retroação do artigo 106, tende a beneficiar o contribuinte, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

“As possibilidade de retroação que o art. 106 consagra acabam por beneficiar o contribuinte, preservando a segurança das relações entre Administração e administrados, bem como o legítimo direito que os súditos tem de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada.” (Curso de Direito Tributário pagina 95, Paulo de Barros Carvalho).

Em verdade, o legislado visa, claramente, impedir a tributação de fatos que não estavam sujeitos à incidência de tributos. Além disso, visa garantir que não será objeto de aumento por legislação superior.

A questão do princípio reside no que o Código Tributário Nacional chama de “pendentes”. Como ensina Ricardo Alexandre (2007), recaímos na classificação dos fatos geradores dos tributos em complexivos ou instantâneos. Expõe o autor:

“Segundo essa classificação, seriam complexivos (ou periódicos) os fatos geradores compostos de fatos que devem ser considerados de maneira global, dentro de um determinado período de tempo legalmente definido. Seriam instantâneos aqueles fatos que ocorrem num momento preciso da linha do tempo, dando ensejo ao surgimento, em cada caso de ocorrência, a uma nova obrigação tributária” (Alexandre, 2007, p.115).

Segundo a classificação apresentada pelo autor, os fatos complexivos são tratados como instantâneos, pois a lei estipula exatamente o momento da sua ocorrência. Desta forma, a legislação aplicável será a vigente na data do fato. Destarte, não há como o fato ser considerado “pendente” como menciona o Código Tributário Nacional, pois ou o fato ocorreu, e é passado, ou não. Inexiste dúvida sobre a legislação a ser aplicada a ele. Não há razão para a importância aplicada ao fato passado, pois na prática os fatos serão todos com a legislação aplicável conhecida. Ricardo Alexandre traz relevante exemplo que, embora extenso, faz-se necessário para ilustração:

“Pessoa recebe rendimentos mensais sujeitos à tributação. A cada mês surge uma nova obrigação de retenção/recolhimento do tributo (antecipações mensais).

Todavia, o fato gerador do imposto de renda é anual, concluindo-se no último instante do dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, surge a dúvida: sob o ponto de vista exclusivo do princípio da irretroatividade, seria possível a uma lei aplicada durante um exercício majorar a incidência do IR durante todo aquele exercício, inclusive no tocante a recebimentos ocorridos antes da vigência da própria lei?

Considerando que o fato gerador ‘definitivo’ do tributo apenas se verifica em 31 de dezembro de cada ano, a resposta deveria ser positiva, uma vez que, para aqueles que adotam a teoria do fato gerador complexo, o fato gerador estaria pendente; já para os que não a adotam, o fato seria futuro. De qualquer forma, a conclusão seria a mesma: a aplicabilidade da nova legislação” (Alexandre, 2007, p.116).

A explanação corrobora a apresentação da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal: **“STF – Súmula 584 – Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”** (<http://www.stf.gov.br>, em 20/05/2007).

Há de se mencionar, ainda, que o presente princípio não encontra exceções na legislação pátria. Não há fatos que não se encaixem na descrição.

Além disso, embora não deva ser aplicado a fatos anteriores à vigência da lei, é possível que o fato gerador tenha se iniciado, mas não tenha se consumado.

Completa Hugo de Brito Machado:

“Isto se dá especialmente em se tratando de tributo com fato gerador continuado. O imposto de renda é exemplo típico. A não ser nas hipóteses de incidência na fonte, e em outras na qual o fato gerador é também instantâneo, só no final do denominado ‘ano base’ se considera consumado, completo, o fato gerador de imposto de renda. Assim, se antes disso surge uma lei nova, ela se aplica imediatamente. Isto tem parecido a alguns aplicação retroativa, mas na verdade não o é. É aplicação imediata a fatos geradores pendentes” (Machado, 2007, p.65).

Recaímos nos casos acima, de maneira que, embora exista grande controvérsia, o Supremo Tribunal Federal mantém seu posicionamento, ficando a discussão apenas no campo da jurisprudência.

2.3.7. Progressividade

Denomina-se progressividade o aumento proporcional das alíquotas estabelecidas em função da variação dos níveis de renda dos contribuintes. Quanto maior a renda, maior a alíquota do tributo. Observe-se o que dispõe a Constituição Federal:

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

(...) §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...). (Vade Mecum, 2007, p.66).

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...” (Vade Mecum, 2007, p.67).

“Art. 182. (...)

(...) § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;” (Vade Mecum, 2007, p. 76).

A Emenda Constitucional nº. 29/2000 trouxe um aumento no quadro de hipóteses de progressividade permitidas para incidência aos contribuintes, proporcionando manifestação do próprio Supremo Tribunal Federal que editou a Súmula 668 em 2003: *“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”* (<http://www.stf.gov.br>, em 25/05/2007).

Esta Emenda Constitucional aumentou o valor dos recursos que os entes públicos devem vincular às ações e serviços de saúde.

Diz-se, assim, que um tributo é contributivo quando a alíquota cresce à medida que aumenta a respectiva base de cálculo. Sobre bases de cálculo menores incidem tributos menores. Em contrapartida, a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. Pode ser utilizado como exemplo o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), no qual a alíquota varia entre 15% e 27,5%.

2.3.8. Capacidade Contributiva

A Capacidade Contributiva trata de um princípio que, embora seja aplicado ao sistema de tributos como um todo, está instituído no art. 145, §1º, da Constituição Federal, apenas para os impostos. No entanto, não impede que os demais tributos sejam também graduados segundo a capacidade contributiva dos contribuintes, tendo em vista a não existência de vedação legal.

Com efeito, nada mais salutar, vista a ênfase dada na Constituição Federal de 1988 ao Princípio da Igualdade. Entra-se nos adornos de um ideal de justiça. De fato, é

justo que o contribuinte que tem maior riqueza, em termos econômicos e proporcionais, pague mais impostos do que aquele que está em condição inferior. Assim, é razoável que aquele que tem renda maior, mais importa, mais possui e tem mais possibilidades de contribuir para o desenvolvimento da sociedade sem comprometer sua própria subsistência pague uma cota maior de impostos, em face daquele que não poderia contribuir com a sociedade sem comprometer sua própria subsistência, ou a de sua família. Citamos como exemplo os casos em que os salários são baixos e as pessoas se tornam isentas de pagar o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza em virtude de sua baixa renda. Vislumbramos esta posição no parecer do RE 423.768 divulgado no Boletim Informativo do Supremo Tribunal Federal 433:

“O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do referido Estado-membro que, ao prover apelação em mandado de segurança, declarou a inconstitucionalidade da Lei municipal 13.250/2001 - que, dando nova redação à Lei municipal 6.989/66, estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU tendo em conta o valor venal e a destinação do imóvel - ao fundamento de terem sido violados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e de que a EC 29/2000, ao prever as citadas alíquotas, ofendeu o art. 60, § 4º, IV, da CF. (...) Após mencionar os diversos enfoques dados pela Corte em relação à progressividade do IPTU, concluiu, ante a interpretação sistemática da Constituição Federal, com o cotejo do § 1º do seu art. 156 com o § 1º do seu art. 145, que a EC 29/2000 veio tão-só aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte. O relator reafirmou sua convicção, exposta em julgamentos anteriores ao advento da EC 29/2000, de que o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto. (...) RE 423768/SP, rel. Min. Marco Aurélio, 28.6.2006” ([http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), em 25/11/2006).

Importante mencionar que a progressividade também está intimamente ligada ao Princípio de Capacidade Contributiva. Neste diapasão, aproveitamos para esclarecer que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade, pois esta choca-se com as finalidades da Capacidade Contributiva. A proporcionalidade determina a aplicação dos impostos com as mesmas alíquotas, seja para os economicamente favorecidos, seja para os economicamente fracos.

Para que não seja contrariado o princípio, o imposto deve ser calculado com base na capacidade econômica, e não na proporção, pois o critério para o pagamento seria diferente.

Este princípio é na verdade a melhor forma de evitar as injustiças que a Constituição Federal de 1988 veda de forma expressa.

Podemos, assim, concluir, que os impostos dispostos com a alíquota fixa são inconstitucionais, vista a violação do Princípio da Capacidade Contributiva. Carrazza expõe visões relevantes:

“Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais” (Carrazza, 2003, p.97).

Com exceção das poucas manifestações específicas na Constituição Federal de 1988 e em leis infraconstitucionais, a adoção de distinções entre contribuintes não é possível. Isto, na verdade, acontece porque trata-se de maneira idêntica contribuintes que, sob o ponto de vista da capacidade contributiva, não são iguais.

Ao agir segundo a capacidade, permite o legislador, também, um ato social, pois contribui ativamente para a redução das desigualdades econômicas entre as pessoas. Ainda, resta-nos a discussão a respeito da objetividade e/ou subjetividade do Princípio da Capacidade Contributiva. Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2006) a capacidade é subjetiva, pois leva-se em conta a capacidade econômica real do contribuinte, o que se caracteriza na aptidão concreta de suportar a carga tributária.

Em uma segunda posição está Roque Antônio Carrazza (2003), que entende ser a capacidade objetiva, pois está ligada às manifestações objetivas de riqueza, não estando ligada a condições econômicas individuais, mas ao que o contribuinte objetivamente tem e ostenta.

Concordamos com esta última visão: é no que tem objetivamente o agente, nas suas condições individuais, que deve se fundar o Princípio da Capacidade Contributiva.

De toda sorte, este princípio apresenta ainda outras questões importantes. A primeira delas é sobre o exato cumprimento do texto constitucional. A isto, Geraldo Ataliba traz valiosa lição:

“Ora, como deixar de reconhecer caráter jurídico a uma disposição constitucional? Na pior das hipóteses, a disposição constitucional mais abstrata e vaga possui, no mínimo, a eficácia paralisante de todas as normas inferiores, se contrastantes com seu sentido, bem como determinadora de importantíssimas conseqüências na compreensão do texto constitucional e de cada disposição que o integra, bem como determina relevantes conseqüências exegéticas, relativamente a todo o sistema normativo (incluídas as leis ordinárias e normas inferiores)” (Ataliba, 1971, p.18).

Parece-me incontestável que o texto constitucional de eficácia plena condiciona a ação do legislador, vinculando órgãos judiciais e legislativos.

A outra questão está relacionada à expressão “sempre que possível”, contida na Constituição. Já vimos que a norma disposta no texto constitucional vincula os órgãos judiciais e os legislativos. Parece-nos que, sendo compatível com a natureza do imposto, obrigatoriamente deverá ele ser alinhado à capacidade contributiva.

Diz-se, em razão de sua natureza, que não existem impostos que não se relacionam com a capacidade contributiva, v.g. o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Qualquer Natureza): quem, na verdade, suporta o imposto é o consumidor final, e não o contribuinte. Além disso, a carga repassada é a mesma para os que possuem mais condições e os que possuem menos. Tanto um milionário quanto um membro da classe média pagarão a mesma alíquota para um litro de leite.

Assim, o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Qualquer Natureza) não se relaciona com a capacidade contributiva do contribuinte, da mesma forma que os chamados impostos indiretos, por exemplo, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). A estes impostos, torna-se impossível o atendimento do disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

Em verdade, sempre que o legislador tiver a opção, está, obrigatoriamente, atrelado ao Princípio da Capacidade Contributiva pré-disposto na Constituição Federal de 1988, graduando-o conforme a capacidade econômica de cada contribuinte. Esta situação ocorre inclusive com os impostos residuais da União, como o IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza).

2.3.9. Segurança Jurídica

O Princípio da Segurança Jurídica é o pilar da própria formação do Estado enquanto instituição. É através da segurança jurídica que o Estado promove valores na sociedade, realçando a edição e a aplicação de normas jurídicas, atos administrativos, etc.

As normas superiores devem exprimir um senso de segurança às instituições e à vida das pessoas. As normas devem ater-se ao mínimo de equilíbrio em relação a suas mudanças, garantindo tranquilidade para as pessoas.

Em se tratando de direito tributário, essa segurança é alcançada pela lei, tornando critérios subjetivos em objetivos, fixados, evitando-se assim a alteração por parte da Fazenda Pública.

É através da edição completa e efetiva dos elementos de um tributo que o legislador restringe a sua subjetividade, garantindo certeza e tranquilidade aos contribuintes. Nesse sentido, comenta Carrazza:

“De fato, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderia afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres” (Carrazza, 2003, p.388).

Essa segurança jurídica fica absolutamente mitigada nos casos em que a Fazenda Pública utiliza critérios que, embora entenda como razoáveis, são subjetivos. Isto nos remonta ao Princípio da Tipicidade, mais especialmente da “tipicidade fechada”, como cita Nuno Sá Gomes (apud Carrazza, 2003, p.389), proibindo assim a “discrecionalidade fazendária”.

2.4. Do Tributo

Existem diversas teorias sobre as espécies autônomas de tributos. Esta não é apenas uma questão didática, mas de hermenêutica.

Um tipo de tributo é considerado autônomo quando pertence a apenas uma espécie. Assim, se uma taxa puder ser imposto, não será autônoma, continuará a ser apenas uma taxa.

Das teorias que surgiram, duas se sobressaíram: a tricotômica e a das cinco espécies. A primeira delas é adotada pelo Código Tributário Nacional e pela doutrina; a segunda é adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

No que diz respeito à tricotômica, está expressa no art. 5º do Código Tributário Nacional e no art. 145 da Constituição Federal:

“Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. (Vade Mecum, 2007, p.62).

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

I – impostos;

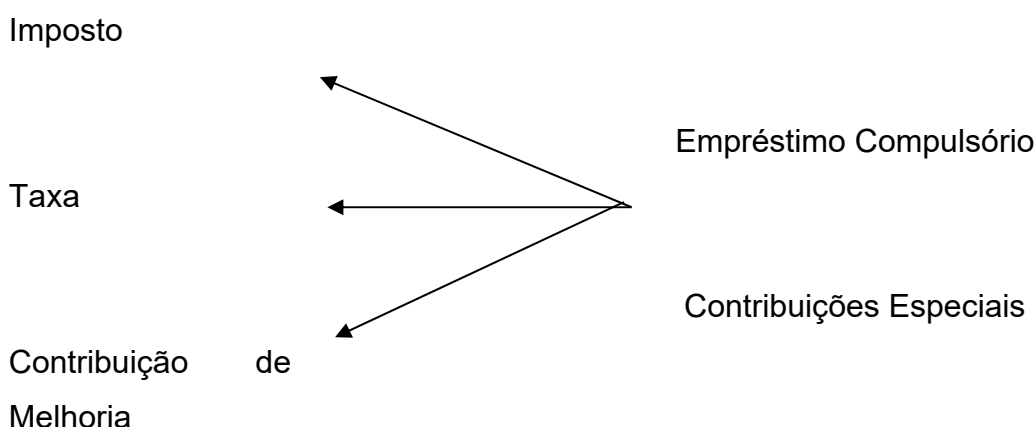
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”. (Vade Mecum, 2007, p.66).

Há uma divisão exata em três tipos de tributos: taxa, imposto e contribuição de melhoria. Essa divisão é predominante tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Assim, o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Especiais, embora sejam reconhecidos como tributos, não são autônomos, de maneira que deverão ser considerados parte de uma das três espécies autônomas. Esclarecendo melhor, um Empréstimo Compulsório poderá ser enquadrado como um imposto.

Observe o quadro:



De forma diferente, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais foram elevadas pelo Supremo Tribunal Federal e jurisprudência, mesmo não estando assim disposto no Código Tributário Nacional, à condição de tributos autônomos. Desta forma, não estão relacionados aos demais. São assim autônomos porque só podem pertencer a uma espécie. Nesta posição, haveria cinco tipos de tributos independentes e distintos entre si.

A justificativa para esta teoria é de que o art. 145 da Constituição Federal de 1988 não é taxativo, mas exemplificativo, razão pela qual os Empréstimos Compulsórios e a Contribuição Social estão inclusos no sistema, vistos os arts. 148 e 149 da mesma Constituição.

Ainda, assevera-se que não apenas seus fatos geradores lhe são típicos, mas também as suas finalidades.

Não há como não concordar. É salutar a divisão quinqüipartida, visto que o Código Tributário Nacional, quando promulgado em idos de 1966, não tinha como assentar os demais tributos como autônomos, pois eles ainda não estavam sedimentados. Já nos dias atuais, estão não apenas enraizados, como também individualizados na própria Constituição Federal de 1988.

2.4.1. Conceito e Condições Gerais dos Tributos

No uso de sua soberania, exerce o Estado sua prerrogativa de tributar. E essa relação de tributação entre Estado e contribuinte é mais do que poder, é uma relação jurídica sujeita às normas e restrições que o próprio Estado cria.

No exercício desse poder tributário, o Estado subordina-se, sobretudo, à lei. Conceitos, valores, procedimentos, direitos, deveres, ônus, etc., tudo passa sob o crivo legal, pois assim garante o Estado segurança ao sistema jurídico estruturando as relações a ele submetidas.

Concluindo-se que a atividade tributária se constitui uma relação jurídica, o tributo não está ligado a uma situação de solidariedade pura e simplesmente, mas a um dever jurídico, que pode até ter, indiretamente, ligação com um sentimento de solidariedade social, mas não passa de uma suposta ligação; se fosse uma questão solidária, cada contribuinte pagaria a quantia que considerasse adequada e justa para aquele momento, e isto não é o que se verifica no cotidiano.

O dever de pagar o tributo é positivo, está fixado coativamente na lei, de modo que não basta oferecer, é necessário quitar. Hugo de Brito Machado expõe que o contribuinte *“não pode ser censurado por isto, ao argumento de que lhe falta solidariedade social”* (Machado, 2007, p.65).

A doutrina tem grande variação do termo tributo; mas independentemente dos conceitos trazidos por ela, entendemos que o conceito é legal, está fixado na lei. Menciona o art. 3º do Código Tributário Nacional: *“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”* (Vade Mecum, 2007, p.635).

A isto entende-se como exceção, já que não cabe à lei conceituar, mas tão somente regular as relações jurídicas e comportamentos.

Para que possamos entender melhor, cabe-nos explicar pormenorizadamente cada item do qual o conceito é composto.

O tributo é pecuniário, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Prestações pecuniárias são em moeda, ou seja, dinheiro corrente. Não há como não verificar certa redundância no dispositivo.

Há certa controvérsia com relação ao termo “em cujo valor nela se possa exprimir”. Os mais entusiastas afirmam que tudo pode ser expresso em moeda e que, por lógica, tudo seria tributo. Mas não é bem assim! Outros doutrinadores afirmam que o Código Tributário Nacional instituiu os tributos “in natura”, ou seja, parte da mercadoria comercializada é entregue ao fisco a título de pagamento do tributo, e “in labore” – todo mês o sujeito passivo destinaria alguns dias de seu trabalho à entidade tributante, pois bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda. Destarte, o Código Tributário Nacional autoriza a utilização, sem restrições, da coisa em pagamento, sobretudo após o acréscimo do inciso XI ao art. 156 da Constituição Federal (acrécimo realizado pela Lei Complementar nº. 104/2001).

Há também aqueles que afirmam que o cheque também possibilita o pagamento quando, na verdade, qualquer título só extingue a prestação no resgate.

Bem ensina Hugo de Brito Machado, ao afirmar que *“não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos ao dinheiro”* (Machado, 2007, p.71). Diante desta afirmação, não é possível aceitar que o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal de um júri ou a entrega de bens requisitados pelo Estado se caracterizem como tributos.

O tributo é compulsório. Embora aparente ser desnecessário, pois em princípio todas as prestações jurídicas sejam compulsórias, a questão não é tão simples. Quando o art. 3º do Código Tributário Nacional qualifica o tributo como compulsório, ele objetiva minar o elemento vontade.

A lei, ao estabelecer desta forma, evita questionamentos, pois as obrigações nascem somente dos contratos, mediante as manifestações de vontade dos contratantes. Ora, a lei é a fonte direta das obrigações. A vontade, ou até mesmo o conhecimento do contribuinte, é irrelevante.

Houve até questionamentos sobre doações feitas ao Estado, contrapartidas contratuais como aforamento de bem público ou até mesmo se aluguéis seriam tributos. Esta não é a melhor posição. Tais prestações decorrem da vontade particular e não são compulsórias, como prevê o Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, ser consideradas tributos. Pelo Código Tributário Nacional, o tributo decorre estrita e absolutamente de posição fixada na lei, ou seja, do positivismo estrito.

Ainda, o tributo não constitui sanção a ato ilícito. Neste ponto do conceito, é possível fazer a distinção entre tributo e multa. Ambos possuem uma receita derivada, e a

única diferença está na sanção que não visa função arrecadadora, e sim coibir o ilícito praticado.

Em nenhum momento, o tributo deve ser utilizado em função da prática de um ato ilícito. Mas não se deve concluir que um rendimento experimentado em razão de um ato ilícito está fora da hipótese de incidência.

Hugo de Brito Machado explica que *“quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude”* (Machado, 2007, p.73).

O dever de pagar o tributo surge com a ocorrência de uma hipótese abstratamente prevista na lei e independe do ato que gerou o fato gerador. O tributo incide seja lícito ou ilícito. Alguns doutrinadores, em virtude disso, afirmam que o Estado, ao tributar rendimentos provenientes de atividades ilícitas estaria associando-se ao criminoso, pois cobraria, imoralmente, imposto daquele que exerce atividade que a própria lei proíbe. Mas e o trabalhador intitulado honesto, que trabalhando de sol a sol consegue sofregamente pagar seus impostos? Não há uma violação do senso comum de justiça ao cobrar do honesto e “esquecer” o criminoso? Face ao exposto, este nem deveria ser um ponto de discórdia, mesmo porque o Supremo Tribunal Federal, ao julgar caso de tráfico ilícito, entendeu que em razão do Princípio da Isonomia, o tributo deve incidir sobre qualquer fato gerador.

Ao seguir tal raciocínio, o Supremo Tribunal Federal realça o já consagrado *pecúnia non olet*, ou dinheiro não cheira. A utilização desse brocardo latino permite fundamentar que as ações ilícitas podem e devem ser tributadas.

Entretanto, o tributo pode ser utilizado em uma função extrafiscal. Esta utilização do tributo visa desestimular a prática de determinados atos e também a prática de atos ilícitos frente ao direito. Com efeito, mencionamos o disposto no art. 182, §4º, III, da Constituição Federal, que, sob nosso ponto de vista, tem natureza penal:

(...)

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais” (Vade Mecum, 2007, p.76).

Este artigo menciona o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana e Predial, de caráter progressivo no tempo, objetivando exigir que o proprietário do solo urbano

promova seu adequado aproveitamento. Nada mais certo! E faz isto o legislador com a nítida intenção de desestimular esta subutilização do imóvel. Tal situação encontra fundamento, também, na Lei nº. 10.257 de 2001, conhecida como Estatuto da Cidade, que autoriza, nestes casos, a cobrança de imposto com alíquotas maiores.

Há, entretanto, aqueles que julgam tal definição contraditória, pois o art. 3º do Código Tributário Nacional menciona expressamente que a prestação pecuniária não constitui sanção a ato ilícito. De fato não, e, ainda, o disposto é constitucional.

Citamos ainda como exemplo o IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), indicando o cigarro que, embora conduta lícita, deseja a lei desestimular o vício.

O tributo é prestação instituída em lei. Esta parte do dispositivo realça a importância do Princípio da Legalidade no Estado de Direito. Trata-se de regra sem exceção, pois o tributo só pode ser criado por lei ou ato normativo de igual força.

A lei em tela é a ordinária. Acrescenta-se que somente nos casos previstos na Constituição Federal é que se exige a Lei Complementar. E, ainda, bom mencionar que o fato da Lei Complementar em atendimento ao art. 146, III, a, da Constituição Federal regular normas gerais sobre o fato gerador não significa que ela esteja criando tributos.

Instituir um tributo não significa que ele fica criado. Isto se dá porque, para sua criação, é necessária a definição de seus elementos, o que nem sempre ocorre com a lei que os instituiu, ainda mais se tiver caráter geral.

Retomamos aqui o raciocínio da exceção. Como mencionado anteriormente, a este princípio não cabem exceções. Reforçam esta tese os arts. 97 do Código Tributário Nacional, já citado, e 150, I, da Constituição Federal, que citamos agora: *“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”* (Vade Mecum, 2007, p.67).

Cabe-nos, ainda, discutir se as Medidas Provisórias podem instituir ou criar tributos. Em razão da Emenda Constitucional nº. 32/2001, a grande maioria das questões sobre Medida Provisória foi dissipada. Segue ela as mesmas determinações sobre tributos. Assim, não pode instituir e nem aumentar impostos, com exceção daqueles excluídos do Princípio da Anterioridade Tributária, cuidar de matéria que seja reservada a Lei Complementar, entre outras.

O tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Por isto, mister se faz explicar a classificação dos atos administrativos em discricionária

e vinculada. Discricionário é o ato que permite flexibilidade e poder de escolha à administração, como Celso Spitzcovsky descreve: *“aquele em que o agente também fica sujeito ao enunciado da lei, que, no entanto, não estabeleceu um único comportamento a ser adotado por ele em situações concretas”* (Spitzcovsky, 2005, p.55).

O agente administrativo dispõe de opções mediante juízo realizado por ele. Em sentido contrário, os atos vinculados estão intimamente ligados à descrição da lei. Não há na administração vontade própria ou opção de escolha. Só se faz o que a lei determina. Novamente citamos o referido autor, explanando sobre os atos vinculados, em razão de sua condizente didática sobre o assunto: *“é aquele em que o agente fica inteiramente preso ao enunciado da lei, que de resto, estabelece o único comportamento adotado em situações concretas, não deixando nenhuma margem para apreciação subjetiva pelo administrador”* (Spitzcovsky, 2005, p.54).

A atividade de cobrança dos tributos é essencialmente vinculada. Nasce com a lei, e não se pode fugir dos parâmetros fixados nela. Não poderia v.g. um fiscal não recolher um tributo por entender que não seja conveniente. Deve o fiscal cobrar.

Em razão de ser extremamente vinculado, os casos em que a autoridade administrativa mediante conveniência e oportunidade poderia dispensar ou conceder opções ao pagamento não se caracterizam tributo, como ocorre com os direitos antidumping.

Não há, em sede de tributos, juízo de valor. Em vista dessa afirmativa, sempre que houver lacunas na normatização de tributos, elas devem ser preenchidas com critérios definidos pela própria lei, e não por valoração do agente administrativo, mesmo que o seu juízo seja mais coerente ou justo.

2.4.2. Da natureza jurídica e da função dos tributos

Não há como negar que o objetivo principal dos tributos sempre foi o de arrecadar recursos para o Estado. Mas o tributo também estimula atividades, economias de entes menores, setores da produção econômica, regiões, e até mesmo exerce a função de desestimular, como já exposto, situações ilícitas ou reprovadas pela sociedade, em uma clara função extrafiscal.

Atualmente, em uma nova visão, os tributos não se destinam apenas à arrecadação. Esta pode ser uma função final, mas o tributo pode também buscar o custeio de atividades próprias ou não do Estado, como saúde e habitação.

Destarte, pode o tributo exercer três funções: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Exercerá uma função fiscal ordinariamente se o fim exclusivo for o de arrecadar recursos para o Estado.

Será extrafiscal nos casos em que o objetivo do tributo for a interferência no domínio econômico, como estimular ou desestimular determinada produção. Nesta função, o tributo deve ter um efeito diverso da simples arrecadação de valores.

Por fim, exercerá a função parafiscal nos casos em que a arrecadação de recursos for utilizada para custear atividades que não são próprias do Estado. Esta função gera grande polêmica, pois o tributo é direcionado para a direção oposta, indo do Estado para um ente privado e não, como em regra, do ente privado para o Estado.

Necessário se faz ordenarmos o tributo no mundo jurídico, e posicionarmos sua natureza jurídica.

A natureza jurídica é típica situação doutrinária, e não positiva, mas no caso específico do tributo, o Código Tributário Nacional posicionou:

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

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

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação” (Vade Mecum, 2007, p.635).

O próprio artigo estabelece como primordial o seu fato gerador. Fato gerador é entendido aqui como a hipótese prevista abstratamente na lei para a incidência do tributo. É a ocorrência de uma situação que qualifica o tributo.

Cumpramos ressaltar que, embora a lei tenha fixado apenas o fato gerador, não se pode desprezar a base de cálculo.

Ainda, pela forma oposta, se um dado tributo tiver um fato gerador e havendo divergência com relação à base de cálculo, grande parte da doutrina manifesta-se favorável à prevalência da base de cálculo. Assim, se um dado tributo tiver fato gerador de imposto, mas sua base de cálculo for de taxa, então este tributo será uma taxa.

Com efeito, a natureza jurídica independe para sua fixação da denominação dada ao tributo. E isto ocorre porque, entre fato gerador, base de cálculo e nomenclatura, prevalece a base de cálculo em face dos demais.

Interessante notar que a análise do fato gerador do tributo passa sempre sob a ótica da classificação dos tributos como vinculados e não vinculados – questão que será objeto de estudo posteriormente – e será sempre necessário perguntar ao Estado se há a necessidade de realização de uma certa atividade para revalidar a cobrança.

2.4.3. Classificação dos Tributos

A doutrina apresenta uma valiosa gama de classificações. Difícil seria se embasar em todos os doutrinadores. Sendo assim, adotamos as classificações apresentadas por Ricardo Alexandre (2007) e Roque Antonio Carrazza (2003).

2.4.3.1. Quanto à discriminação das rendas por competência

Neste caso, os tributos se classificam em federais, estaduais e municipais. A base desta classificação reside nas disposições constitucionais de divisão de competência dos entes tributários. E, neste momento, não nos interessa a repartição da arrecadação do tributo arrecadado.

Desta forma, federais são os tributos dispostos na Constituição Federal e nos demais atos infralegais cujo ente com competência para instituir, aumentar ou cobrar tributos é a União. Estaduais, por consequência, são os instituídos por cujos órgãos competentes são os Estados da Federação; já nos Municipais, a competência recai sobre os Municípios.

Entretanto, é importante consignar a situação em que se encontram o Distrito Federal e os Territórios.

No que se refere ao Distrito Federal, este é um ente federal que surge do antigo município neutro (Constituição do Império de 1811), sede e capital do Império, que situou-se durante anos na cidade do Rio de Janeiro. No entanto, não estendendo mais esta noção constitucional, que não é nosso objeto de estudo, firmamos que não é o Distrito Federal a capital da República, e sim Brasília, que também é sede do Distrito Federal. Assim dispõe o art. 6º da Lei Orgânica do Distrito Federal.

Ao Distrito Federal, são atribuídas as competências legislativas que seriam reservadas a Estados e Municípios com expressa previsão na Constituição Federal, no art. 155. A competência é cumulativa.

Já no que tange aos Territórios, devemos também tecer comentários sobre a situação prevista na Constituição. O art. 18, §2º, menciona que os Territórios integram a União, embora possuam personalidade, não são dotados de autonomia. Para alguns, como Pedro Lenza, trata-se de *“mera descentralização administrativo-territorial da União”* (Lenza, 2007, p.304). A competência aqui também é cumulativa. Isto se deve a uma situação peculiar de que os tributos estaduais sempre são devidos à União, assim como os municipais, caso não haja uma divisão em municípios.

No caso dessa divisão, estes impostos serão devidos aos Municípios, conforme disposição expressa do art. 147 da Constituição Federal.

2.4.3.2. Quanto ao exercício da competência impositiva

Os tributos também podem ser divididos em privativos, comuns e residuais. Recebe a classificação de privativo quando é conferido pela Constituição Federal a ente político determinado, cuja competência lhe é exclusiva, não cabendo nenhuma forma de delegação.

São tributos dessa natureza a Contribuição Especial e suas modalidades, ressalvadas as previdenciárias, a contribuição de iluminação pública, os impostos, etc.

Por sua vez, os comuns são aqueles cuja competência para a instituição foi conferida a todos os entes políticos, de forma indiscriminada. Aplica-se, aqui, qualquer tributo que exige contraprestação do ente federativo, como as taxas e as contribuições de melhoria.

Por fim, residuais são os tributos instituídos pela União que não constam nos casos anteriores, conforme dispõem os arts. 154, I, e 195, §4º, que podem ser impostos e Contribuições Sociais da seguridade social.

Vale ressaltar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho quanto a competência tributaria, onde a União, dispõe, da possibilidade extraordinária de instituir impostos, compreendidos ou não em sua competência tributária, entendemos, em homenagem ao rigor, que só cabe falar-se em competência *privativa* do ente federal, expressa pelos impostos mencionados nos incisos do art. 153, mais aquela, previamente indeterminada, a que alude o art. 154, I, tudo da Constituição Federal de 1988.

2.4.3.3. Quanto à finalidade

No pertencente a esta classificação, os tributos podem ser fiscais, extrafiscais e parafiscais. Esta classificação, no entanto, foi abordada no capítulo sobre as funções do tributo.

2.4.3.4. Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro

Neste tópico, os tributos dividem-se em diretos e indiretos. São indiretos os tributos que permitem a transmissão de seus encargos financeiros a sujeito diverso daquele definido em lei como sujeito passivo. Podemos citar o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Qualquer Natureza), no qual o comerciante repassa ao consumidor final o ônus do pagamento do tributo. Quem recolhe na verdade é o consumidor, pois o valor é repassado ao preço final.

Já os tributos diretos não permitem essa transferência, de modo que o sujeito especificado na lei como o destinatário do tributo é quem deve arcar com ele. Não existe “outra pessoa” a quem se possa atribuir o ônus do valor do tributo. Assim, no Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) não é possível que o sujeito passivo transfira a outro o ônus do pagamento. A pessoa que obtém renda é quem deve pagar. Quanto a esta situação, Ricardo Alexandre esclarece:

“O ICMS é um tributo cujas configurações constitucional e legal estabelecem que a pessoa nomeada contribuinte (o comerciante) repassa para uma outra (o consumidor) o ônus econômico do tributo. São claras as presenças do contribuinte de direito (o comerciante) e o de fato (o consumidor), de forma que este sofre o impacto do tributo – que tem seu valor oficialmente embutido no preço pago -, enquanto aquele que faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos. O tributo é indireto”. (Alexandre, 2007, p.87)

2.4.3.5. Quanto aos aspectos objetivos e subjetivos da hipótese de incidência

Com base nessa classificação, os tributos podem ser reais ou pessoais. Os tributos reais em sua incidência ignoram eventuais aspectos pessoais do contribuinte. Os aspectos subjetivos são desconsiderados e o tributo incide sobre todos os sujeitos passivos. Assim, tendo ou não boa situação econômica, a pessoa terá o ônus do tributo, v.g. a cobrança do IPVA (Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor),

onde é irrelevante a caracterização do dono do veículo, sendo levada em consideração o próprio objeto de tributação.

Os tributos pessoais, por outro lado, como o próprio nome diz, são os que incidem de forma subjetiva. Levam em consideração as características dos contribuintes e os aspectos de cada um. O tributo pessoal está focado na própria pessoa, e não no objeto sobre o qual recai a cobrança.

2.4.3.6. Quanto às bases econômicas da incidência

Essa classificação é baseada na divisão existente no próprio Código Tributário Nacional e se apresenta com as devidas atualizações realizadas por Ricardo Alexandre (2007, pág. 89), no anexo 01.

Em razão desta divisão, os tributos recaem sobre o comércio exterior incidindo nas importações e exportações; também sobre o patrimônio e a renda, atingindo a propriedade de bens móveis ou imóveis, além do produto do trabalho, do capital ou até de ambos.

2.4.3.7. Quanto à hipótese de incidência

Uma questão que, por ora, envolve um de nossos objetos de estudo, está relacionada à classificação de tributos em vinculados e não vinculados.

Um determinado tributo torna-se vinculado nos casos em que o responsável pelo fato gerador é a própria entidade tributante; muitas vezes, ocorre, na realidade, um “fato do Estado”, como cita Ricardo Alexandre (2007, p.86). Nesses casos, o sujeito ativo da atividade tributária necessita justificar ao sujeito passivo determinada atividade específica a ser realizada em seu benefício.

Nos tributos vinculados, existirá sempre uma contra-atividade ou contraprestação em benefício do sujeito passivo, que terá uma mudança em sua situação atual.

Esta contra-atividade resume-se em relação ao sujeito passivo tributário em prestação de serviços e no caso de obras, relatando minuciosamente as atividades a serem prestadas, mesmo porque, em muitos casos, estas devem ser específicas. Entretanto, tratando-se do sujeito ativo da prestação, este não exercerá apenas a função fiscal, arrecadadora dos tributos, mas também será responsável pelo regular desenvolvimento social, ao realizar serviços e obras, mesmo que não seja ele quem

arque com elas. Podemos citar como exemplos as taxas e as contribuições de melhoria.

Já os tributos não vinculados são aqueles em que o fato gerador está relacionado a um fato praticado pelo contribuinte, e não pelo Estado. Não existe necessidade de qualquer atividade ser prestada ao sujeito passivo e não há desempenho de atividade específica para justificar ou legitimar o pagamento do tributo.

Os fatos geradores destes tributos são, na verdade, demonstrações de poder financeiro dos contribuintes reguladas às devidas proporções, e não atuações ocorridas em razão da atividade estatal. O valor arrecadado está livre de uma contra-atividade do Estado. Este, por sua vez, pode ou não fazer algo, mas não é necessário para justificar a cobrança.

Estes tributos são também chamados pela doutrina de contributivos, visto que por causa da não existência de atividade estatal, o sujeito passivo estaria apenas contribuindo com o Estado, mesmo que coativamente. Podemos citar como exemplos os impostos.

2.4.3.8. Quanto ao destino da arrecadação

Com relação a esse aspecto, os tributos classificam-se em: arrecadação vinculada e arrecadação não vinculada.

Encontram-se diferenças entre este tipo de classificação e o anterior, porque neste tipo a ligação contribuinte-Estado é diferente. Na classificação anterior, a divisão era definida com base na atividade estatal como justificativa para o pagamento do tributo, estando ligada diretamente à existência ou não de contraprestação do ente tributante.

Nesta classificação, o foco está na liberdade que o Estado possui, ou não, para a aplicação do valor arrecadado. Assim, os tributos de arrecadação vinculada são aqueles em que a receita obtida deve ser destinada a atividades anteriormente determinadas na lei. São assim os Empréstimos Compulsórios cujo valor arrecadado visa o fim destinado na Constituição Federal, e em eventual ato que motive a prática da cobrança.

São também parte desta classificação os tributos de arrecadação não vinculada, que permitem grande liberdade de atuação do Estado na destinação dos valores arrecadados. Esta receita, portanto, não está ligada a nenhuma atividade pré-

determinada ou a uma justificativa para sua arrecadação, ficando facultado ao ente tributante a destinação do valor onde achar conveniente.

Os impostos, taxas e Contribuições de Melhoria são exemplos típicos. As taxas, segundo a Emenda Constitucional nº. 42/2004, ficam excetuadas quando relativas a custas e emolumentos, que são destinados exclusivamente ao custeio de serviços ligados às atividades específicas da Justiça.

2.5. Tributos Vinculados em Espécie

Não há unanimidade na doutrina com relação a quais são os tributos naturalmente vinculados a uma contraprestação estatal. No entanto, as taxas e as Contribuições de Melhoria são classificadas como naturalmente vinculadas de forma unânime pela doutrina. As reservas encontram-se no que diz respeito aos Empréstimos Compulsórios e às Contribuições Especiais. A discordância resume-se ao fato gerador. Para alguns, como Ricardo Alexandre (2007), embora não exista provisão constitucional, estes tributos devem ser classificados como não vinculados, pois seus fatos geradores não tornariam o tributo vinculado a uma justificativa do ente tributante. Em contrapartida, Leandro Pausen (2005) entende que os Empréstimos Compulsórios serão ou não vinculados em virtude do que mencionar a lei instituidora no seu fato gerador, e as Contribuições Especiais, em sua maioria, também constituem uma justificativa estatal. Neste ponto, entendemos correta esta última posição.

Passemos a estudar todos pormenorizadamente.

2.5.1. Taxa

A Constituição Federal dispõe no art. 145, II, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas em razão do efetivo exercício de poder de polícia ou pela efetiva ou potencial utilização de serviços públicos e divisíveis prestados ou postos à disposição do contribuinte.

Assim também dispõe o Código Tributário Nacional no art. 77:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de

polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo Único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas” (Vade Mecum, 2007, p.641).

Paulo de Barros Carvalho ensina:

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exhibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.(Paulo de Barros Carvalho, 2009, p. 38/39)

Carrazza dispõe que:

“De um modo geral, porém, tem-se entendido que a taxa é uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa. (...). É preciso que o estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária”. (Carrazza, 2003, p.469).

O ente tributante competente para a instituição e cobrança da taxa é aquele que presta o serviço ou aquele que exerce o poder de polícia. Neste diapasão, se é o Município que presta o serviço, ele também é competente para instituir e cobrar a taxa.

São dois os fatos do Estado que ensejam a cobrança da taxa: o exercício regular do direito que legitima o poder de polícia, e a utilização de determinado serviço público.

2.5.1.1 Taxa em razão do exercício do Poder de Polícia

Constitui um dos fatos geradores da taxa a atividade administrativa do Estado, mediante o seu Poder de Polícia. Este fato gerador está fundado no princípio máximo da administração, que é o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular. O Código Tributário Nacional, no art. 78, definiu o que se entende por Poder de Polícia, para evitar a subjetividade do conceito.

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

autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo Único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, se abuso ou desvio de poder” (Vade Mecum, 2007, p.641).

Nesta direção, Hugo de Brito Machado expõe:

“A rigor, segundo autorizados doutrinadores, poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento nesse poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce atividade de polícia (...)” (Machado, 2007, p.445).

Diz, o disposto nos incisos do art. 78, faz alusão meramente exemplificativa, ou *numerus apertus*, pois diversos outros interesses podem ser protegidos.

Em uma visão puramente administrativa, Poder de Polícia é conceituado por Celso Spitzcovsky *“como aquele de que dispõe a Administração para condicionar, restringir, frenar atividades e direitos de particulares para a preservação dos interesses da coletividade”* (Spitzcovsky, 2005, p.66).

Desta forma, para que seja possível a cobrança da taxa fundada no exercício do Poder de Polícia, é necessário que ele seja regular. Mas o que seria esta regularidade? É o desempenho que sempre observa o texto legal, evitando-se, assim, o abuso ou desvio de poder. Acrescenta-se que a lei visa à preservação do bem público, à proteção dos interesses da coletividade, razão pela qual a instituição da taxa deve estar ligada a uma atuação segura e exercida dentro do que impõe a lei. Fica assim justificada a instituição da taxa municipal de licença e funcionamento quando da inscrição inicial; em outro exemplo, a taxa de fiscalização e controle dos serviços públicos delegados já virou inclusive entendimento sumulado no Supremo Tribunal Federal (Súmula 665).

O Poder de Polícia que enseja a tributação pela taxa pode manifestar-se com referência a vários aspectos: segurança, ordem, higiene, mercados de produção, etc. É praticamente ilimitada a forma de justificativa de instituição desta taxa, pois sempre que o ente tributante verificar o interesse público, pode utilizar o Poder de Polícia para protegê-lo e, assim, instituir a taxa. Interessante seria definir interesse público, embora reconheçamos a grande subjetividade do tema. Hugo de Brito Machado traz grande lição: *“O interesse é público quando nenhum indivíduo é seu titular e, por isto mesmo, ninguém, individualmente, sinta-se com o dever de assumir*

o ônus de defendê-lo, embora todos reclamem sua defesa” (Machado, 2007, p.445-446).

São assim exemplos de taxa que foram instituídas para o regular exercício do Poder de Polícia, conforme o julgado:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ANÚNCIOS - TFA. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO - TFLF. ALEGADA OFENSA AO ART. 145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EFETIVO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

(...) 2. Firmou-se, ainda, o entendimento de que não há identidade entre a base de cálculo das referidas taxas com a do IPTU, situação que não viola a vedação prevista no disposto no artigo 145, § 2º, da Constituição do Brasil. 3. Assentada a efetividade do exercício do poder de polícia para a cobrança das taxas em questão, para que se pudesse dissentir dessa orientação seria necessário o reexame de fatos e provas, circunstância que impede a admissão do extraordinário ante o óbice da Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

AI-AgR 618150 / MG, rel. Min. Eros Grau, 13/03/2007” (<http://www.stf.gov.br>, em 25/8/2007).

2.5.1.2. Utilização de Serviços Públicos

Agindo de forma diversa ao estipulado na fixação da taxa quanto ao exercício do Poder de Polícia, o Código Tributário Nacional trouxe a definição de serviço público como fez com Poder de Polícia. Não há consenso sobre o tema. Hugo de Brito Machado especifica que:

“Ao nível de nosso Curso e para o efeito de situar o problema da cobrança de taxas, podemos entender por serviço público toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas. Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material” (Machado, 2007, p.446).

Para Hely Lopes Meirelles, o serviço público *“é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado”* (Meirelles, 2003, p.319).

Apresentamos, ainda, a visão jurisprudencial:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS,

356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.

RE 364202 / RS, rel. Min. Carlos Velloso, 05/10/2004" (<http://www.stf.gov.br>, em 25/8/2007).

Vale ressaltar que as idéias gerais são as mesmas, mas os conceitos não. Desta forma, o ente tributante, para instituir o tributo, deve observar o disposto no art. 77 do Código Tributário Nacional, já supracitado.

Em parceria com este artigo, analisamos primeiro que o serviço deve ser público. Com base nos conceitos acima, "público" é o decorrente da Pessoa Jurídica de Direito Público Interno ou da Pessoa Jurídica de Direito Privado que esteja localizada na administração indireta. Além disso, deve ser divisível e específico. O próprio Código Tributário Nacional, no art. 79, I e II, traz a regra de forma expressa. Denomina-se específico o serviço que pode ser separado em unidades autônomas, em casos destacados de utilidade ou necessidade pública. A lei menciona, ainda, a divisibilidade da utilização do serviço. Com razão, o Estado deve distinguir o que cada usuário utiliza do todo, de qual parte ele é beneficiado. Assim, considera-se o serviço público divisível quando é possível a utilização dele separadamente por cada um dos usuários, *v.g.*, serviço de abastecimento de água e esgoto.

O Supremo Tribunal Federal já tratou do tema quando abordou a classificação dos serviços públicos em gerais e específicos. Para a Suprema Corte, os gerais são os que devem ser custeados mediante impostos, pois se reserva a prestação a todos os cidadãos indistintamente, beneficiando um número indeterminado de pessoas. Com relação aos específicos, que identificam seus usuários, devem ser custeados pelas taxas, pois seu caráter é essencialmente contributivo.

Roque Carrazza afirma que:

"Para melhor compreensão desta idéia, recordamos que os serviços públicos se dividem em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados uti universi, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País, etc. Todos eles não podem ser custeados no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos" (Carrazza, 2003, p.92).

Desta forma, os serviços universais ou gerais, cujos destinatários não são identificáveis, não poderiam gerar uma taxa, pois não preenchem o critério da divisibilidade. Foi por meio da utilização deste fundamento que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 670, que prescreve que o serviço de iluminação não pode

ser remunerado por meio de taxas, pois é inconcebível discriminar o que cada contribuinte utiliza da energia.

De acordo com o Código Tributário Nacional, o serviço público divisível e específico deve ser efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte.

É prestado ao contribuinte o serviço que é efetivamente utilizado por este, ou usufruído a qualquer título. Também será considerado prestado nos casos em que o serviço é de utilização compulsória mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

De outra forma, será considerado posto à disposição sempre que o contribuinte, embora não necessite ou não deseje, encontre o serviço em efetivo funcionamento. Isto ocorre também nos casos em que o serviço não é de utilização compulsória. Basta a efetiva disposição para que incida a cobrança. Ao Estado, é indiferente se o contribuinte utiliza ou não o serviço público divisível e específico, pois basta que ele funcione e possa o contribuinte utilizá-lo.

2.5.1.3. Questões relativas à taxa

2.5.1.3.1. Base de cálculo

O art. 145, §2º, da Constituição Federal é expresso ao afirmar que as taxas, sejam em razão de Poder de Polícia ou de serviços públicos, não podem ter a base de cálculo própria dos impostos. O Código Tributário Nacional traz no art. 77, como já foi dito, que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico ao dos impostos.

A leitura destes dispositivos mostra que a Constituição Federal apresenta uma concepção mais atual e ampla, porque apresenta considerações sobre as bases de cálculo relativas às taxas e aos impostos.

Na cobrança de determinado imposto, o Estado não precisa justificar nenhuma atividade específica prestada ou posta à disposição do contribuinte, pois a base de cálculo do imposto será uma grandeza econômica que não possui qualquer relação com o contribuinte.

Entretanto, com relação às taxas, não pode ser utilizado o mesmo raciocínio, pois as bases de cálculo estão sujeitas a uma atuação justificável do Estado. Não é simples chegar a um valor de custo do serviço público, pois a taxa deveria ser cobrada no

exato valor do benefício que cada contribuinte utiliza. Se isso não acontece, ocorre o enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Portanto, sendo o tributo vinculado, sua base de cálculo está vinculada ao valor da atividade prestada e, não sendo, a base é um valor livre desvinculado de qualquer atividade estatal.

Foi com base nestes argumentos que o Supremo Tribunal Federal se manifestou, nas Súmulas 595 e 667, a respeito de dois assuntos que geraram bastante controvérsia: *“Súmula nº. 595 – (DJU de 3.1.1977). É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”* (<http://www.stf.gov.br>, em 25/05/2007) e *“Súmula nº. 667 – (DJU de 9.10.2003, publicada também nos DJUs de 10 e 13.10.2003). Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”* (<http://www.stf.gov.br>, em 25/05/2007).

No caso da primeira, o serviço prestado não é específico e tampouco divisível, já que é impossível definir proporcionalmente os usuários.

No segundo caso, a questão envolve raciocínio mais complexo. Ricardo Alexandre reflete:

“Ainda no tocante às custas, é interessante lembrar que nem sempre elas foram cobradas sobre o valor da causa ou da condenação. No direito brasileiro, houve uma época e que ela eram estipuladas com base no número de carimbos apostos no processo. (...) visto que uma maior quantidade de carimbos significava uma maior quantidade de despachos e decisões proferidas durante o trâmite processual, de forma a gerar uma razoável proporcionalidade entre ‘a quantidade do serviço prestado’ e o valor da taxa cobrada.

O Supremo Tribunal Federal tem se mantido nessa linha de raciocínio (...) a correlação entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal que constitui sua hipótese de incidência” (Alexandre, 2007, p.54).

Realça aqui o Princípio da Progressividade, no qual a cobrança é admitida desde que exista razoabilidade e limite; se não houver, violará o Princípio Constitucional. Entretanto, grande parte da doutrina entende que a taxa fixada com base no valor da causa e não com base nos serviços a serem prestados pelo Estado viola o Princípio e, até mesmo, a natureza da taxa.

2.5.1.3.2. Taxa, Preço Público e Tarifa

A taxa é o tributo cobrado pelo ente tributante em razão do exercício de Poder de Polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis postos à disposição do contribuinte.

Todavia, os serviços públicos também podem ser remunerados por preços públicos. A uma primeira visão, eles poderiam ser confundidos com as taxas de serviço, pois ambos os tributos são de natureza contraprestacional, cobrados em razão de uma atividade prestada pelo Estado, com divisibilidade do beneficiário do serviço. Mas não há outras semelhanças além destas. Uma das diferenças é o regime jurídico a que estão submetidas. A taxa é regida pelo direito público e tem caráter essencialmente tributário. Por outro lado, o preço público está ligado ao direito privado e possui natureza contratual.

A partir destes regimes, podemos estabelecer um grande elenco de diferenças. Com relação à taxa, por ter fundamento em vínculo de direito público, a cobrança não é meramente facultativa; no próprio conceito legal trazido pelo Código Tributário Nacional, o tributo é compulsório. Para o Estado, é indiferente a posição concorde do contribuinte. Se o fato gerador ocorreu, incide a taxa.

Além disso, como o regime das taxas é o legal, não há que se falar em rescisão contratual, pois em nada decorre da lei e, portanto, está sujeito a restrições impostas pela lei, como os Princípios da Anterioridade e da Reserva Legal; vale acrescentar que somente pessoa jurídica de direito público pode ser sujeito ativo desta relação.

Há também a questão da utilização do serviço. As taxas, como o próprio conceito legal menciona, permitem a cobrança por uma utilização efetiva pelo contribuinte, ou por uma utilização potencial, desde que o serviço esteja em efetivo funcionamento.

De maneira diversa, o preço público está pré-disposto a uma relação contratual, na qual é imprescindível a manifestação de vontade da outra parte, sendo facultativo, e não compulsório. Aqui, torna-se importante mencionar a Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal, estando prejudicada apenas a sua parte final: *“Súmula nº. 545 – (DJU de 10.12.1969). Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”* ([http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), em 25/05/2007).

Só é exigível o preço público se houver acordo contratual entre as partes e, só então, passará a ser “compulsório”, mas mediante fundamento diverso.

De toda sorte, em razão desta facultatividade e deste caráter contratual é que podemos afirmar que o preço público está sujeito a rescisão contratual, da forma pela qual não ocorre à restrição de determinadas situações, como de alguns princípios. O preço público não se sujeita a limitações.

É comum, ainda, que o sujeito ativo passe a ser uma pessoa jurídica de direito privado, como é a regra nos serviços públicos delegados; também há de se mencionar que o preço público só é cobrado quando é efetivamente utilizado. Para sua cobrança, não basta estar disponível a sua utilização.

Relevante distinção dispõe Leandro Pausen (2007), que, embora longa, se faz primorosa neste contexto:

“Deve-se ter bem presente a diferença entre taxa e serviço público. Aquela é tributo, sendo cobrada compulsoriamente por força da prestação de serviço público de utilização compulsória ou do qual, de qualquer maneira, o indivíduo não possa abrir mão. O preço público, por sua vez, não é tributo, constituindo, sim, receita originária decorrente da contraprestação por um bem, utilidade ou serviço numa relação de cunho negocial em que está presente a voluntariedade (não há obrigatoriedade de consumo). A obrigação de prestar, pois, em se tratando de taxa, decorre direta e exclusivamente da lei, enquanto, em se tratando de preço público, decorre da vontade do contratante. (...) A fixação do preço público, de outro lado, independe de lei; não sendo tributo, ao está sujeito às limitações do poder de tributar” (Pausen, 2007, p.39).

Questão interessante, embora já abordada pelo Supremo Tribunal Federal, diz respeito à natureza do pedágio. Em 1999, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se considerando o pedágio como taxa:

“Primeiro que tudo, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que o pedágio, objeto da causa, é espécie tributária, constitui-se numa taxa. O fato de ter sido o pedágio tratado no Sistema Tributário nacional exatamente nas limitações ao poder de tributar – Constituição Federal, art.150, V – é significativo. Ora, incluído numa ressalva a uma limitação à tributação, se fosse preço, a ressalva não teria sentido. É dizer, se está a Constituição, tratando de limitações à tributação, não haveria sentido impor limitação a um preço (tarifa), que tem caráter contratual, assim incluído no regime de direito privado. O pedágio tem natureza jurídica de taxa. A lição é velha e de lavra ilustre. Ensina Aliomar Baleeiro: ‘O proprietário de um veículo força o poder público a melhorar as pavimentações, instalar sinalizações elétricas, inspecionar periodicamente máquinas e freios, dirigir o tráfego nos pontos de congestionamento e estabelecer permanente polícia da velocidade e da observância das regras de prudência e perícia no trânsito. A taxa fornece à autoridade o meio de o automobilista indenizar o Estado pelo uso de coisa conveniente a seus interesses, mas que ocasiona riscos para o público e maiores despesas para os serviços governamentais” REx 181.475-6/RS, relator o Min. Carlos Velloso, em 15/05/1999. (<http://www.stf.gov.br>, em 25/05/2007).

Há, ainda, aqueles que criaram uma subespécie de taxa, denominada taxa de uso de via pública. No entanto, esta posição não merece guarida, pois o art. 150, V, da Constituição Federal é claro quanto às suas limitações.

Além disso, uma parte minoritária ainda a vê como preço público, alegando que a Constituição Federal de 1988 não menciona a cobrança de taxas para utilização de bem de uso comum do povo, como se caracterizam as estradas.

2.5.2. Contribuição de Melhoria

A Contribuição de Melhoria surgiu em meados de 1605 na Inglaterra quando a Coroa Inglesa realizou uma grande obra de saneamento do Rio Tâmesa (RU), principal rio inglês, para torná-lo navegável e assim estimular a melhoria e o crescimento das atividades econômicas. Os imóveis próximos ao referido rio tiveram eminente valorização, pois seus terrenos, ora pantanosos e habitualmente inundados, passaram a ser seguros. Para a Coroa, havia um locupletamento indevido para estes proprietários, além de ser uma ótima oportunidade de angariar fundos. Foi instituída, assim, a *betterment tax* que seria paga por estes beneficiários que tiveram seus imóveis e propriedades valorizados. Nascia a Contribuição de Melhoria.

De forma diferente do que ocorreu com a Constituição de 1965 e da Emenda nº. 01/1969, o Código Tributário Nacional, em seu art. 81, e a Constituição Federal de 1988, no art. 145, III, não trouxeram um conceito legal desta modalidade de tributo. Apenas ressaltaram que ele ocorre em razão de obras públicas. Dispõe a lei:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. (Vade Mecum, 2007, p.50).

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício de poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;” (Vade Mecum, 2007, p.66).

Constitui o presente um tributo vinculado a uma atividade estatal, que é a realização de obra pública que tenha como consequência um aumento no valor dos imóveis localizados próximos ao local da obra.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

“A contribuição de melhoria, portanto, é uma espécie de tributo vinculado, vale dizer, tributo cujo fato gerador está ligado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Este conceito, porém,

também se aplica à taxa (...) para a formulação do conceito de contribuição de melhoria, diremos apenas que esta espécie tributária tem como elemento essencial de seu fato gerador a valorização imobiliária” (Machado, 2007, p.455).

Entretanto, não é qualquer obra ou benefício que enseja a legítima cobrança da contribuição. A valorização imobiliária do bem é fundamental para a incidência, como entende Paulo de Barros Carvalho (2005).

A competência é posta em termos amplos e genéricos, bastando que a obra pública acarrete *melhoria* dos imóveis circundantes, mas é óbvio que à lei complementar mencionada no art. 146 caberá estabelecer de que modo, dentro de que limites e debaixo de que condições específicas a contribuição de melhoria poderá ser criada.

Segundo o conceito acima, o qual adotamos, a Contribuição de Melhoria, portanto, é o tributo vinculado cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte. Ao analisar esta parte do conceito, deparamo-nos com as contradições entre melhoria e valorização. Para o Supremo Tribunal Federal, a valorização imobiliária é *conditio sine qua non* para a incidência da tributação, abafando a discussão doutrinária a respeito do tema, em relação àqueles que continuam a se manifestar sobre a valorização do imóvel e aqueles que se referem à ocorrência de qualquer benefício.

Trata-se não da realização de obra, mas da sua valorização, que só será verificada após a conclusão da obra. Desta forma, obras que não tragam valorização imobiliária, mas mera melhoria visual ou higiênica, por exemplo, não se constituem em fato gerador para o tributo, pois são apenas obra pública.

Importante ressaltar que este tributo é decorrente de obra pública, mas não é para a realização desta. Ele decorre da obra já realizada, caso contrário seria uma cobrança ilegítima. Sendo assim, é geralmente posterior, mas há uma exceção que é a realização parcial da obra. Esta, no entanto, deve trazer inequívoca valorização dos imóveis localizados na área.

Ressaltamos, que a obra não pode ser realizada para benefício do interesse privado, de pessoas determinadas, e sim em razão do interesse público, bem como, que realmente proporcione benefícios para o interesse coletivo.

O legislador complementar tem poderes para estipular minuciosa disciplina, ao tratar dessa matéria, bem como, que deverá respeitar: o *quantum* de acréscimo patrimonial individualmente verificado. Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública. Extrapolar esse limite representaria ferir, frontalmente, o

princípio da capacidade contributiva, substância semântica sobre que se funda a implantação do primado da igualdade, no campo das relações tributárias.

Paulo de Barros Carvalho dispõem:

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado. (Paulo de Barros Carvalho, 2009, p.42)

2.5.2.1. Hipótese de incidência(Fato Gerador) e Cálculo

Prevalece no direito brasileiro o critério do benefício. Como já mencionado acima, não é qualquer obra pública que gera a obrigação de pagar, mas a obra que traz aumento de valor do imóvel do proprietário ou enfiteuta.

Dispõe o art. 1º do Decreto-Lei nº. 195/1967: *“Estabelece o art. 1º do Decreto-lei n.195, de 24.2.1967: ‘A contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como hipótese de incidência o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.* (<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>, em 05/06/2007).

Se a interpretação fosse restrita a este artigo, levar-nos-ia a um grave erro: aceitar a cobrança da contribuição em razão de obras que fossem realizadas indiretamente mesmo que o acréscimo não resultasse de obras públicas, mas causasse um benefício (termo utilizado pelo Decreto), talvez em razão de outro fato que, por mera coincidência, ocorreu ali.

Data vênia, traz o art. 2º do supra citado Decreto-Lei:

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

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

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

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

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

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

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 desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico” (<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>, em 05/06/2007).

A relação das obras públicas trazidas pela lei é abrangente e, talvez por causa disso, surgiu a discussão a respeito da relação de enumeração de casos ser taxativa. De fato é, mas para a União. Em relação aos demais, é difícil esgotar as possibilidades de obras públicas que tragam valorização aos imóveis.

Deste modo, em razão da origem, da finalidade do uso da contribuição de melhoria, melhor seria a defesa de que a valorização decorrida de obra pública, fato gerador, seja ignorada, mantendo-se apenas a obra pública.

Mesmo que tal questão passasse ao largo dos Tribunais, vale fundamentar que a Constituição Federal, no art. 34, §5º do ADCT, recepcionou expressamente a legislação tributária anterior, ou seja, o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei citado.

Ainda, uma cobrança de tributo de Contribuição de Melhoria não faria sentido se não houvesse melhoria. Esta, até mesmo como surgimento do tributo em idos de 1605, é visivelmente econômica, de preço, de valorização.

Em se tratando do cálculo da fixação do valor a ser pago por cada contribuinte, a regra a ser considerada é a do custo total da obra, cujo montante deve se arcado pelos contribuintes com conseqüente rateio.

Deve-se levar em consideração que cada contribuinte terá de recolher ao ente tributante parcela da obra realizada, mas o montante de valorização de cada imóvel não é simples. Difícil fugir da regra de que a autoridade administrativa o fará por arbitramento, levando em consideração as melhorias que resultaram nesta valorização. Entretanto, o contribuinte não está sujeito apenas a uma aferição inicial de arbitramento do valor, podendo ele utilizar o art.148 do Código Tributário Nacional, que regula a impugnação, que será decidida pela autoridade superior. O Código Tributário Nacional e a Constituição Federal não trazem limites específicos, mas mencionam que haverá um limite total da obra e um limite individual também.

Em sede do limite total do valor da obra, ligado intimamente ao Princípio da Vedação ao Enriquecimento sem Causa, o ente tributante não poderá cobrar mais que o valor final da obra. Ou seja, não pode o ente tributante cobrar do contribuinte mais do que gastou para a realização da obra, caso contrário, estaria sendo contraditório.

Com relação ao limite individual, o ente tributante está ligado ao disposto no *caput* do art. 81 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Hugo de Brito Machado completa:

“Realmente, a especificidade da contribuição de melhoria reside em ser ela um instrumento pelo qual se retira do proprietário do imóvel a vantagem adicional que ele, individualmente, auferiu com a realização da obra pública, ou retira dele, pelo menos, o equivalente ao custo da obra pública respectiva. (...)”. (Machado, 2007, p.459).

Desta forma, eventual excesso pode ser cobrado a título de imposto, como ensina Ricardo Alexandre (2007), tendo em vista a desvinculação de qualquer atividade estatal. Em caso algum o contribuinte deve ser lesado, mas também não cabe ao tributante se locupletar ilicitamente ao justificar a cobrança apenas pela realização da obra pública, sem, contudo mostrar verificada a valorização, que é, na verdade, a essência do tributo de Contribuição de Melhoria.

2.5.2.2. Requisitos da cobrança

O Código Tributário Nacional, no art. 82, estabelece requisitos que a lei que venha a instituir o tributo deve conter:

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;*
- b) orçamento do custo da obra;*
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;*
- d) delimitação da zona beneficiada;*
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.”* (Vade Mecum, 2007, p.642).

Desta maneira, a lei que vier a instituir a contribuição deve trazer estes elementos, ou a eventual cobrança fica prejudicada. Preenchidos os requisitos, ocorre o lançamento que se dá de ofício. O Decreto-Lei 195/1967, em seu art. 9º, menciona que ele só ocorre após a execução da obra. Nada mais correto, pois este tributo não deve ser utilizado como meio financiador, mas decorrente de obra pública já realizada.

No entanto, é possível, como já foi dito, que seja cobrado após conclusão parcial, nos casos em que a obra é considerada concluída.

2.5.2.3. Contribuição de Melhoria e Taxas

Contribuições de Melhoria não se confundem com as Taxas. Em ambas, há vinculatividade entre o pagamento e a atividade estatal, mas, nos demais aspectos, são distintas.

Assim, a taxa, como já amplamente exposto, tem fato gerador ligado ao exercício do Poder de Polícia ou à prestação de um serviço público. Ainda, não se adquire o Poder de Polícia com a mera realização de obra pública; no caso de serviço público, resta distinção maior nos casos de obras. Hugo de Brito Machado nos brinda com relevante distinção:

“A taxa, como já foi estudado, tem o seu fato gerador relacionado com o exercício regular do poder de polícia ou com uma prestação de serviços. A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma obra pública. No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço (...) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada, o serviço deixará de existir. (...)” (Machado, 2007, p.461).

A Contribuição de Melhoria, portanto, tem como fato gerador obra pública, e não serviço público. Por esta razão, consideramos importante a distinção apresentada acima. Serviço não é obra: não se pode confundir obra ligada à contribuição com serviço público ligado à taxa.

Sem prejuízo, os tributos ora em análise são distintos. Ambos são dependentes de uma contra-atividade do ente que instituiu e cobrou o tributo, mas suas semelhanças param aqui. Seria ilógico instituir dois ou mais tributos que recaíssem sobre a mesma conduta, além, é claro, de causar direta violação das regras e princípios dispostos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

2.5.3. Empréstimo Compulsório

Empréstimo Compulsório é a espécie tributária que se destina a custear despesas relacionadas a situações emergenciais sofridas pela União, onde ocorre gasto maior. Aplica-se aos casos estritamente estabelecidos no art. 148 da Constituição Federal, como se observa:

*“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, b.
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição” (Vade Mecum, 2007, p.66).*

A primeira premissa que podemos aferir do mencionado artigo é a respeito da vinculação dos Empréstimos Compulsórios. Uma parte da doutrina entende que não são vinculados, pois são, na realidade, um empréstimo, o que foge de uma visão puramente tributária. A ocorrência do fato gerador faz nascer o dever de emprestar certo valor ao ente tributante. Entretanto, outro grupo de doutrinadores, encabeçado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entende que sim, são vinculados a uma justificativa do ente tributante, não bastando atingir os casos legais; devem utilizar os valores nos casos determinados.

Diante desta última visão, com a qual nos identificamos, analisaremos o tributo em tela. Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua:

“Não há como fugir, quanto ao empréstimo compulsório, da sua natureza jurídica tributária. Trata-se de uma receita pública, derivada e compulsória (...); de uma contribuição pecuniária, compulsória, instituída em lei, que não se caracteriza como sanção ao ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Após o adimplemento da obrigação tributária, de prestar pecúnia, tem-se esgotada a fase da obrigação tributária, que se extingue. (...) A restituição já não é um problema tributário, mas de outra natureza, havendo a obrigação da União de aplicar o produto da respectiva arrecadação ao destino determinado em lei, e, também, de reembolsar, oportunamente, mais tarde, o contribuinte, da importância por este paga a título de empréstimo compulsório” (Moraes, 1995, p.46).

Trata-se de tributo vinculado, forçado, restituível, instituído exclusivamente pela União, mediante lei complementar para aplicação específica.

Vale ressaltar, que a forma jurídico-constitucional dos empréstimos compulsórios é sensivelmente diverso daquele contido na Constituição Federal de 1967. Não pela circunstância de que, agora, o instituto esteja com sua configuração tributária nitidamente exposta, tornando-se difícil sustentar posições dissonantes, sobretudo, porque a disciplina normativa é diferente. Todavia, também, sempre entendemos que empréstimo compulsório tinha a natureza jurídica peculiar às entidades tributárias, não se justificando aquelas elaborações que o colocavam debaixo de outras rubricas, ainda que amparadas pela diferença mostrada pelo texto entre “casos excepcionais” e “casos especiais”.

Com efeito, as bases econômicas para a instituição do Empréstimo Compulsório, com exceção do motivo de guerra, não podem invadir os casos de competência

estadual ou municipal. Em sede de exceção, cabe essa invasão à competência dos demais entes, pois quem pode o mais, que é com fundamento no art. 154, II, da Constituição Federal, que é instituir impostos não previstos na Constituição Federal que não são restituíveis, pode o menos, que são os tributos restituíveis. Não cabe aqui a discussão a respeito da vinculação ou não.

Mencionamos acima que o empréstimo deve ser restituível, e deve ser com as especificações trazidas, como prazo e forma, pela própria lei que os instituiu. O pagamento deste tributo gera ao contribuinte, automaticamente, o direito adquirido à devolução. O contribuinte passa a ter o direito subjetivo à devolução do valor pago. Há, neste ponto, quem defenda que a lei não pode suprimir este direito sob pena de violar o texto constitucional que dispõe sobre a proteção do direito adquirido (art. 5º, XXXVI). Contudo, Aliomar Baleeiro (1968), com seu conhecimento peculiar, menciona que o Estado é livre para revogar a devolução por meio de outra lei. Em que pese a respeitável opinião do mestre, discordamos, pois, ao aceitar esta posição, estaríamos ignorando os preceitos que ornaram a formação de um Estado, que é a sua lei maior. Para nós, a Constituição Federal é clara neste ponto, e não deixa margem para outras interpretações.

Mas, e em não havendo a restituição no prazo e forma devidos? Leandro Pausen (2007) apresenta-nos a solução ao afirmar que será cabível Ação de Cobrança. Cabe, segundo o autor, o ajuizamento de ação de cobrança contra a União, pois o tributo pago nas condições estabelecidas pela lei é legal, e o contribuinte deve buscar a satisfação de seu crédito, já que passa a ser credor da União. Equivocado seria o entendimento de que o meio cabível é a Repetição do Indébito. Em ocorrendo o tributo nas formas devidamente especificadas pela Constituição Federal, não haverá vício de inconstitucionalidade, razão pela qual a repetição do indébito é inócua, pois não será o meio adequado.

Importante mencionar que alguns doutrinadores chegaram a não considerar o Empréstimo Compulsório como tributo, exatamente em razão da sua natureza de restituidade. Com efeito, este argumento foi logo afastado em razão do conceito de tributo apresentado pelo Código Tributário Nacional, no art. 3º, e também do disposto no art. 148 da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal finalizou a discussão ao enquadrar os Empréstimos Compulsórios como tributos:

“O STF pacificou a questão, entendendo, de forma incontroversa, que os empréstimos compulsórios são tributos. Transcreve-se, a título de exemplo, um excerto do voto vencedor proferido pelo Ministro Moreira Alves (Relator), quando a Corte julgou o RE 146.733-9/SP:

‘De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas’” (<http://www.stf.gov.br>, em 25/08/2007).

Se já não bastasse, o Código Tributário Nacional, no art. 145, menciona que a mesma lei que instituiu o empréstimo deve fixar o prazo e as condições de resgate. Como complemento, o Supremo Tribunal Federal entende que a restituição deve ser realizada na mesma espécie em que o tributo é recolhido, e como o tributo é recolhido, por definição, em dinheiro, deve a restituição ocorrer, também, desta forma.

Vale ressaltar, que topologicamente plantado no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, o empréstimo compulsório há de obedecer ao regime jurídico dos tributos, sotopondo-se, com a ressalva prevista, aos princípios comuns que modelam a atividade impositiva no Brasil. Acerca do nome, como já afirmamos, dissipa a dúvida o inc. I do art. 4º do Código Tributário Nacional; e sobre a destinação, fala mais alto a advertência do mesmo dispositivo, porém no seu inc. II. Tudo mais está contido no âmbito do art. 3º do referido Estatuto.

Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo. (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2009)

2.5.3.1. Cabimento

O Empréstimo Compulsório é cabível nos casos expressos no art. 148 da Constituição Federal, como menciona seu inciso I: *“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”* (Vade Mecum, 2007, p.67).

E o que devemos entender por despesa extraordinária? São consideradas assim, pela maior parte da doutrina, as despesas absolutamente necessárias após o esgotamento dos fundos do Poder Público. É simplesmente a ausência de dinheiro para uma determinada situação. No caso do Empréstimo Compulsório, são

despesas que decorram da extrema e relevante necessidade de auxílio às vítimas de calamidades públicas. Há ainda, no mesmo sentido, a hipótese da cobrança vinculada à existência de participação do Brasil em guerra declarada ou na sua iminência.

Não há necessidade de se decretar o estado de calamidade pública ou urgência, basta a exigência da situação e a comprovação da inanição do Tesouro Público.

As situações especificadas no inciso citado são de natureza taxativa, observadas as regras do Princípio de Legalidade. Destarte, podemos classificar como calamidade pública todo e qualquer acontecimento natural ou social que coloque em perigo a própria sociedade, o próprio meio. Não podemos ficar restritos apenas à visão dos acontecimentos naturais, mas também devemos nos atentar aos de ordem social. Entretanto, não se deve incluir aqui os fenômenos políticos ou econômicos, como a inflação.

A segunda situação que enseja despesa extraordinária é o caso de guerra externa ou na sua iminência. Guerra é o que Sacha Calmon denomina “*convulsões sociais*” (2006, pág. 175), sendo o grau de subjetividade extenso; podemos nomear também como guerra civil. O referido inciso menciona o movimento armado, o uso das forças militares, com ou sem deslocamento, mas que de sobremaneira exija um aumento de custos para financiar esta atividade militar.

Os casos acima, ocorridos em razão de despesa extraordinária, constituem exceção expressa ao Princípio da Anterioridade, conforme o §1º do art. 150 da Constituição Federal, e podem ser instituídos e cobrados imediatamente. A Emenda Constitucional nº. 42/2003 tornou a exceção expressa, embora essa previsão pela natureza do tributo nos parecesse decorrer da lógica.

O inciso II traz:

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

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos” (Vade Mecum, 2007, p.67).

O inciso II do art. 148 menciona o “investimento público (...) relevante”: *“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b””* (Vade Mecum, 2007, p.67).

Em uma primeira análise, devemos compreender o termo investimento relevante em partes distintas. Por relevante, entende-se o que é indispensável, proeminente, e que não pode ser confundido com urgente, que é o que se deve fazer com pressa, rapidez. Daí Leandro Pausen (2007) mencionar que o interesse público relevante não se constitui exceção ao Princípio da Anterioridade, pois ele atende a determinada atividade que, embora relevante, não é urgente, e pode demandar período maior. Não existe emergência, de maneira que pode utilizar a União o tributo ora em análise como antecipação, em um período muito menor do que levaria para arrecadar se não utilizasse esta forma.

Não fica o inciso II sujeito à exceção do art. 150, §1º, como ficou o inciso I. Em primeiro lugar, porque não há necessidade de uma conduta tão imediata da União e, em segundo, porque a Constituição Federal de 1988 trouxe de forma taxativa os casos em que haveria exceção à regra do Princípio de Anterioridade, como já entendeu o colendo Supremo tribunal Federal no julgamento da ADIN 939.

2.5.6.2. Questões relativas aos Empréstimos Compulsórios

O estudo dos Empréstimos Compulsórios suscita questões importantes de serem discutidas, como a competência de instituição e a destinação da arrecadação.

No que pertine à competência para a instituição do presente tributo, entendem doutrina e jurisprudência que ela é exclusivamente da União, sem delegações ou exceções. Por mais necessário que possa parecer, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não têm competência para a instituição. Não cabe aos demais entes tributantes a utilização deste recurso.

A União, ao instituir o tributo, deve fazê-lo por meio de Lei Complementar, vista a expressa previsão constitucional do art. 148. Não cabe a sua instituição por outros meios, como Medidas Provisórias ou Leis Ordinárias, mesmo sendo extremamente necessário. A Constituição Federal é clara neste sentido.

Importante mencionar que o art. 15 do Código Tributário Nacional traz em seu inciso III que os Empréstimos Compulsórios podem ser instituídos em razão de *“conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”* (Vade Mecum, 2007, p.636). Exemplo dessa situação foi o que se denominou Plano Collor, em 1990. Parece-nos claro que a Constituição Federal de 1988 não recepcionou o art. 15, inciso III, do Código Tributário Nacional, já que o caso não foi abordado no art. 148, e ao

regulamentar as hipóteses sem a necessária alusão ao dispositivo, a lei maior ignorou esta terceira hipótese.

Por fim, a questão da destinação da arrecadação não é tão pacífica. Entendemos que o Empréstimo Compulsório é tributo vinculado à despesa que veio a fundamentar a sua instituição, pois se a Constituição Federal estabeleceu os casos cabíveis para o pagamento do tributo, não haveria razão para a União utilizar o valor conforme sua conveniência. Assim, se cobrada em razão de guerra externa, não poderia ser utilizado para despesas de construção de hospitais.

Mesmo que o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal não especifiquem se o Empréstimo Compulsório é ou não vinculado, seguimos as posições de Roque Carrazza (2003) e Sacha Calmon Guerra (2006) de que estes tributos devem ser justificados, para que possam ser pagos, por uma atividade definida na lei e de fato realizada pela União.

2.5.4. Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais recebem esta nomenclatura em razão da necessária distinção das Contribuições de Melhoria, e também para bem especificar que as Contribuições Sociais são espécie. Deve-se também mencionar o termo Contribuições Parafiscais, que é utilizado por alguns doutrinadores. Esta designação já se encontra em desuso, e referia-se às contribuições que fossem instituídas em favor de entidades que não estavam inclusas na administração direta, mas que desempenhassem alguma atividade de interesse público. Melhor é o esclarecimento que nos presta Leandro Pausen:

*“**Contribuições Parafiscais**’. A locução ‘contribuições parafiscais’ está em desuso. Designava – e ainda se poderia usá-la nesta estrita acepção – as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividades de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. (...). A locução ‘contribuições parafiscais’, pois, não se presta para designar o gênero ‘contribuições’. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva” (Pausen, 2006, p.226).*

Oportuno mencionar que as Contribuições Especiais se caracterizam por não ser nem imposto e nem taxa. É uma categoria independente, autônoma e de disciplina particularizada. A Constituição Federal sempre que se referiu a imposto o fez

expressamente, de maneira que se a Constituição Federal não estabeleceu, não cabe ao intérprete estabelecer.

Aspectos dignos de nota são a finalidade e a destinação do valor arrecadado. Sua finalidade está mencionada expressamente na Constituição e está ligada ao requisito diretamente relacionado para que seja caracterizada como contribuição. Já a destinação é variada, pois é a situação de fato que surge no meio comum.

No que pertine à competência do presente tributo, a Constituição Federal, em seu art. 149, é expressa:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União” (Vade Mecum, 2007, p.67).

Assim, cabe exclusivamente à União a instituição das Contribuições Especiais, com a possibilidade de criação das Contribuições Sociais, das Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico e Contribuições Corporativas. Entretanto, o mesmo artigo, em seu parágrafo único, estabeleceu que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir as contribuições a serem cobradas de seus servidores para o custeio de previdência e assistência social, além de iluminação pública. Esta última está disposta no art. 149-A da Constituição Federal, acrescentada pela Emenda Constitucional nº. 39/2002.

2.5.4.1. Hipótese de incidência(fato gerador), alíquotas e base de cálculo.

O hipótese de incidência da obrigação tributária não pode ser confundido com a finalidade de instituição do tributo. A finalidade é o que torna o tributo constitucionalmente válido, e o hipótese de incidência é o definido em lei, é a situação necessária para a sua instituição.

Relevante ressaltar que as Contribuições Especiais não devem invadir a competência reservada aos impostos. Isto se deve ao fato de que os impostos não estão atrelados a nenhuma justificativa de natureza contraprestacional e seu pagamento não significa o retorno do valor em situação exata; nas Contribuições

Especiais, o pagamento do tributo está atrelado a uma situação bem definida, qual seja a menção da questão estabelecida na lei instituidora.

Já no que diz respeito às alíquotas e bases de cálculo, ocorre diversidade, pois cada espécie possui a sua. São situações diversas, previstas na lei que as instituiu ou na própria Constituição Federal.

Por fim, temos a identificação de quem seja o sujeito passivo, que depende, sobretudo, da análise da hipótese de incidência.

De toda sorte, em alusão à Constituição Federal, mencionamos cada um deles.

Assim, no primeiro caso, Contribuição de Interesse da Categoria Profissional, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica pertencente à categoria. Se a pessoa não integra nenhuma das categorias, livre estará do tributo, pois não poderia contribuir no interesse delas.

Nas Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE), o sujeito passivo precisa ser agente econômico submetido a esta intervenção. Neste caso, quem define realmente é a Lei Ordinária, pois a Constituição Federal nada menciona. Diz o artigo 195:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar” (Vade Mecum, 2007, p.78).

A Constituição Federal, ao mencionar as Contribuições de Seguridade Social, definiu quem é o sujeito passivo como se vislumbrou no artigo anterior. E a Emenda Constitucional nº. 20/1998 trouxe ampliação significativa dos casos previstos no art. 195, expandindo os casos de competência do tributo.

2.5.4.2. Subespécies

Existem diversas subespécies de Contribuições Especiais que, previstas na lei, atingem um grande número de situações práticas na área previdenciária, fiscal e tributária.

2.5.4.2.1. Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

São as chamadas contribuições corporativas, que são criadas pela União com o objetivo de obter recursos para financiar entidades associativas, ou como menciona Ricardo Alexandre, *“instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas (corporações)”* (Alexandre, 2007, p.77).

O fato não está relacionado à destinação de recursos arrecadados, mas à vinculação da própria entidade que representa a categoria profissional ou econômica. Com efeito, o fato gerador da mesma será sempre o fato de seus contribuintes estarem na condição de filiados obrigatórios, ou como menciona Sacha Calmon Navarro Coelho *“na condição de beneficiários de órgãos sindicais de categorias”* (Coelho, 2006, p.146).

No caso dos filiados serem pessoas jurídicas, existe a necessidade de inscrição nesses conselhos, como menciona o art. 1º da Lei nº. 6839/1980:

“Art. 1º. O registro de empresas e a anotação dos profissionais legalmente habilitados, delas encarregados, serão obrigatórios nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, em razão da atividade básica ou em relação àquela pela qual prestem serviços a terceiros” (<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>, em 05/06/2007).

Desta forma, a empresa, para sua filiação, está ligada diretamente à sua atividade básica, pois, do contrário, não poderá ela ser filiada.

Entretanto, no que se refere à pessoa física, o requisito essencial não é a inserção, mas o exercício da atividade.

Existem diversos tipos de Contribuições Profissionais, razão pela qual entendemos oportuna explicarmos uma delas, sem dúvida a mais importante, que é a Contribuição Sindical.

A Constituição Federal prevê a criação das Contribuições Sindicais, conforme o art. 8º, IV, que são fixadas por lei e cobradas de todos os trabalhadores, ou afixadas por Assembléia Geral.

No caso de ser fixada por lei imposta a todos os trabalhadores, é obrigatória a todos aqueles que participem de uma determinada categoria econômica ou profissional. E

essa contribuição já existe aos olhos da Consolidação das Leis do Trabalho nos arts. 579 e 580, devida anualmente por todos os trabalhadores ao sindicato e que corresponde a um dia da remuneração do trabalho de cada um.

A presente contribuição constitui renda dos sindicatos, como menciona o julgado abaixo:

“A contribuição sindical instituída pelos arts. 578/580 da CLT tem natureza tributária, constituinte contribuição do interesse das categorias profissionais, com suporte no art. 149 da CF. Precedente do STF. Como tributo, sujeita-se às normas gerais de direito tributário. Sujeito ativo da contribuição é a União (Ministério do Trabalho), o que está de acordo com art. 119 do CTN ao determinar que só pessoa jurídica de direito público pode ser colocada em tal situação. O Sindicato, pessoa jurídica de direito privado, é mero destinatário do produto da arrecadação em atenção à importância da sua atividade. (...)” ([http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), em 25/08/2007).

No segundo caso, poder ser fixada por Assembléia Geral, sendo vinculada somente aos trabalhadores que se sindicalizaram. O próprio Supremo Tribunal Federal já se manifestou neste sentido, com a publicação da Súmula 666: *“A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”* ([http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), em 25/08/2007).

Com efeito, existem aqueles que entendem que a ausência de compulsoriedade aliada à não instituição por lei concede à contribuição em espécie natureza diversa da tributária, com base no próprio conceito legal de tributo.

Já entendeu o Supremo Tribunal Federal na ADIN 1717-6/DF que o art. 58, caput, e os §§1º, 2º, 4º a 8º da Lei nº. 9649/1998 são inconstitucionais por preverem que a delegação do Poder Público para o exercício dos serviços de fiscalização de profissões ora regulamentadas são descabidas. Isto, mediante autorização legislativa e forma definitiva. A jurisprudência divide-se no sentido de que a Ordem dos Advogados do Brasil possui tratamento especial, para alguns possuindo, e para outros não, natureza tributária.

2.5.4.2.2. Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE

A competência da criação da CIDE encontra-se prevista no art. 149 da Constituição Federal já citado anteriormente. Entretanto, a sua instituição não está sujeita à reserva da Lei Complementar, podendo assim ser instituída por mera Lei Ordinária

ou até mesmo por Medida Provisória. Mas a competência continua sendo exclusiva da União, não admitindo qualquer tipo de delegação.

Dito isso, em um primeiro momento, faz-se necessário esclarecer que o domínio econômico é o local de atuação dos chamados agentes econômicos.

A contribuição é instituída com fundamento também no art. 170 da Constituição, que se caracteriza por ser limitador; é estabelecida com o objetivo de custear as ações que a União venha a ter na intervenção do domínio econômico, como a proteção ao meio ambiente. Menciona o art. 170:

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

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (Vade Mecum, 2007, p.74).

Mas, o que se entende por intervir no domínio econômico? Luís Eduardo Schoueri nos concede brilhante conceito, ao qual, embora longo, nos reportamos:

“O que é intervir sobre o domínio econômico? Intervir sobre o domínio econômico significa, num sentido negativo, corrigir distorções do mercado. Por exemplo, quando há empresas formando um monopólio, pode-se fazer uma intervenção para criar concorrência, para gerar novos agentes no mercado. É uma intervenção do estado que almeja corrigir falhas do mercado. (...) nós encontramos objetivos da atuação positiva do estado, como, por exemplo, erradicar desigualdades regionais, diminuir as desigualdades sociais, promover a microempresa, garantir a soberania nacional, assegurar o exercício da função social da propriedade. [...]” (Schoueri, 2004, p.149).

Razão assiste ao autor citado. O Estado deve ter, enquanto União, atuação para corrigir o mercado, atuação necessária para regular o desenvolvimento sócio-econômico.

São válidas ainda as ponderações de Hugo de Brito Machado (2007), que menciona a existência de tributos que causam interferência no domínio econômico. O autor cita:

“Esta espécie de contribuições sociais caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo

considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto se há de entender que (...) é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei” (Machado, 2007, p.431).

Com efeito, a CIDE não vem tratada no Código Tributário Nacional, mas se constitui como um tributo constitucional nato; não se destina a aumentar os cofres públicos, que serão utilizados pelas atividades ordinárias do Estado, mas sim se caracteriza como instrumento de intervenção no domínio econômico.

Faz-se necessário lembrar que a intervenção não é atividade ordinária ou normal do Estado, mas sim extraordinário e anormal, onde atua por período objetivo e certo. Desta forma, a lei que instituiu a CIDE deve trazer sua hipótese de incidência de forma clara, e indicar a destinação dos recursos, pois assim o Estado estará vinculado a esta atividade e deverá justificar o pagamento do tributo. Admitindo-se o contrário, ocorreria a supressão das limitações instituídas à União, de modo que poderia ela instituir tributos para serem utilizados em outras atividades, podendo, inclusive, invadir a competência tributária de outros entes.

2.5.7.2.3. Contribuição da Seguridade Social

A Contribuição da Seguridade Social constitui-se na modalidade de contribuição que possui o regime jurídico em melhor definição na Constituição Federal. Embora previsto no art. 149 da Constituição Federal, suas especificações estão no art. 195, onde constam, inclusive, suas bases de financiamento.

Mas, onde reside a importância da presente contribuição? Reside na necessidade do custeio por toda a sociedade da seguridade social, tanto que está prevista no texto da Constituição Federal.

Ainda, possui ela um regime jurídico próprio, como competência privativa da União, reserva constitucional da Lei Complementar, submissão da competência residual, à anterioridade mitigada dentre outras.

Dispõe o art. 165, III, da Constituição Federal:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público” (Vade Mecum, 2007, p.73).

De toda sorte, verifica-se no artigo questão vinculativa, sobretudo pelo que menciona o já citado art. 195.

Questão relevante é a utilização ou não da Lei Complementar para instituição da presente contribuição. De forma geral, as Contribuições Sociais podem ser instituídas ou modificadas por meio de Lei Ordinária. Qualquer das formas contributivas previstas no artigo supra citado pode ser instituída por outra forma legal que não apenas a Lei Ordinária, e não há necessidade de reserva por Lei Complementar.

Entretanto, no caso de instituir nova contribuição que não esteja prevista no art. 195 da Constituição Federal, deverão ser instituídas mediante Lei Complementar, pois hoje estão sujeitas ao Código Tributário Nacional. Observe-se julgado do plenário do Supremo Tribunal Federal, cujo relator foi o ministro Carlos Velloso:

*“(...) contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, §4º, C.F., decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art.154, I, ex vi do disposto no art. 195, §4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a.
RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684, em 15/10/2003” (<http://www.stf.gov.br>, em 25/08/2007).*

As Contribuições Sociais vêm divididas em duas partes distintas, que são as próprias Contribuições Sociais e as Contribuições Sociais Gerais. A primeira foi mencionada nos parágrafos anteriores. No segundo caso, questiona-se, com base e fundamento no art. 149 da Constituição Federal, se a União poderá instituir contribuições que não sejam de intervenção do domínio econômico, de seguridade social, ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Seria, na realidade, uma contribuição nova, uma quarta espécie.

Para o Supremo Tribunal Federal, elas existem e devem destinar-se a atuações da União na área social, como as Contribuições para os Serviços Sociais Autônomos. O art. 240 da Constituição Federal menciona: *“Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”* (Vade Mecum, 2007, p.88).

Serviços Sociais Autônomos são, na definição de Ricardo Alexandre: *“pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que*

realizam atividades de interesse público (...) e legitima-se a ser destinatários do produto da arrecadação de contribuições (...)” (Alexandre, 2007, p.73).

Embora muitos afirmem que a questão configure mais um caso de parafiscalidade, deve-se adotar a visão do Supremo Tribunal Federal, que também já encontra guarida no Supremo Tribunal de Justiça, como se nota no julgado abaixo:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

1. As contribuições sociais, previstas no art.240, da Constituição Federal, têm natureza de ‘contribuição social geral’ e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais (STF, RE 138.284/CE), o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao SEBRAE.

2. Deflui da ratio essendi da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos ‘por toda a coletividade’ e demandam, a fortiori, fonte de custeio.

REsp 457.749/SC, Rel. Min. Castro Meira, em 23.08.2004” (<http://www.stf.gov.br>, em 25/08/2007).

A posição do Tribunal Superior bem denota a posição sobre a inexistência, no caso, de parafiscalidade.

2.5.5.2.4. Contribuição de Iluminação Pública - COSIP

Grande controvérsia surgiu com a Emenda Constitucional nº. 39/2002, que introduziu na Constituição Federal o art. 149-A. A mencionada emenda atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para a instituição de tributo que visasse ao custeio da iluminação pública. Assim, dispõe o art. 149-A da Constituição Federal:

“Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica” (Vade Mecum, 2007, p.67).

Muito se discutiu sobre a Constitucionalidade ou não da modificação, formando-se duas correntes de opinião; uma primeira pela Constitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 39/2002, porque não modifica o perfil das Contribuições Especiais e porque não viola as cláusulas pétreas. Uma segunda pela Inconstitucionalidade da medida em razão da agressão ao direito do contribuinte de ser tributado dentro de limites. Sem prejuízo das posições, a referida emenda foi aprovada em seus dois turnos, em ambas as casas, em um mesmo dia, o que viola o Regimento Interno do

Congresso, que determina o prazo de cinco sessões entre o primeiro turno e o segundo. Manifesto vício formal!

Data vênia, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a ele não cabe julgar a questão, pois o Regimento Interno do Congresso Nacional é matéria *interna corporis* e não pode servir de fundamento à ADIN.

Por fim, esta contribuição deve ser instituída nos Municípios por Lei Ordinária municipal. Não cabe a instituição por Decreto ou outro ato administrativo, quer para a fixação do modo de cálculo, quer para a fixação de qualquer outro critério, pois, em sendo permitido, haveria grave violação do Princípio da Legalidade.

2.6. A Evolução Histórica da Tributação no Brasil

Vem de longa data a evolução do sistema de tributação praticado no Brasil. Desde os primórdios da chegada dos portugueses e da formação do Império, as magnas leis brasileiras trouxeram questões reproduzidas e também inovações, que, ou decaíram em pouco tempo, ou necessitaram de atualizações e correções para sua manutenção. Algumas destas disposições permanecem até hoje.

Inicialmente, no Brasil Colônia, à época das primeiras expedições, em torno de 1500, o Brasil não tinha condições de possuir um sistema tributário dada a escassez de população. Havia, no início, apenas índios, que em nada poderiam se submeter a uma formação tributária. Entretanto, com a implantação do direito português, fez-se o surgimento do primeiro ônus fiscal em terras brasileiras, que recaiu especificamente sobre a indústria extrativista. Esta legislação era dividida em “leis do Reino”, que eram formadas especificamente para a metrópole, e posteriormente reformadas para a colônia, e as “leis originariamente” produzidas para a então terra descoberta.

O desenvolvimento da terra então descoberta era necessário, e as eventuais taxações sobre os produtos retirados da colônia deveriam possibilitar que aqueles que aqui chegaram e se estabeleceram pudessem crescer economicamente. De meados de 1532 até por volta de 1548, durante a vigência áurea das Capitâneas Hereditárias, o rei de Portugal instituiu, dada a grande possibilidade de lucro, até então o objetivo da cobrança dos tributos, as chamadas Cartas de Foral. Consistiam elas em documento assinado pelo rei de Portugal no qual instituíam os tributos a serem pagos pelos colonos, com uma definição dos valores do que pertencia à

coroa e ao possuidor da terra, este estipulado nas Cartas de Doação. De uma forma geral, sobre a descoberta de metais e pedras preciosas, a alíquota era de 20%, denominada Quinta Parte, e sobre o pescado, colheitas, comércios de escravos, a alíquota era de 10%, denominada Dízimo.

Além disso, a Coroa detinha o monopólio de especiarias e pau-brasil. Já para os donatários, o monopólio das explorações das moedas e quaisquer outros engenhos e a barcagem (direitos de passagem dos rios) eram taxados, com o quinto ou vigésimo do produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas; o dízimo do quinto do ouro e minerais preciosos, encontrados na capitania; meio dízimo do pescado, v.g., a cada grupo de vinte peixes, um deles para o donatário, capitão-mor ou governador; e a redízima (isto é, a décima parte da dízima) sobre todas as rendas da Coroa. De toda sorte, a instituição destes tributos permitiu que as capitanias não se desprendessem da metrópole.

Após 1548, deu-se o período chamado de Governo Geral, que durou mais de duzentos anos. Os tributos, nesta fase, eram editados por meio de Regimentos, Alvarás e Cartas Régias, e foram divididos em ordinários e extraordinários. Os primeiros versavam sobre o comércio do pau-brasil, especiarias, alfândega, metais e pedras preciosas, além de colheitas e pescados. Outras figuras fiscais, que até então não existiam, foram criadas, como o subsídio literário sobre o gado abatido ou aguardente destilada, subsídio de açúcar e algodão, do tabaco em pó e sobre botequim e taberna.

A grosso modo, englobavam todos os valores pagos ou cobrados pela Coroa e pelo Vice-rei (representante do Rei de Portugal). De forma diversa, os tributos extraordinários, que eram cobrados em caráter urgente e transitório, v.g., para cobrir despesas com tropas ou construções de fortalezas ou cidades, por exemplo.

Em 1808, com a chegada da família real portuguesa ao Brasil, instaurou-se uma nova fase, que durou até 1822. Após sua chegada, Dom João criou o Tesouro Nacional, e modificou, de alguma forma, alguns tributos até então existentes.

Nesse período, além dos tributos já existentes terem sido modificados, foram criados outros, como: os direitos de importação, naturalmente exigidos pela entrada de produtos no Brasil; os direitos de guindaste e a décima dos prédios urbanos, ou seja, 10% sobre os rendimentos líquidos dos imóveis situados no litoral ou em regiões populosas do interior. Este último tributo mudaria de nome, primeiro para *décima urbana* e, posteriormente, para *imposto sobre prédios urbanos*. Foram

instituídas, também: a pensão para a Capela Real, criada pelo Alvará de 20 de agosto de 1808; a contribuição de polícia, criada pelo Ato de 13 de maio de 1809; a meia sisa dos escravos, que significava a cobrança de 5% sobre toda a venda de escravo ladino, ou seja, o sabedor do ofício, além do fixado sobre a entrada de escravos novos; e os impostos de sisa dos bens de raiz. Este último, alguns anos mais tarde, passaria a denominar-se *imposto sobre a transmissão imobiliária por ato inter-vivos*, sendo a alíquota de 10% sobre o valor do imóvel; por fim, os tributos sobre a renda, que eram os 10% exigidos sobre os vencimentos dos funcionários da Fazenda e da Justiça.

Com efeito, nesta fase pré-independência, nenhum tributo cobrado foi utilizado para a melhoria das condições existentes na então “terra descoberta”. Os valores arrecadados eram tão somente destinados à manutenção dos gastos da família real e/ou das ações exploratórias do Império. A consciência da cobrança para o retorno e melhoria da população ainda não era incutida na visão de administração portuguesa. De todos os tributos, nenhum retornava a uma visão organizacional, até mesmo numa visão de impostos, e muito menos a uma visão retributiva, em que o Estado deveria justificar a cobrança. Resta, desta forma, um insulto à época dos despojos da Coroa.

Já após a Independência, instituiu-se, em 25 de março de 1824, a então “Constituição Política do Império do Brasil”, que dispunha, em seu Capítulo II, intitulado “Da Câmara dos Deputados”: “Art. 36. *É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: 1º Sobre impostos*” (apud Almeida, 1967, p.87).

Embora a Constituição do Império já tenha mencionado, pelo menos, os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia e o da irretroatividade da lei, em que se incluía a de natureza fiscal, evidentemente. De forma diversa, não se conhecia discriminação de rendas e, muito embora se tratasse de um Estado unitário, havia, de par com a receita federal, a receita provincial (esta constituída por tributos não compreendidos na primeira enunciada), além dos tributos municipais.

Nada mais! Fixava a competência para a iniciativa, mas não a destinação ou o conceito de tributo. No fim, os tributos, ainda ficavam na mão do imperador, pois era o soberano do Império.

O sistema tributário era regulado por leis. Em 1835, entrou em vigor a lei 99, que tratava das discriminações das rendas. Assim, a este tempo, encontravam-se assim

os tributos no Brasil como menciona Aliomar Baleeiro, em seu livro *“Introdução à Ciência das Finanças”*:

“I) Receitas Gerais: a) direitos sobre importação (15%), sobre o chá (30%), sobre a pólvora (50%), sobre reexportação (2%), sobre exportação (7%), etc.; b) direitos sobre as embarcações estrangeiras que passam a ser nacionais (15% de seu valor); c) direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais, pelas mercês gerais (privilégios e faculdades recebidas por exemplo); d) emolumentos de certidões de polícia, etc.; e) dízima da chancelaria(inicialmente era uma pena que se impunha àquele que fazia má demanda, revertendo a respectiva receita para o fisco. Eram 10% sobre o valor da causa, e mais tarde, essa penalidade foi substituída por um imposto de 2%; f) décima adicional das corporações de mão morta; g) sisa dos bens de raiz, com a alíquota de 10% sobre a compra e venda, arrematações, trocas ou doações de bens de raiz; h) imposto adicional sobre bebidas espirituosas; i) imposto sobre barcos do interior; j) imposto sobre despachantes e corretores; l) imposto sobre exportação; m) imposto sobre mineração de ouro e de outros metais; n) imposto do selo do papel, incidindo sobre títulos, folhas de livros, papéis forenses e comerciais; o) imposto sobre as lojas; p) imposto sobre seges, carruagens e carrinhos; q) imposto sobre venda de embarcações nacionais; r) imposto sobre loterias; s) taxa dos escravos, cobrada por escravo possuído;
II) Receitas Provinciais: a) décima dos legados e herança; b) dízima dos gêneros (açúcar, café etc.); c) imposto sobre a transmissão da propriedade móvel; d) novos e velhos direitos; e) meia sisa dos escravos ladinos; f) emolumentos; g) subsídio literário, com diversas finalidades assistenciais; h) décima dos prédios urbanos; i) taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos (passagem dos rios); j) imposto sobre casas de leilões e casas de modas; l) outros tributos, desde que diferentes dos privativos do governo central;
III) os municípios arrecadavam os tributos que a província, em que estavam insertos, lhes outorgava” (Baleeiro, 1968, p.175-176).

Passado meio século, em 24 de fevereiro de 1891, foi promulgada a “Constituição dos Estados Unidos do Brasil”. Inspirada na Constituição norte-americana e redigida em sua maior parte por Rui Barbosa, não ficaria à margem a disciplina fiscal, inclusive o estabelecimento de um sistema rígido de discriminação de rendas tributárias, tanto da União como dos Estados, ficando de fora, entretanto, os Municípios. Esta Constituição passou a adotar três áreas de competência tributária, ou seja, adotou a norma da discriminação, bem como já estabelecia imunidade entre Estados e União. Trazia, no Título I, denominado “Da Organização Federal”, uma evolução com relação ao tema, como se nota no art. 7º:

“Art. 7º. É da competência exclusiva da União decretar:

- 1º) Impostos sobre importação de procedência estrangeira;
- 2º) Direitos de entrada, saída, estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras, que já tinham pago impostos de importação;
- 3º) Taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, §1º, n°1;
- 4º) Taxas dos correios e telégrafos federais” (apud Almeida, 1967, p.104).

Vislumbramos, até aqui, que a constituição passou a prever a especificação de um número maior de tributos e, pela primeira vez, adotou em texto Constitucional o termo taxa.

Nos casos dos impostos, a discriminação de suas instituições também foi maior, como vemos no art. 9º, desde já com a chamada divisão de competências entre entes tributantes:

“Art. 9º. É competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º) Sobre a exportação de mercadorias e sua própria produção;*
- 2º) Sobre imóveis rurais e urbanos;*
- 3º) Sobre transmissão de propriedades;*
- 4º) Sobre indústrias e profissões” (apud Almeida, 1967, p.105).*

Inclusive, em 1891, a Constituição trouxe a proibição de tributação entre os entes e serviços da União. É o que dispõe o §2º do art. 9º e o art. 10º: *“Art. 9º. É competência exclusiva dos Estados criar impostos: §2º - É isenta de impostos, nos Estados por onde exportar, a produção de outros Estados” e “Art. 10º. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União Federal, e reciprocamente”* (apud Almeida, 1967, p.107).

A Constituição da República isentou de impostos o Estado em que se exportasse a produção dos outros Estados e estabeleceu a imunidade recíproca ao prescrever que *“é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”*.

Ademais, também ficou vedado, tanto aos Estados quanto à União, criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre veículos, de terra e água, que os transportarem; de estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; e por fim de prescrever leis retroativas.

A Carta Constitucional de 1891 admitia, ainda, que, além das fontes de receitas discriminadas, era lícito aos Estados e à União, cumulativamente ou não, criar outras, não colidindo, naturalmente, com as vedações expressas, e obedecidas as respectivas competências para tributar.

Em 11 de novembro de 1934, uma nova Constituição foi outorgada por ato da Junta Militar Provisória, que foi instaurada pelo Decreto n.º 19.398 de 1930. Esta Carta manteve a divisão entre os tributos dos Estados e da União. Trazia no artigo 6º:

“Art. 6º. Compete também, privativamente, à União: I) decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor à explosão; c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; d) de transferência de fundos para o exterior; e) sobre os atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal, e f) nos territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados” (apud Almeida, 1967, p.315).

Assim, nesta Constituição, também houve uma cisão da competência fixada para os Estados e para a União, o que pode ser visto nos arts. 8º, I e II, e 10º, VII. A proibição de bitributação ainda pode ser vista no art. 11.

O art. 186 da referida Constituição criou a vinculação do pagamento do tributo ao dispor que: *“Art. 186. O produto de impostos, taxas ou quaisquer outros criados para fins determinados, não poderá ter aplicação diferente”* (apud Almeida, 1967, p.325).

Criava-se, assim, a vinculação do pagamento ao tributo.

As rendas tributárias dos Municípios, além da participação no imposto de indústrias e profissões e de 20% sobre impostos eventualmente criados, segundo a previsão do inciso VII, do art. 10, estavam discriminadas no art. 13, § 2º, incisos I a V:

“I — imposto de licenças;

II — os impostos predial e territorial urbanos, cobrado, o primeiro, sob a forma décima ou de cédula de renda;

III — o imposto sobre diversões públicas;

IV — o imposto cedular sobre a renda dos imóveis rurais;

V — as taxas sobre serviços municipais” (apud Almeida, 1967, p.316).

Os tributos continuavam a ser lançados e arrecadados sem métodos uniformes e racionais.

No entanto, a Constituição de 1934 ficou fadada a vigorar por breve período; em novembro de 1937, foi outorgada por Getúlio Vargas a “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil”, mantendo a mesma base do mesmo sistema tributário da Carta anterior. Trouxe poucas novidades e manteve a divisão de competências entre Estado e União, conforme mencionado nos arts. 23 a 28, com destaque para o art. 25:

“Art. 25. Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, no entanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente.

§ Único. A existência da bitributação será declarada por decreto do Presidente da República, que suspenderá a cobrança do tributo estadual” (apud Almeida, 1967, p.426).

Foi, de modo geral, um período pouco produtivo em relação ao sistema tributário; nada se alterou sobre a questão da vinculação dos tributos e da participação da União e dos Estados no desenvolvimento da sociedade em geral.

Em 1946, um novo texto constitucional foi promulgado. Trazia mais alterações e acréscimos substanciais. Pela primeira vez, foi adotado o princípio da competência

remanescente (competência extraordinária, concorrente) paralelo ao discriminativo (art. 21).

O sistema tributário aparecia totalmente discriminado, definindo o campo e isolando cada uma das pessoas jurídicas do Direito Público.

Esta Constituição consagrou os princípios da anualidade e capacidade contributiva, além da imunidade tributária em situações necessárias ao exercício de valores fundamentais.

Entretanto, pese a afirmação de que, mais uma vez, o texto constitucional não trouxe um conceito de imposto, taxa e contribuição de melhoria. A questão era regulada por outros textos legais, ou, até mesmo, pelos Tribunais.

Por outro lado, de maneira inovadora, trouxe os casos de competência do Distrito Federal (à época, Rio de Janeiro), nos arts. 26, § 4º; 27; 30 e 31, e dos Municípios, nos arts. 27; 29; 30 e 31, além de manter a divisão entre os Estados e a União, nos arts. 15; 16; 17; 19; 20 e 27.

Foi nesta mesma Constituição que se empregou pela primeira vez o termo tarifa com expressão de serviço público efetivo, como menciona o art. 167, trazendo, inclusive, uma variação do que se chamou justo preço, ao estabelecer "*tarifas que permitam a justa remuneração do capital, o melhoramento e a expansão dos serviços e assegurem o equilíbrio econômico e financeiro do contrato*" (inciso II) bem como a "*revisão periódica das tarifas*" (inciso III) (apud Almeida, 1967, p.390).

Em 1966, prestes a iniciar uma nova ordem constitucional, entrava em vigor a Lei nº. 5.172/1966, que instituía o Código Tributário Nacional, implantando uma nova ótica no Sistema Tributário Nacional. Esta Lei foi recepcionada, posteriormente, por todas as Constituições que se seguiram.

Em 24 de janeiro de 1967, entrou em vigor a "Constituição da República Federativa do Brasil". Trouxe inovações, mas, de maneira geral, manteve o modelo estabelecido em 1946. Acrescentou ao texto um Capítulo específico para tratar do assunto, intitulado "Sistema Tributário". Neste capítulo, foram incluídas as competências diversas entre os entes tributantes, concedendo maior ênfase aos Municípios do que os textos anteriores.

De toda sorte, foi exatamente neste texto que começou a se desenhar a forma do Sistema Tributário que se vislumbra hoje, incluindo a criação das Contribuições de Melhoria, como dispõe o art. 19, III. Ao estabelecer esta forma de tributo, trouxe,

também, o início da questão vinculativa ao prever a forma de restituição dos valores arrecadados pela União.

A Emenda Constitucional nº. 01/1969 também adotou competência remanescente (§5º do art. 8º da Constituição de 1967). Estipulava maior unicidade da competência tributária com ascendência da União Federal. Foi praticamente instituído o Sistema Tributário Nacional, dentro de um planejamento rigoroso, estabelecendo a unidade econômico-financeira, bem como a competência do poder de tributar. Passou a conceituar as espécies de tributos denominadas taxa e contribuição de melhoria (incisos I e II do art. 18 da Emenda nº. 01/69), entretanto, não conceituou imposto.

A novidade trazida ao conceito constitucional de taxa traduz-se no fato de ampliação do conceito clássico doutrinário, pois sua cobrança dá-se pelo simples Poder de Polícia exercido pelo Estado. O conceito de imposto continuou a ser elaborado pela doutrina. O Princípio da Legalidade vinha formulado com ressalvas somente pertinentes ao aumento dos tributos. Recepcionou a Lei nº. 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional como Lei Complementar em virtude da matéria.

2.7. Interpretação da Teoria da Vinculação

Ao longo dos anos, a vinculação dos tributos foi tratada de diversas formas pela doutrina e pela jurisprudência. Em razão disto, trazemos uma visão que acreditamos oportuna e adequada para a real compreensão desta teoria.

É com base na visão de Geraldo Ataliba, bem definida na síntese de Rodrigo Francisco de Paula (2002), que podemos afirmar que grande parte da doutrina brasileira ainda fica confusa ao tratar da teoria dos tributos vinculados e não vinculados. Em uma realidade estrita, a grande distinção gravita sempre em torno da hipótese de incidência. Assevera-se que sempre que o aspecto material desta hipótese de incidência for a descrição de uma conduta justificativa do Estado ou até mesmo de uma consequência desta, em alusão ao sujeito passivo da obrigação tributária, há de se afirmar que o tributo é vinculado; vinculado sempre a uma conduta restrita do ente tributante em face de seus tributados.

Com efeito, e de forma não menos segura, verificamos que se o mesmo aspecto material estiver relacionado a uma exteriorização da capacidade contributiva aliada a um fato econômico qualquer, o tributo será não vinculado. A questão neste caso é a presença de um “fato-signo presuntivo de riqueza”, expressão utilizada por Becker

(1998) e que está relacionada à conclusão encontrada quando do estudo do Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo o referido autor:

“A renda e o capital são realidades essencialmente mutáveis, no tempo e no espaço, de qualidade e quantidade. (...) A extrema mobilidade e a difícil captação desta realidade impõem ao legislador a possibilidade de escolher (para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias) fatos que sejam signo presuntivo da existência de renda ou capital” (Becker, 1998, p.46).

Poderíamos, inclusive, indagar que princípios tributários estariam ligados a esta classificação apresentada. Seguramente, os tributos não vinculados sujeitam-se ao Princípio da Capacidade Contributiva e, no caso dos tributos vinculados, ao Princípio da Retributividade.

No caso dos tributos não vinculados, tributa-se pelo mero ato de se presumir que a situação fática ora especificada na hipótese de incidência revela uma exteriorização de riqueza, de poder econômico. Desta forma, possuem estes contribuintes condições econômicas para suportar a tributação imposta. A capacidade contributiva está sempre ligada ao elemento riqueza e ao seu caráter presuntivo.

De outra forma, nos tributos vinculados, não há relação com exteriorizações ou presunções de riqueza, pois a questão a ser enfrentada não é a condição econômica do contribuinte, mas o custo da movimentação da máquina administrativa, de forma divisível e específica (generalizamos para fins de melhor explanação). Assim, não se tributa em função de uma postura subjetiva do contribuinte, pois a ligação não é relativa ao patrimônio, mas a uma atividade do Estado relacionada ao contribuinte. Exige-se, aqui, a retribuição, pois o contribuinte deve recompor a despesa que o ente tributante sofreu com uma conduta positiva sua em prol da satisfação dos contribuintes. Estão relacionados, portanto, ao Princípio da Retributividade.

A doutrina ainda se confunde com tal questão; mostra disso está no entendimento de que o único tributo vinculado é o imposto, e os demais são não vinculados. No entanto, acreditamos que esta visão sobre o imposto está equivocada. A ligação existente entre esta teoria e os Princípios de Retributividade e da Capacidade Contributiva mostra a profundidade da distinção existente entre os tributos denominados vinculados e os chamados não vinculados.

Menciona-se, todavia, que os aspectos pessoais em nada contribuem ou relacionam-se com a linha referente aos Princípios Tributários ora citados e à Teoria da Vinculação.

Entendemos adequado este entendimento sobre a real aplicação e interpretação da teoria da vinculação, em que pese opiniões em contrário, pois sem o estudo da retributividade não conseguimos entender como necessária a justificativa estatal para a cobrança de determinados tributos.

2.8. Estudo do Direito Comparado

A questão a ser apresentada versa sobre a visão tributária que é exercida em alguns países sobre a vinculação ou não dos tributos recolhidos.

Para alguns autores, a comparação entre os sistemas jurídicos pode ser classificada em três formas bem distintas. A primeira é denominada microcomparação, na qual se perfaz o estudo específico de institutos jurídicos; não há comparação de meios, sistemas ou formas, mas especificamente de institutos próximos que exerçam ou não funções distintas.

A segunda modalidade é o estudo comparado entre os ramos do direito, um estudo de maior proporção.

Por fim, temos a macrocomparação, que realiza um estudo mais aprofundado sobre o ordenamento jurídico existente.

Em um primeiro foco, devemos abordar a visão que nos traz Diego Marin Barnuevo Fabo (1997) sobre o sistema tributário espanhol.

Na Constituição Espanhola, não há uma limitação estabelecida e clara sobre as competências tributárias. O Governo Central (Poder Executivo) do Estado tem a competência para a maior parte das atribuições, restando pequenas partes para as comunidades autônomas. Embora seja um sistema federativo, a questão tributária na Espanha é tida como Estado Unitário. Em face disso, as corporações locais não possuem a competência ou a possibilidade da edição de normas com valor legal. Seu poder tributário é exercido pelo poder estatal.

Dentro desta visão do sistema, observa o insigne jurista que não existe vinculação expressa dos tributos pagos; o tributo é, genericamente, o imposto. Entretanto, há o elemento seriedade na postura adotada pelo Governo Central espanhol, ou seja, os valores pagos são efetivamente destinados e utilizados para o desenvolvimento da sociedade.

Há outras questões referentes aos tributos – como os princípios recebem tratamento diverso nos dois sistemas jurídicos, como ocorre com a irretroatividade, sendo que

na Espanha não há previsão específica em matéria tributária, mas uma previsão constitucional genérica, quanto às normas sancionadoras não favoráveis ou restritivas aos direitos individuais, etc.

Há um acréscimo que não consta no sistema brasileiro, que é a limitação que sofre o sistema da Irretroatividade, da Segurança Jurídica e da Capacidade Contributiva. Esta última também encontra questão interessante, pois o texto espanhol é amplo; o brasileiro abrange apenas os impostos e não tem o condão de incidir limitação na irretroatividade.

Denota-se que o sistema tributário é mais flexível e possui maior celeridade para adaptação e mudanças.

Interessante ressaltar, após a apresentação do sistema espanhol, o que existe no sistema tributário japonês.

Ao contrário do estabelecido no sistema espanhol, o japonês traz os tributos arrecadados em esfera nacional e em esfera regional (provincial e municipal). Na esfera nacional, ou *kokuzai*, são definidos em espécies e na forma de impostos. Não existem taxas a nível nacional no sistema japonês. Entretanto, os impostos estão vinculados a uma saudável administração. No Japão, o critério para a vinculação é a cobrança.

Já na esfera regional, ou *tihou-zei*, podem ser instituídos nas províncias e nos municípios, e também estão divididos apenas em impostos.

Não há, no sistema japonês, nenhuma taxa; além dos impostos, só se inclui a contribuição da seguridade social. Não há vinculação dos tributos, salvo na seguridade. Todos os impostos são gastos com elevada correção de atos e responsabilidade fiscal.

Nos países cuja cultura é de responsabilidade na arrecadação e no gasto dos valores, não há necessidade de justificativa da atuação estatal, pois certamente os valores serão utilizados para o bem da sociedade.

Já na Argentina, a estrutura tributária está fixada basicamente na Constituição, pois não há nenhum Código Tributário Nacional, embora já existam diversos projetos neste sentido.

A Constituição Argentina confere às províncias a generalidade da competência para a instituição e a cobrança dos tributos, ressaltando apenas os casos de competência da União que a própria Constituição estabelece. Entretanto, é pouco, e nos casos em que não houver uma posição clara, busca-se na jurisprudência da

Suprema Corte de Justiça os apontamentos necessários, gerando forte influência na visão tributária.

As províncias argentinas possuem competência exclusiva para impor tributos diretos e, em regra, não há interferência da Nação. Diz-se em regra, pois, nos casos específicos em que segurança comum, defesa e bem geral do Estado exigirem, a Nação poderá fazer a cobrança, desde que por período determinado.

As províncias e a Nação terão competências concorrentes nos impostos indiretos. Os municípios praticamente não participam do sistema tributário, salvo nas partes a que a eles competem dos impostos provinciais.

Note-se que não há na Constituição argentina a existência de taxas ou contribuição. Há somente impostos. Em nenhum caso se estabeleceu a existência de uma vinculação para contrapartida da cobrança do valor tributário. Não há relações entre impostos e contra-atividade estatal. O Estado investe, mas sem a necessidade de justificar suas cobranças.

De maneira semelhante, ocorre em mais dois países da América Latina: o Uruguai e o Paraguai.

No primeiro, a Constituição também delinea as diretrizes do Sistema Tributário. As competências estão divididas em dois níveis do governo, que são o nacional e o departamental.

Seu sistema é caracterizado por decorrer de uma reserva absoluta de lei. Embora a Constituição tenha previsto que a criação de impostos cabe à Assembléia Legislativa em situações determinadas, é possível a criação de outras “rendas” (termo utilizado pela Constituição).

De forma diversa dos anteriores, ficou prevista também a instituição das taxas, tarifas e cotas. No entanto, não há manifestação sobre a existência ou não de vinculação do valor pago ou de contraprestação estatal.

No caso do Paraguai, o sistema tributário está previsto em lei e também na Constituição. Somente o Estado possui competência para a instituição e cobrança dos tributos, sendo que os municípios não possuem nenhum tipo de competência tributária originária. Ainda, a reforma tributária trazida pela Lei nº. 125/1991 fixou os tributos apenas na espécie de impostos, excluindo-se qualquer outra denominação. Na Constituição, não há menção de ato vinculado, ou que exija uma contraprestação de atividade estatal.

Por fim, temos as definições que nos traz o Código Tributário Alemão. Ao contrário de outras legislações, o sistema tributário alemão não está somente disposto na Constituição, mas em lei infraconstitucional bem definida, que data de 1977.

De imediato, é interessante destacar o conceito de imposto presente no Código Tributário Alemão: “Art. 130 (...) §3º (1). *Impostos são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidas por entidade de ato público, para a obtenção de receitas de todos que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação (...)*” (Nogueira e Nogueira, 1976, p.04).

Do próprio conceito de impostos, já verificamos não ser cabível a atividade contraprestacional por parte do Estado. O imposto é recolhido a todo o sistema. Não há atividades justificadas.

O Código também não trouxe nenhuma disposição para a previsão das taxas e contribuições de melhoria.

Os impostos são previstos para o desenvolvimento das atividades fiscais como um todo, pois o Código não previu todas as possibilidades, e nem os tributos vinculados. Também são classificados em outras formas, mas, uma vez cobrado, não há contra-atividade do Poder estatal.

A competência tributária é dividida entre autoridades fiscais federais, estaduais e municipais, segundo o §1º (1), mas em nenhum dos casos ela será vinculante.

Portanto, como se viu, há muitas diferenças entre os países no que pertine à vinculação dos tributos e, até mesmo, sobre a existência de outros tributos que não os impostos. Existe uma visão diversa sobre a utilização, a cobrança e a aplicação dos valores arrecadados no desenvolvimento do Estado.

A análise destes sistemas traz uma visão diversa da existente na realidade tributária brasileira.

3. CONCLUSÃO

A evolução da sociedade comprova a necessidade da adoção de políticas sérias e organizadas que visem, sobretudo, o regular desenvolvimento dos contribuintes. Não há espaço para o despreparo e a desorientação no trato das questões relacionadas aos tributos. A sociedade brasileira, cada vez mais exigente, tende a organizar meios concretos e efetivos de cobrança para que as políticas públicas exercidas sejam capazes de trazer o bem-estar social.

Dessa forma, a visão de tributo desde o seu surgimento na Constituição Brasileira até o presente momento tem se mostrado, de certa forma, equivocada. De toda sorte, ligado a diversas utilidades e finalidades que de completa ausência de ligação com os membros da sociedade e privilegiando uma pequena elite, não fez do tributo

a necessária concretização do seu objetivo, que é a possibilidade de investimento social.

Ainda assim, a vinculação do pagamento dos tributos trouxe, inicialmente, uma conduta fixa do ente tributante, pois estaria ele, na sua indiferença social, preso a uma necessária justificação para a cobrança, antes livre. Continuando, esta vinculação, plena em seu direito, que é capaz de alavancar a responsabilidade para a cobrança, manuseio e aplicação dos recursos.

Haja vista, a legislação brasileira enumera diversas espécies de tributos cuja cobrança dependa de uma conduta do ente tributante na realização de determinada obra ou serviço. A concreta realização destes serviços cria o senso de credibilidade do ente tributante que não visa no recebimento destes valores se locupletar indevidamente, mas o seu anseio é o desenvolvimento do local ou, mais especificamente, do determinado contribuinte que efetiva o pagamento.

Conforme podemos observar, o Código Tributário Nacional e a Constituição federal são especificamente claros na regulamentação destes tributos, exigindo uma atuação responsável, e concedendo mecanismos, seja em fazenda pública, seja em juízo, que permitem ao contribuinte exigir que os serviços sejam efetivamente praticados, embora ainda exista, em determinadas situações, entes morosos.

Finalmente, concluímos que é fundamental a existência de tributos onde a cobrança seja vinculada a uma contraprestação do ente tributante, pois força este ente à realização de obras ou serviços que pavimentam o desenvolvimento da sociedade, mesmo que, em alguns casos, em áreas específicas ou não. Vale ressaltar, que esta não é a postura adotada em outros países, e sim na sociedade brasileira, onde faz-se presente e necessário até que se crie uma consciência que permita aos entes tributantes realizarem as suas funções, desprendidos de ilegalidades no manuseio destes valores arrecadados.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Alexandre, R. *Direito Tributário Esquematizado*. São Paulo: Ed. Método, 2007.
2. Almeida, FHM (org.). *Constituições do Brasil*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1967.
3. Amaro, L. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007.
4. Angher, AJ. *Vade Mecum*. 2 ed. São Paulo: Rideel Editora, 2005.
5. Ataliba, G. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971.
6. Baleeiro, A. *Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1968.
7. Becker, AA. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

8. Carrazza, RA. *Curso de Direito Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2003.
9. Carvalho, PB. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005 e 2009.
10. Coelho, SCN. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.
11. Fernandes, EC. *Normas Tributárias do Mercosul*. In: O direito Tributário no Mercosul. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
12. Lobo, MTARC. *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
13. Machado, HB. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007.
14. Marin-Barnuevo Fabo, D e Vieira, JR. *Direito Constitucional Tributário comparado: Brasil e Espanha*. In: Revista de Direito Tributário, 1997, v.68.
15. Martins, IGS. *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
16. Martins, IGS. *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
17. Mendes, GAS e Barros, DM. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Curso Preparatório FMB, 2007.
18. Moraes, BR. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Forense, 2002.
19. Moro, MCF. *Aspectos Tributários do Mercosul*. In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, v.13.
20. Nogueira, RB e Nogueira, PRB. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Rio de Janeiro: Editora da Universidade de São Paulo, 1976, v.1.
21. Nogueira, RB e Nogueira, PRB. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Rio de Janeiro: Editora da Universidade de São Paulo, 1976, v.2.
22. Paula, RF. *Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
23. Pausen, L. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005.
24. Periandro, F. *Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Ed. Método, 2005.
25. Sabag, EM. *Elementos do Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: DPJ Editora, 2006.
26. Schoueri, LE. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Ed. São Paulo, 2004.
27. Souza, RG. *Receitas Públicas Originárias*. São Paulo: Malheiros, 2005.
28. Spitzcovsky, C. *Direito Administrativo*. São Paulo: Ed. Damásio de Jesus, 2005.
29. Vade Mecum. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.
30. Yamashita, F. *Uma visão macro dos tributos no Japão*. In: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, v.22.
31. <http://www.trf3.gov.br/>

32. <http://www.stf.gov.br>
33. <http://presidencia.gov.br/legislacao/>
34. http://www.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith

5. ANEXOS

5.1. Anexo 1: Tabela da classificação em geral

CLASSIFICAÇÃO	ESPÉCIES	DEFINIÇÃO	EXEMPLOS
Quanto à competência impositiva	Federais	Criados privativamente pela União	II; IE; Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza; IPI; ITR; IOF; IGF
	Estaduais	Criados privativamente pelos Estados e pelo DF	ITCMD; ICMS; IPVA
	Municipais	Criados privativamente pelos Municípios e pelo DF	IPTU; ITBI; ISS

Quanto ao exercício da competência	Privativos	A competência para criação é atribuída determinado ente com caráter de exclusividade	Impostos; empréstimos compulsórios; contribuições especiais
	Comuns	A competência para criação é atribuída indiscriminadamente a todos os entes políticos	Taxas e contribuições de melhoria
	Residuais	A Constituição atribui à União competência para criar tributos não previstos ordinariamente	Novos impostos e novas contribuições para a seguridade social
Quanto à finalidade	Fiscais	Finalidade arrecadatória	ITCMD; Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza; IGF; IPVA; ISS; ICMS; IPTU; ITBI; IEG; empréstimos compulsórios
	Extrafiscais	Finalidade interventiva	II; IE; IPI; IOF; ITR; CIDE
	Parafiscais	Finalidade de arrecadar para atividades específicas	Contribuições sociais e corporativas