

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Alexandre Sansone Pacheco

**As prestações cobradas pela União na exploração do uso de seus bens
imóveis sob a perspectiva do Direito Tributário**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2008**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Alexandre Sansone Pacheco

**As prestações cobradas pela União na exploração do uso de seus bens
imóveis sob a perspectiva do Direito Tributário**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Prof. Doutor José Artur Lima Gonçalves

**SÃO PAULO
2008**

BANCA EXAMINADORA

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos

Assinatura: _____

Local e data: _____

AGRADECIMENTOS

À minha mulher, Maria Cecília de Souza Lima Rossi, que suportou o meu discurso monotemático mantido nestes últimos dois anos, tratando do tema deste trabalho, meus agradecimentos pela reiterada demonstração de tolerância e paciência.

Agradeço ao Professor José Guilherme Braga Teixeira, Titular de Direito Civil da UNESP, que muitas provas me deu de que somos todos, em alguma medida, gregos e romanos.

A Fernando Olavo Saddi Castro, que acumula as funções de meu chefe e amigo, agradeço todo o amparo e pelas oportunidades que sempre me dá no Banco Itaú.

Ao Professor Natanael Martins agradeço por ter me apresentado o texto dos Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, e me presenteado com uma edição dessa obra monumental – disponho de pouco, em meu patrimônio, que me seja tão valioso.

À Professora Leonor Leite Vieira agradeço pela generosidade com que sempre me acolhe.

Devoto sincera gratidão ao Professor Marco Aurélio Greco pelo apoio e incentivo que me tem dado nesse tempo em que o venho acompanhando na Especialização do *GVLaw* – com ele, sem volta, fui, e prazerosamente continuo indo, da estrutura à função.

Agradeço especialmente ao Professor José Artur Lima Gonçalves pelas provocações suas, que me despertaram para aquilo que de empolgante e vivo a matéria tributária tem.

“A ciência jamais persegue o objetivo ilusório de tornar finais ou mesmo prováveis suas respostas. Ela avança, antes, rumo a um objetivo remoto e, não obstante, atingível: o de sempre descobrir problemas novos, mais profundos e mais gerais, e de sujeitar suas respostas, sempre provisórias, a testes sempre renovados e sempre mais rigorosos.” (POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. Tradução: Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2004, p. 308).

À memória de minha avó Cecilia Haro Sansone.

RESUMO

As prestações exigidas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis são regradas pela legislação federal, com a qual se instituiu os laudêmios e o foro públicos, as taxas de ocupação, de legitimação e de utilização, o aluguel e as cobranças levadas a efeito com fundamento no arrendamento mediante condições especiais, na cessão de uso e na permissão de uso. Em razão da estrutura normativa desses preços públicos vir a ser muito próxima da assumida pelos tributos e considerando, ainda, que algumas das cobranças imobiliárias em questão apresentam elementos próprios das espécies tributárias é necessário investigar no que se distinguem as normas tributárias das normas com as quais ingressam nos cofres públicos tais prestações patrimoniais. Verifica-se não ser admissível que a União aproveite elementos tirados de seus atos de soberania para explorar os bens de seu patrimônio disponível, pois, nessa seara econômica, o Estado atua despido de qualquer interesse público, produzindo, com os particulares, acordos de vontade que são regrados, essencialmente, pelo Direito Privado. A ausência na legislação de limites materiais e formais para a instituição dos preços públicos imobiliários também não justifica a postura pela União de quaisquer normas jurídicas para a exploração de seus bens imóveis. Há de se atender à causa e à função dessas cobranças, sendo que, por desconsiderarem essas premissas firmadas, são impugnáveis os diversos abusos legislativos praticados nesse domínio.

PALAVRAS-CHAVE: Definição de tributo, conceito fundamental de tributo, definição modular de tributo, receitas originárias, receitas patrimoniais, bens imóveis da União, enfiteuse, aforamento, foro, laudêmio, taxa de ocupação, taxa de legitimação, taxa de utilização, arrendamento mediante condições especiais, cessão de uso, concessão de uso especial para fins de moradia, permissão de uso, potestade tributária.

ABSTRACT

The rates required by the Brazilian Federal Government when exploring the use of its real estates are ruled by federal legislation with which were established the emphyteusis payments, the rates of occupation, legitimacy and use, the public rental and charges requested for rental under special conditions, the public transfer of use and the permission to use. Because the normative structure of these “public prices” are very close to those taken by taxes and also considering that some of the real estate charges in question have themselves elements of the tax species it is necessary to investigate on how these tax rules differ from real estate collection. It is hereby demonstrated that it is not acceptable that the Brazilian Federal Government takes elements drawn from its acts of sovereignty, like its taxing power, to explore the public real estate of their available assets. In fact, in that economic field the State operates without any public interest, producing, with the individuals, agreements that are essentially ruled by Private Law. The absence of material and formal limits for the institution of public real estate prices also does not justify the establishment by the State of any legal standards to explore its real estates. To conclude we should always meet the cause and the function of these collections, and when these premises are not observed the various legislative abuses practiced in this area would be challenged.

KEYWORDS: Definition of tax, fundamental concept of tax, scope definition of tax, originating revenue, income real property, public real estate, emphyteusis, emphyteusis payments, rates of occupation, legitimacy and use, public rental, charges requested for rent under special conditions, public transfer of use, permission to use, taxing power.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. NOÇÕES PROPEDEÚTICAS.....	6
1.1. Definição de “definição” e definição de “conceito”.....	7
1.2. O conceito fundamental de uma ciência e o conceito fundamental da Ciência do Direito.....	10
1.3. Natureza das proposições do direito positivo e da Ciência do Direito.....	13
2. O CONCEITO FUNDAMENTAL DE TRIBUTO.....	20
2.1. Pragmática do conceito fundamental de tributo.....	22
2.2. Dimensão semântica do conceito fundamental de tributo.....	33
2.3. Estrutura lógica do conceito fundamental de tributo.....	36
2.4. Enunciado do conceito fundamental de tributo.....	39
3. CONCEITO E DEFINIÇÃO POSITIVADOS DE TRIBUTO.....	54
3.1. Conceito modular de tributo e definição modular de tributo.....	55
3.2. Definição modular de tributo de caráter denotativo.....	57
3.3. Definição modular de tributo de caráter conotativo.....	64
3.4. As espécies tributárias na definição modular de tributo.....	76
3.5. Diferenças específicas entre taxa de serviço, preço público e tarifa.....	82
4. AS PRESTAÇÕES COBRADAS PELA UNIÃO NA EXPLORAÇÃO DO USO DE SEUS BENS IMÓVEIS.....	91
4.1. Evolução do enquadramento constitucional dos tributos e das prestações patrimoniais.....	93
4.2. A enfiteuse e as prestações cobradas pela União sob o regime enfiteutico.....	110
4.2.1. Escorço histórico da enfiteuse e o caminho que levou à extinção de novos aforamentos.....	112
4.2.2. Configuração da enfiteuse privada e da enfiteuse pública no direito positivo vigente.....	121
4.2.3. Foro de bens imóveis da União.....	128
4.2.4. Laudêmios de bens imóveis da União.....	137
4.2.4.1. Laudêmio devido pelo resgate do aforamento de bens imóveis da União.....	137
4.2.4.2. Laudêmio devido pela transferência onerosa entre vivos de direitos enfiteuticos relativos a bens imóveis da União.....	145
4.3. Taxas de ocupação e indenizações pela posse ou ocupação ilícita de terrenos da União.....	162
4.3.1. Taxa de ocupação de terreno da União com inscrição requerida ou aprovada....	165
4.3.2. Taxa de ocupação de terreno da União sem inscrição requerida ou aprovada....	169
4.3.3. Indenização pela posse ou ocupação ilícita de terreno da União.....	177
4.3.4. Taxa de legitimação de posse de terras devolutas da União.....	182
4.4. Taxas de utilização de imóveis da União.....	185
4.5. Locação, arrendamento mediante condições especiais, cessão de uso, concessão de uso especial para fins de moradia e permissão de uso.....	188
CONCLUSÕES.....	193
BIBLIOGRAFIA.....	201

INTRODUÇÃO

O propósito que orienta este trabalho é testar a definição de tributo e de suas espécies tributárias em face das cobranças utilizadas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis.

As cobranças que regulam as receitas auferidas pela União por conta de seu patrimônio imobiliário desafiam, em diversos aspectos, a definição e o conceito de tributo, seja pela proximidade que mantém paralelismo de sua estrutura normativa com a das espécies tributárias, seja pela sua intersecção com domínios próprios do Direito Tributário, que por vezes o legislador atreve-se a invalidamente promover.

Diferentemente dos demais preços públicos, o valor das prestações exigidas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis é apurado, em regra, por meio de alíquotas e bases de cálculo instituídas em lei, e não mediante acordo de vontades firmado entre o Estado e os particulares, como naturalmente se esperaria de cobranças fundadas em atuação estatal orientada, primacialmente, pelo Direito Privado. Nessas cobranças, tem-se que o sujeito ativo é o Estado, sendo que seu valor é determinado a partir de expressões patrimoniais idênticas às do IPTU, do ITR e do ITBI. Não deve causar surpresa, portanto, que o devedor conceba tais exações como espécies tributárias e se sinta injustiçado pela múltipla incidência de cobranças sobre a mesma expressão econômica.

A par disso, a reiterada prática da União de exigir prestações necessariamente contratuais sem dispor de instrumentos com os quais se formalize o

indispensável acordo de vontades voltado para a exploração do uso dos bens dominicais federais colabora para reforçar no devedor a impressão de que de prestações contratuais não se trata, mas, sim, de tributos. Situações como essa demandam análise para que sejam determinadas as conseqüências de sua ocorrência, o que pode culminar, eventualmente, na invalidação parcial ou integral das cobranças.

Há, também, casos em que o próprio legislador federal institui, com fundamento na exploração do uso dos bens imóveis da União, cobranças permeadas da potestade própria de seus atos de soberania, como a que é manifestada no exercício da competência legislativa tributária. Isso levanta discussões acerca do abuso do poder de legislar por parte da União, e, como conseqüência, a possibilidade de serem invalidadas, parcial ou integralmente, já no plano das normas gerais e abstratas, as correspondentes cobranças.

A maior dificuldade enfrentada no tema, muito maior do que a insuficiente produção doutrinária acerca dessas prestações, é lidar com aquilo que Alfredo Augusto Becker (1998, p. 11-14) intitulava “sistema dos fundamentos óbvios”. Eis que a comunidade jurídica tem firme a conclusão de que as prestações cobradas pela União na exploração de seus imóveis “obviamente” não se tratam de tributos. E satisfeita tal conclusão, recebe toda a legislação federal que trata do tema acriticamente, o que contribui para perenizar a sua aplicação arbitrária e os abusos legislativos existentes.

Até o Supremo Tribunal Federal, ao tangenciar o tema com a mesma perspectiva deste trabalho, tributária por excelência, afirmou, sem declinar qualquer

fundamento, que “Laudêmio não é imposto”¹. O extinto Tribunal Federal de Recursos, também com argumentos pouco desenvolvidos, proferiu acórdão no qual afirmou que “a taxa de ocupação de terreno de marinha não é tributo, mas contraprestação devida pelo uso de bem imóvel da União, assim preço público”².

A antiga Consultoria Geral da República (1974), atual Advocacia Geral da União, também analisando o tema sob esse enfoque tributário, negou a extensão da imunidade tributária ao Banco Central do Brasil, que postulava o não pagamento de “foros, laudêmios e outros encargos decorrentes do contrato de enfiteuse de propriedade da União” com base na Lei nº 4.595/64, que, em seu artigo 50, conferia àquela autarquia federal o gozo de “favores, isenções e privilégios, inclusive fiscais, que são próprios da Fazenda Nacional”. Saiu-se o parecer desse órgão com a assertiva de que os tributos “resultam do poder coercitivo do Estado”, sendo que as rendas patrimoniais “têm caráter contratual, segundo a classificação de Seligman”. Sem desenvolver tal classificação, nem a aplicação do seu modelo ao problema exposto, a Consultoria finalizou esse parecer com mais um “argumento de autoridade”³, asseverando, sem outros fundamentos, que, “em um ponto todos concordam: a imunidade tributária das autarquias não compreende foro ou taxa de ocupação, porque se trata de obrigações contratuais e, não, da manifestação do poder fiscal do Estado”.

Esse contexto leva o intérprete e o aplicador do Direito a crerem que seja perda de tempo investigar a matéria. Efeito que os argumentos de autoridade costumam provocar, ainda mais quando apoiados em julgados das Cortes Superiores, mesmo que

¹ AI nº 32.257/GB, STF-2ª Turma, rel. Min. Lafayette de Andrada, j. 24/09/1965, negaram provimento, v.u., DJ 10/11/1965.

² AMS nº 90.794, TFR-4ª Turma, Min. Carlos Mário Velloso, j. 13/04/1983, negaram provimento, v.u., Revista de Direito Administrativo, v. 153, p. 88-91, jul./set. 1983.

³ Em Lógica, nomina-se tal recurso retórico como “argumentum ad verecundiam”, definido por Irving Copi (1978, p. 81-82) como “o recurso à autoridade – isto é, ao sentimento de respeito que as pessoas alimentam pelos indivíduos famosos – para granjear a anuência a uma determinada conclusão”.

não fundamentados, ou em trabalhos de juristas de qualidade inegável, a despeito de nunca terem debatido o tema com o viés imputado.

E assim vem sendo interpretada e aplicada a legislação federal que trata da exploração do uso dos bens da União, sem qualquer crítica ou análise científica, reproduzindo-se as mesmas fórmulas que colaboram para perenizar o regime jurídico em questão, que, no entanto, carece, no mínimo, de tratamento sistematizado, para que se faça mais claro, coerente e livre de vaguidades e ambigüidades, como as que dão causa e utilidade ao presente estudo; e, também, para que sejam suprimidas as nulidades que viciam sua validade.

A investigação das cobranças utilizadas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis comporta diversas perspectivas: a do Direito Financeiro, a do Direito Administrativo, a do Direito Tributário e até mesmo a da Economia e a das Ciências das Finanças. O propósito desta dissertação é utilizar a perspectiva científica de um observador situado dentro do sistema do Direito Tributário, para que seja levado a cabo o intento de se comparar o regime jurídico das cobranças imobiliárias da União com o regime jurídico dos tributos. E a partir das intersecções e dos paralelismos surpreendidos, desenvolveremos as premissas, fundamentos e conclusões que indicarão em que medida é válida a cobrança das prestações patrimoniais enfocadas.

Com esse desiderato, e partindo de premissas firmadas da teoria geral do conhecimento e na teoria geral do Direito, determinaremos o que se entende por definição e conceito em termos científicos, para então, no âmbito da teoria geral do Direito Tributário, firmamos o conceito e a definição de tributo. Firmados esses pressupostos, iremos destramar a legislação que rege a exploração do uso dos bens imóveis da União, dissertando a respeito das cobranças que nela são fundamentadas.

O produto que se quer alcançar com essas reflexões sistematizadas é situar a matéria num plano mais consistente e coerente do que o legislador, a doutrina e a jurisprudência até o presente momento lograram estabelecer. E, daí, colaborar para o desenvolvimento de trabalhos de maior tomo, que se façam, então, mais convincentes.

1. NOÇÕES PROPEDEÚTICAS

Para construir um discurso científico coerente e consistente, a utilização de conceitos e definições apresenta-se de utilidade manifesta.

A radicalização do modelo, no entanto, pode empobrecer o discurso jurídico se sua ênfase ficar adstrita a preocupações semânticas e sintáticas, uma vez que a Ciência do Direito, assim como qualquer Ciência que se proponha a estudar objetos culturais, não pode desprezar a dimensão pragmática do seu discurso, pois é por meio desta que ingressam os valores e os usos ditados pelo ambiente social. Utilizando tal modelo com moderação, no entanto, as pretensões de precisão do discurso jurídico científico podem ser bem atendidas, afastando ambigüidades e vaguidades que contaminam a percepção do objeto analisado.

Para o desenvolvimento do tema desta dissertação, o instrumental semântico e sintático dos conceitos e das definições será imprescindível, pois o que queremos é traçar os limites da Ciência do Direito Tributário e do Direito Tributário positivo, para então incluímos ou excluirmos de suas fronteiras um rol determinado de prestações cobradas pela União Federal. Trabalhar a dimensão pragmática dos textos normativos, exclusivamente, não se apresenta como suficiente para esse mister, pois tal análise tende a se dispersar na instabilidade dos usos da linguagem.

Sem perdermos de vistas os propósitos jurídicos a que este trabalho propõe-se, determinaremos o que seja uma “definição” e um “conceito”, ou seja, apresentaremos uma definição de “definição” e uma definição de “conceito”, de modo a

especificar as acepções em que utilizaremos esses dois termos na aplicação desse ferramental teórico ao temário que desenvolveremos.

1.1. Definição de “definição” e definição de “conceito”

Consiste a “definição” na explicação analítica do significado de um termo (COPI, 1978, p. 105 e 119), na enunciação verbal do conceito (ALVES, 2003, p. 225). Definir um termo, portanto, é expor o seu significado, enunciar seus elementos essenciais.

No meio científico, em que a linguagem é fundada em racionalidade, premissas e provas demonstráveis, o ato de definir é utilizado como recurso necessário e útil para atribuir precisão ao discurso, capacitando-o a se postar de modo mais coerente e convincente perante uma comunidade na qual a crítica e a refutabilidade é condição de manutenção, reprodução e evolução do processo comunicacional.

As definições podem ser subdivididas em dois grupos: (1) definições denotativas e (2) definições conotativas. Nas (1) definições denotativas, atribuem-se exemplos de objetos ou exemplos de grupos de objetos componentes de uma classe; nas (2) definições conotativas, são considerados os gêneros e as diferenças das propriedades dos termos (COPI, 1978, p. 119-123).

Tem-se, assim, como definição de “definição conotativa” a enunciação do significado de um termo por meio da explicitação daquilo que ele tem de essencial, apresentando os elementos constitutivos de sua natureza, determinando sua pertinência a uma espécie ou gênero, assim como sua distinção em relação a outras espécies ou

gêneros; e como definição de “definição denotativa” a enunciação do significado de um termo mediante a indigitação de um objeto que identifica esse termo (ALVES, 2003, p. 218).

É observável que o método da definição conotativa demanda maior elaboração que o método da definição denotativa por utilizar estruturas mais complexas do raciocínio, pois, naquela definição, os significados são postos de modo analítico, discursivo, dissertativo, sintaticamente organizado, enquanto nesta, os significados são inferidos a partir da mera apresentação dos objetos a que se referem.

Por conta dessa sofisticação, as definições conotativas estão mais expostas a ambigüidades e vaguidades. Para testar a qualidade de seus enunciados, usam-se tradicionalmente cinco regras, a postularem, elas, que as definições conotativas (1) devem indicar os atributos essenciais da espécie; (2) não devem ser circulares; (3) não devem ser excessivamente amplas nem excessivamente estreitas; (4) não devem ser expressas em linguagem ambígua, obscura ou figurada; e (5) não devem ser negativas quando podem ser afirmativas (COPI, 1978, p. 130-134).

Quanto à extensão, as definições que esgotam o objeto classificado ou definido serão, no vocabulário de Copi (1978, p. 124-125), definições denotativas de enumeração completa, de modo que seu uso não deve ir além desse conjunto fechado. E se não houver o exaurimento dos componentes do objeto manipulado, de modo que seu conteúdo assuma caráter exemplificativo, aberto, teremos uma definição denotativa de enumeração incompleta.

Da definição distingue-se o conceito, que é definido conotativamente como a representação mental derivada da contraposição do pensamento a um objeto que

se apresenta com consistência própria, valendo-se da seleção de coisas, fenômenos, propriedades, atributos, relações dentre a multiplicidade de elementos que esse dado da realidade apresenta, sem se buscar reproduzir esse objeto (VILANOVA, 2003, p. 4-19), nem mesmo se assumir necessariamente compromisso com a atribuição de organicidade a todos os elementos selecionados. É o conceito, portanto, simples representação intelectual de um objeto, sem nada, a respeito deste, afirmar ou negar (ALVES, 2003, p. 168).

Sistematizando todas essas idéias, verifica-se uma correlação entre o conceito e a definição conotativa. O conceito apresenta significados de um dado objeto de forma esparsa, sem manifestar propósito voltado a sua sistematização. Dirigindo-se a um conceito, a definição conotativa explícita de forma analítica os objetos que o compõem (ALVES, 2003, p. 168). Portanto, a definição conotativa, traçando limites sobre regiões do conceito de forma a incluir e a excluir objetos que o integram, firma explicitamente critérios de eleição de significados, sistematizando, portanto, o conhecimento produzido, que até então se apresentava esparsamente enunciado.

Essas categorias operam peculiares efeitos no plano jurídico, que são decorrentes da específica função do Direito, como será demonstrado com as definições de conceito fundamental, de norma jurídica e de sistema do direito positivo que adiante serão desenvolvidos. Também produzem efeitos significativos quando trabalhadas pelo legislador, notadamente nas normas constitucionais que outorgam competência legislativa aos entes políticos, por delimitarem o exercício desse poder, o que também será objeto de estudos no capítulo em que trataremos do tema sob a perspectiva da teoria geral do Direito Tributário.

1.2. O conceito fundamental de uma ciência e o conceito fundamental da Ciência do Direito

Nestas primeiras linhas, interessa-nos entender o que dá identidade a uma ciência e como se processa a criação e a reprodução de suas estruturas e de seus elementos integrantes. Oportunamente, aplicaremos à Ciência do Direito, assim como, mais especificamente, à Ciência do Direito Tributário, os fundamentos e as conclusões que adiante serão desenvolvidos.

Lourival Vilanova (2003) sustenta que, sob a perspectiva da lógica, toda e qualquer ciência consiste num conjunto de conceitos idealmente vinculados entre si, conformando um todo logicamente sistematizado e orgânico que somente assumirá identidade se for possível diferenciá-lo dos demais ramos do saber científico, e, a partir disso, isolar seus fatores integrantes de forma autônoma e original. Indica, o autor, que tal caráter sistemático e orgânico de uma ciência é dado pela existência de um conceito fundamental, que é a hipótese-limite em torno da qual gravitam todos os demais conceitos científicos que lhes sejam pertinentes.

Na doutrina de Lourival Vilanova, o conceito fundamental apresenta aquilo que de essencial o objeto a ser analisado detém ou deverá deter, apresentando-se como um “esquema prévio” com o qual a realidade é perscrutada, e sem o qual não seria possível identificar, na complexa trama de fatos que a objetividade apresenta, aquilo que se quer analisar.

Funcionando como ponto de partida das análises científicas, o que com o conceito se tem em vista é aquilo que da realidade cabe nos seus limites, nada impedindo, o que sói acontecer, que, “a posteriori”, conclua-se pela utilidade de se

alterar, mesmo que radicalmente, o conceito, para que a realidade seja cientificamente melhor acessada a partir de então – mas também aí ter-se-á um produto do trato científico, que se terá necessariamente valido do “a priori” do conceito.

No âmbito das cogitações jurídicas, um conceito fundamental, na acepção que adotamos, com apoio na doutrina de Lourival Vilanova, existe somente na dimensão ideal em que a Ciência do Direito se situa, por se tratar de uma estrutura lógica, que, nessa qualidade, como objeto ideal que é, não depende da realidade para existir. O direito positivo, diferentemente, na sua qualidade de objeto cultural, somente existe num dado espaço e num dado tempo, vinculando-se aos valores que o substrato social vem a lhe atribuir.

Portanto, é nos limites da Ciência do Direito, metalinguagem que se debruça com propósitos descritivos sobre sua linguagem-objeto, o direito positivo, que se concebe uma racionalidade do tipo ideal como a que permeia a construção de um conceito fundamental. Isso não quer dizer que o direito positivo não firme definições ou conceitos, pois, como será adiante demonstrado, esse fenômeno dá-se de modo que as normas jurídicas constituídas com esse propósito não infirmem o caráter prescritivo do direito positivo, preservando-se a função social que orienta suas estruturas e elementos integrantes. O que se quer dizer é que o conceito fundamental, nos moldes em que concebemos, situa-se no plano da Ciência do Direito, e não no do direito positivo - e essa distinção será retomada mais adiante, quando se for tratar das conseqüências das definições e dos conceitos postos no direito positivo, que operam efeitos diferentes dos que adquirem consistência na Ciência do Direito.

Expondo de antemão as dificuldades existentes para se definir “Direito”, Lourival Vilanova (2003, p. 1-3) dispõe-se a trabalhar com o conceito fundamental de

Direito, tendo-o como o conjunto de suas características essenciais, dos elementos sem os quais seria incompreensível uma norma ou um sistema jurídico. Em seu entender, o Direito é (1) normatividade; (2) dever-ser; (3) sistema regulador da conduta humana na vida social; e (4) realização de valores.

Partindo da premissa de que não existe ordenamento jurídico composto de uma só norma, por não ser possível abarcar todas as condutas em uma única estrutura normativa, ou mesmo por não ser possível conceber um ordenamento composto por apenas uma norma que ordene ou proíba uma só ação, Norberto Bobbio (1994, p. 22-34) apresenta uma definição de Direito que associa, este, à idéia de ordenamento jurídico, de conjunto de normas.

É de se observar nessas notas que, se entendermos o Direito como um conjunto de normas jurídicas, podemos assumir dois referenciais distintos: o do conjunto (sistema jurídico) ou o das unidades (normas jurídicas) que compõem esse conjunto. Sem aprofundarmos a questão de se tratar o direito positivo de um sistema, de haver, enfim, ordem ou racionalidade ideal no conjunto de normas que o compõe, verificamos que essa perspectiva dual também pode ser transferida para a Ciência do Direito.

Para se estipular qual seja o conceito fundamental da Ciência do Direito não é possível, no entanto, adotar o referencial do conjunto, porque, do contrário, para determiná-lo, ainda haveria a necessidade de se recorrer às unidades que o compõe – recursividade que seria de todo inconveniente, uma vez que a construção ideal do conceito fundamental demanda a edificação de uma hipótese-limite a partir da qual se constrói um sistema. Por esse motivo, sem desprezarmos a necessidade de se apreender o Direito na forma de complexo de normas em que ele se apresenta em regra,

adotaremos o referencial da unidade e assumiremos que o conceito de “norma jurídica” é o conceito fundamental da Ciência do Direito.

E, apenas ressaltando o caráter de sistema atribuível ao Direito, que não é, como justificado, considerado, neste momento, concebemos que os elementos destacados por Lourival Vilanova na edificação do conceito fundamental de Direito são recorríveis ao conceito de norma jurídica, seja porque o dever-ser também é elemento integrante da norma que assume tal natureza, seja porque as aptidões para regular as condutas intersubjetivas e para realizar valores são elementos indicadores da função dessas normas.

Para um observador situado dentro do sistema jurídico, portanto, a norma jurídica, como conceito fundamental do Direito, consiste na significação atribuída a um enunciado (VILANOVA, 1976) deôntico estruturado para desenvolver a função de regular a conduta humana no ambiente social mediante a realização de valores ditados pela Sociedade.

1.3. Natureza das proposições do direito positivo e da Ciência do Direito

No âmbito do discurso do direito positivo e no da Ciência do Direito, a linguagem utilizada assume diferentes funções.

Kelsen (1976, p. 111 et seq.) pontuou essa diversidade observando que as normas jurídicas não conformariam enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento, tal como as proposições construídas no âmbito da Ciência do Direito. As normas jurídicas consistiriam, sim, em mandamentos, comandos, imperativos, assim como

permissões e atribuições de poder ou competência, marcadas que seriam pela presença de um dever-ser em sentido prescritivo voltado para as condutas humanas.

Na mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho (1999a, p. 1-4) indica que o direito positivo é composto por um conjunto de normas jurídicas, que nada mais são que proposições prescritivas de condutas intersubjetivas concebidas a partir de enunciados produzidos por órgãos jurídicos. E que a Ciência do Direito é integrada pelo conjunto de proposições descritivas das proposições prescritivas de conduta extraídas do direito positivo, constituindo-se, assim, na sobrelinguagem que tem por objeto a linguagem do direito positivo, o que significa dizer que, com este, deve, portanto, manter necessária relação de pertinencialidade, testada pela verdade ou falsidade de suas asserções.

Para além da análise de estruturas gramaticais extrai-se do contexto do discurso os propósitos do emissor da mensagem (CARVALHO, 2005, p. 15-16), dando passo ao temário das funções da linguagem. E é justamente pela diversa função lingüística que se determina a diferença entre o direito positivo e a Ciência do Direito: aquele, produz linguagem prescritiva, que se presta “à expedição de ordens, de comandos, de prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas” (CARVALHO, 2005, p. 18); esta, produz linguagem descritiva do direito positivo, consistindo em um “veículo adequado para a transmissão de notícias, tendo por finalidade informar o receptor acerca de situações objetivas ou subjetivas que ocorrem no mundo existencial” (CARVALHO, 2005, p. 17).

Até mesmo no âmbito do direito positivo e no da Ciência do Direito identifica-se mais de uma função atribuída à linguagem utilizada. Nesses casos, a identificação do efeito imediato provocado pelo discurso presta-se como critério de

classificação da função da linguagem, como proposto por Alf Ross (apud CARVALHO, 2005, p. 16-17).

Fenômeno interessante ocorre quando uma descrição é posta numa norma jurídica. Exemplo sempre citado desse fenômeno é o artigo 18, parágrafo 1º, da CF/88, a enunciar que “Brasília é a Capital Federal”. Nesse dispositivo, o verbo “ser” indica um predicativo (Capital Federal) associado a um sujeito (Brasília). Abstraindo-se o enunciado do seu contexto normativo, ter-se-ia que a forma da linguagem utilizada descreveria um fato existente no plano da realidade. Quando posto numa norma jurídica, no entanto, com a prescritividade que lhe é ínsita, tal enunciado, de forma descritiva, assume a função prescritiva, denotando, como efeito imediato, preponderante, um comando normativo cuja inobservância, quando menos, é juridicamente sancionada com a pecha de invalidade.

Quando a CF/88, em seu artigo 5º, “caput”, dispôs que “Todos são iguais perante a lei”, não apresentou uma informação que dissesse respeito a um fato existente na data da edição ou da promulgação do texto constitucional. Apresentou um comando a ser observado pelos cidadãos brasileiros nas múltiplas facetas que a realidade pode assumir, de modo que a inobservância desse direito fundamental haverá de ser tida como um ato ilícito, antijurídico.

A par de declarar em sentido prescritivo, ao legislador é dado elaborar definições no plano do direito positivo, atribuindo a esses enunciados a função prescritiva própria das normas jurídicas. No seu artigo 1º, “caput”, a CF/88 definiu denotativamente a República Federativa do Brasil como a união indissolúvel dos

Estados e Municípios e do Distrito Federal⁴; da mesma forma o fez em seu artigo 2º com a definição dos Poderes da União, ao se referir ao Legislativo, ao Executivo e ao Judiciário. Tem-se, assim, didáticos exemplos de que, no contexto normativo, a função exercida por uma proposição emanada do direito positivo é prescritiva, mesmo que assuma a forma declarativa.

Em estudo que tratou das definições e classificações utilizadas no direito, Eurico Marcos Diniz de Santi (1999, p. 296-301) também aponta que tanto as classificações quanto as definições assumem natureza prescritiva quando postas pelo direito positivo. Uma definição posta numa norma jurídica, portanto, assume a função prescritiva que é própria dos comandos emanados do direito positivo.

Pode, por outro lado, impressionar o argumento de que uma definição contida no direito positivo não teria natureza normativa por não ser possível associar a ela uma sanção. Kelsen traz uma solução para esse problema ao tratar das normas jurídicas não autônomas, ligadas que seriam inexoravelmente a uma outra norma contida no ordenamento jurídico que haveria de prescrever uma sanção. E como normas dessa natureza indica as que conferem competência para produzir normas e as que precisam o sentido de outras normas “definindo porventura um conceito utilizado na formulação de uma outra norma ou interpretando autenticamente uma norma” (KELSEN, 1976, p. 91-92).

E aqui cabe uma distinção entre tipos de normas jurídicas, extraída da obra de Norberto Bobbio (1994, p. 31-34): a que separa as normas que regulam o

⁴ Apesar desse dispositivo constitucional não mencionar expressamente a pessoa política “União”, a aliança indissolúvel dos Estados é, nas Federações, a fonte geradora da União (TEMER, 1994, p. 73).

comportamento das pessoas, que adiante denominaremos “normas de comportamento”⁵, das normas que regulam o processo de produção de outras normas, que adiante denominaremos “normas de estrutura”⁶.

Tal classificação de Bobbio distingue fenômenos normativos cuja diferenciação, para fins analíticos, apresenta-se útil, como demonstraremos adiante. Parte, ela, da subsidiária definição das normas de conduta, porque, se considerarmos que as normas jurídicas regulam comportamentos humanos, concluiremos que todas as normas haverão de ser normas de comportamento - inclusive as normas de estrutura. Daí ser necessário, para usar essa distinção, pressupor um conjunto finito composto por dois subconjuntos: o das normas de comportamento e o das normas de estrutura; e então definir as normas de estrutura de modo que as normas que não couberem neste subconjunto serão, portanto, normas de comportamento.

Outro aspecto importante das normas vinculado à prescritividade do Direito diz respeito à distinção entre normas primárias e normas secundárias. Lourival Vilanova (1977, p. 64-107) sustenta a dualidade estrutural da norma jurídica, que seria composta de uma norma primária e de uma norma secundária. Aquela toma por hipótese situações fáticas ou situações que já estejam juridicamente qualificadas; esta tem por hipótese a não-observância da norma primária, atribuindo uma sanção estatal por conta do inadimplemento.

⁵ Expressão sinônima de “normas de conduta”. A conduta normativamente regulada é tratada didaticamente por Kelsen (1986, p. 120-133) como uma conduta prescrita objeto de uma proibição, de uma imposição, de uma autorização ou de uma permissão.

⁶ Expressão sinônima de “normas de competência”. Em estudo de tomo, Tárek Moysés Moussallem (2000) listou seis significados experimentados pelo termo competência. A acepção que nos interessa presentemente é a que trata do termo no sentido normativo, de norma jurídica que reserva abstratamente a alguém o poder jurídico de criar outras normas jurídicas. De outro modo dizendo, de norma que atribui a qualidade de produzir normas jurídicas a determinados indivíduos, exemplificados por Kelsen (1976, p. 208-223) como os órgãos legislativos, que produzem normas gerais, os órgãos judiciais ou administrativos, que produzem normas individuais mediante a aplicação de normas gerais, e os indivíduos tidos como “pessoas privadas”, que, exercitando sua capacidade negocial e seus direitos subjetivos, também produzem normas jurídicas, gerais ou individuais.

Desdobrando essas idéias, Lourival Vilanova (2000, p. 192-199) observa a possibilidade de haver sanção em normas primárias, como a estipulação de juros em contrato de locação, devidos no caso de inadimplemento da avença: a sanção nessa norma primária seria pré-processual, de modo a se dar no âmbito do direito material. Na norma secundária, tem-se sanção nos domínios de uma relação jurídica de natureza processual, onde o Estado-juiz coloca-se angularmente entre os sujeitos de direito da relação jurídica posta na norma primária: nesse caso, o prejudicado disporá de sanção coercitiva, satisfazendo o inadimplemento mediante a imposição coativa⁷ da conduta primariamente devida ou estatuinto uma conduta substitutiva reparadora.

Retomando o raciocínio acerca das definições normativas, tem-se que estas operam efeitos no âmbito da formação do tipo legal, na delimitação dos elementos materiais, temporais e espaciais que compõem a hipótese de incidência de uma norma jurídica, assim como na especificação dos elementos integrantes da relação jurídica normativamente decorrente da conduta cogitada na hipótese de incidência. Voltam-se, portanto, de modo prospectivo para a subsunção do fato à norma, minudenciando os caracteres que um dado ato, fato ou sujeito de direito devem dispor para se sujeitarem a uma dada norma, num movimento de simultânea inclusão e exclusão.

As definições postas nas normas de comportamento orientam o comportamento intersubjetivo, firmando o modo com que se interpretam e aplicam outras normas. Exemplo desse fenômeno é a definição legal de “vício intrínseco da coisa segurada” contida no artigo 784, parágrafo único, do CC/2002 (Código Civil de 2002), assim tido pelo legislador como “o defeito próprio da coisa, que se não encontra normalmente em outras da mesma espécie”. Para efeito da lei, nada importa que as

⁷ Entenda-se como coação “o poder de efetivar a sanção contida na vontade jurisdicional do Estado” (VILANOVA, 2000, p. 198).

Ciências Atuariais ou a Engenharia entendam o termo de modo diverso: somente se cogitará dos deveres ou direitos subjetivos regulados no Código no caso de se tratar do vício tal como definido em lei.

Quando se introduz uma definição numa norma de estrutura tem-se a estipulação de um limite material ao poder normativo atribuído por um órgão jurídico superior a um órgão jurídico inferior (BOBBIO, 1994, p. 53-58). Neste caso, a definição colabora para restringir, pelo conteúdo, o exercício da competência para edição de outras normas que utilizarão tal norma de estrutura como seu fundamento jurídico de validade. É o que ocorre com a definição de “imperativo de consciência” contida no artigo 143, parágrafo 1º, da CF/88, tida como a circunstância decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política alegável para que alguém possa se eximir de atividades de caráter essencialmente militar. A lei prevista nesse dispositivo deverá observar tal definição ao estipular o modo com que será atribuído, pelas Forças Armadas, o serviço alternativo de que trata a Constituição.

Com esses parâmetros, dispõe-se de elementos suficientes para se construir a concepção de tributo como o conceito fundamental da Ciência do Direito Tributário, para que, então, sejam acessados os conceitos e as definições de tributo que, como dados da realidade social, são veiculados no direito positivo.

2. O CONCEITO FUNDAMENTAL DE TRIBUTO

Geraldo Ataliba (2002, p. 37-38) indica que o conceito jurídico de tributo é o centro da construção sistemática do Direito Tributário. Refere-se, ainda, ao termo tributo como instituto jurídico central, instituto nuclear, conceito básico, conceito primário e conceito fundamental do Direito Tributário. Mas é de se observar que esse autor atenuou a força da expressão “conceito fundamental” utilizada na obra de Lourival Vilanova (2003), que lhe servira de inspiração, ao sustentar que o Direito Tributário seria um sub-ramo do direito administrativo, não dispondo de autonomia científica, mas, sim, didática, apenas.

Preferimos adotar o termo na amplitude terminológica de Lourival Vilanova, concebendo a existência de conceitos fundamentais no âmbito de toda e qualquer ciência jurídica particular. É inegável que todos os sub-ramos da Ciência jurídica remontam ao conceito de Direito, que lhes é comum, e que esses domínios do saber científico interagem na utilização de conceitos comuns dados pela teoria geral do Direito (p. ex., norma jurídica, relação jurídica, sujeitos de direito) ou mesmo por outros sub-ramos do Direito (p. ex., salário, conceito que é dado pelo Direito do Trabalho e que também é utilizado pelo Direito Tributário e pelo Direito Previdenciário). Mas dessas correlações não se infere a inexistência de autonomia científica desses ramos do saber jurídico, pois não é possível, como já sustentado, identificar um determinado ramo da Ciência sem diferenciá-lo, idealmente, dos demais.

A Ciência do Direito Tributário é um subsistema do supersistema da Ciência do Direito. A linguagem-objeto descrita pela Ciência do Direito é composta

pelas normas jurídicas, sendo que, da mesma forma, a Ciência do Direito Tributário descreve normas jurídicas – só que especificamente as de natureza tributária. Mas é ao dispor de um conceito fundamental que a Ciência do Direito Tributário assume identidade, imbuindo-se do autônomo caráter de um sub-ramo da Ciência do Direito.

Tratando-se de tributo como um conceito fundamental, tem-se que esse termo jurídico é o que possui maior nível de abstração para a Ciência do Direito Tributário, por se tratar do ponto de partida de todas as investigações desse específico ramo do conhecimento humano, ao mesmo tempo em que, por também ser o ponto terminal dessas cogitações, deve assumir instrumentalidade tal que possa transitar fluentemente por todos os institutos jurídicos tributários.

A coerência dos estudos na esfera da Ciência do Direito Tributário será assegurada, portanto, quando todos os seus institutos forem construídos a partir do conceito fundamental de tributo. Se esse primeiro trabalho for negligenciado, o produto das investigações empreendidas poderá não se diferenciar de outras ciências próximas, como a do Direito Financeiro e a do Direito Administrativo. Em certas circunstâncias, poderá não se extremar até mesmo da Economia.

De modo a ser possível isolar o conceito fundamental de tributo, dispondo desse dado apriorístico para delimitar o específico objeto com o qual se ocupa a Ciência do Direito Tributário, partiremos de sua função para apresentarmos, mais adiante, o seu significado e sua dimensão sintática.

2.1. Pragmática do conceito fundamental de tributo

Viu-se que a possibilidade de determinação do conceito fundamental de tributo diz respeito à capacidade que o Direito Tributário dispõe de se destacar dos demais ramos do conhecimento científico de forma autônoma. Aqui estamos tratando, portanto, de função exercida pelo conceito fundamental de tributo para o próprio Direito Tributário, versando sobre o elemento utilizado por esse sistema para se diferenciar dos demais.

A questão da autonomia do Direito Tributário positivo vem de longa data. Notória é a polêmica travada entre civilistas e publicistas na França da primeira metade do século XX quanto à autonomia do Direito Fiscal frente ao Direito Privado, e daquele frente a outros sub-ramos do Direito, como o Direito Administrativo e o Direito Constitucional. A verve dos debates travados entre François Geny e Louis Trotabas, que polarizam as discussões, ecoou fortemente no meio jurídico pátrio ao ponto de até mesmo influenciar na produção de nossas leis tributárias. Nos dispositivos constantes dos artigos 109 e 110 do nosso CTN, por exemplo, observa-se, nitidamente, a questão da autonomia do Direito Tributário como pano de fundo.

Geny (1950) refutou a “autonomia do direito fiscal” em prol do por ele sustentado “particularismo do direito fiscal”. A premissa do autor estava apoiada na noção de “justiça fiscal”, própria dos domínios do Direito Natural, atribuível à necessidade do Estado de arrecadar impostos para satisfazer os interesses sociais em conformidade com a capacidade contributiva dos cidadãos. Dessa premissa o autor extrai a conclusão de que, se por um lado há unicidade do Direito, sendo que suas subdivisões assumiriam exclusivo propósito de estudá-lo com ordem e método, por outro lado a interpretação do Direito Fiscal poderia afastar-se das fórmulas do Direito

Privado e do Direito Público quando houvesse lei a permitir tal distinção. Justificando esse pensamento, Geny expõe que essas suas conclusões haviam sido impulsionadas como reação à por ele denominada “teoria da autonomia do direito fiscal”, que, segundo seu relato, cogitava da existência de um poder fiscal criativo atribuído aos juízes à margem da lei, voltado que seria a atender às necessidades especiais da fiscalidade.

Apoiando-se nas lições de Geny, Trotabas (1951) deu, então, por pacificada a questão da possibilidade de haver algum grau de contradição entre os sub-ramos do direito positivo. Mas, divergindo daquele autor, defendeu a possibilidade do juiz criar direito no caso de haver lacunas no Direito Fiscal sem lhe ser necessário valer-se de normas do Direito Civil para suprir esse vazio legislativo, como sustentariam os civilistas. Advogou, ainda, Trotabas (1995), a possibilidade de se utilizar, no Direito francês, da analogia mesmo em matéria tributária, em prol da interpretação idealista das leis, como instrumento de defesa do contribuinte, alegando a necessidade de superação do “princípio da interpretação literal das leis fiscal” em prol do poder criador do juiz fiscal administrativo e judiciário. E, desenvolvendo outros argumentos, que não é o caso de colacionar no presente estudo, chegou a sustentar, ainda, que “a concepção jurídica da lei fiscal tão longe está da concepção civilista que existe, no fundo, uma antinomia, uma independência de algum modo ‘material’ entre as duas categorias de leis” (TROTABAS, 1951, p. 39).

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 59), autor do anteprojeto do nosso CTN, adotou, nesse particular, a posição de Trotabas, concluindo que “*o Direito Tributário é um ramo jurídico autônomo*”. Não deixou de salientar a organicidade do Direito do ponto de vista científico, de modo que a autonomia por ele defendida não implicaria em independência do Direito Tributário com os demais sub-ramos do Direito,

o que o levou a identificar, entre esses pólos, relações, pontos de contato e de entrelaçamento.

Apenas na explicação acerca do modo como o Direito Tributário positivo relaciona-se com os outros domínios do Direito é que a abordagem de Rubens Gomes de Sousa mereceria, em nosso sentir, algum reparo. No entender desse autor, quando o Direito Tributário positivo vale-se, por exemplo, de atos ou fatos regulados pelo direito privado, interpreta os comportamentos humanos pelo seu viés econômico, e não jurídico, pois faz menção apenas aos indícios de riqueza denotativos de capacidade contributiva que serão autorizadores da incidência de tributos (SOUSA, 1975). Com isso, apesar de conceber a autonomia da Ciência do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito, esse autor veio, por outro lado, a admitir a interpenetração dos domínios da Economia no direito positivo.

Os conceitos econômicos podem vir a ingressar no âmbito jurídico - só não o fazem em sua pureza nativa, em função de terem de passar pelos filtros firmados pela linguagem propriamente jurídica. Como lecionado por Lourival Vilanova (1977, p. 46), o fato se faz jurídico por ingressar no Direito “através da porta aberta que é a hipótese”. É na hipótese que se selecionam propriedades do ato e do fato que serão pertinentes à norma, e que serão imputados às conseqüências normativamente estatuídas. Também no conseqüente propriedades são selecionadas, para se determinar o quê dos sujeitos de direito deva ingressar na norma para constituir a relação jurídica e seu objeto.

As notas conceituais de um fato social, de um fato econômico ou de um ato jurídico ingressam numa norma jurídica tributária na justa medida ditada pela hipótese tributária; nada impede, por esse motivo, que, na hipótese tributária,

propriedades de atos e de fatos de quaisquer naturezas, mesmo que econômica, sejam selecionadas para compor uma norma jurídica. Porém, esse objeto juridicamente descrito não será jamais idêntico a seu equivalente conceito dado pelos outros domínios da realidade social, por ausência dos elementos essenciais ditados pela específica racionalidade destes.

Há de ser encontrada no próprio direito positivo a forma com que os fatos e atos ingressarão na norma jurídica tributária: com suas notas determinadas por outros ramos do Direito ou mesmo da Economia, da Sociologia, da Política, etc., lidas, porém, por meio da linguagem propriamente jurídica, ou com as notas diferenciais a eles atribuídas pelo próprio Direito Tributário positivo, que, em certas circunstâncias, pode vir até mesmo a definir um conceito oriundo da Economia valendo-se de elementos que a ela sejam estranhos.

Com base nessas razões, optamos por uma assertiva forte na linha de Trotabas: a Ciência do Direito Tributário é autônoma em relação aos demais ramos da Ciência do Direito. E essa autonomia é científica, e não meramente didática, vindo a ser determinada pelo fato da Ciência do Direito Tributário dispor de um conceito fundamental próprio, individual, qual seja, o de tributo, em torno do qual, para utilizarmos a expressão de Lourival Vilanova, gravitam todos os demais conceitos desse ramo particular da Ciência.

Observa-se que a autonomia de um sistema ou de um subsistema é necessidade ditada pelo seu ambiente, na busca de respostas mais consistentes e eficientes a demandas mais complexas que não sejam atendidas pelas demais estruturas sociais existentes. Quando essas demandas vêm a ser supridas por um determinado ramo da realidade social, produzem-se e reproduzem-se estruturas mais sofisticadas e

especializadas que, quando desenvolvem uma específica racionalidade, estabilizam-se assumindo a identidade própria de um sistema ou subsistema, capaz de ser teorizado individualmente e de apresentar um conceito fundamental que lhe seja próprio. Esse fenômeno foi observado quando as normas jurídicas que regulavam os ingressos públicos originados da atividade financeira do Estado brasileiro, como decorrência da crescente demanda por serviços e financiamentos públicos, assumiram complexidade tal que, em meados do século XX, postularam o desenvolvimento do Direito Tributário como ciência autônoma.

A Ciência do Direito Tributário há de ser estudada, portanto, partindo do termo tributo como um “prius” lógico. O labor do cientista poderá ser facilitado quando esse conceito fundamental puder ser derivado do direito positivo de forma inequívoca e consistente, observando-se normas jurídicas enunciativas de categorias próximas ou que evidenciem diferenças específicas dessa categoria jurídica. E será mais simples ainda se o legislador vier a adotar uma definição de tributo logo no plano das normas de estrutura, porque, assim, bastará ao jurista descrever o termo veiculado no direito positivo, não lhe sendo necessário remontar o conceito a partir de termos próximos e remotos enunciados pelo legislador esparsamente.

Até agora, expusemos a função exercida pelo conceito fundamental de tributo para o próprio sistema da Ciência do Direito Tributário. Mas tem, o tributo, outra dimensão pragmática que se projeta para fora dos limites da Ciência do Direito Tributário. Diz respeito às prestações que os demais sistemas sociais demandam do Direito Tributário, e que, portanto, ele deve vir a satisfazer por meio do tributo. Em outras palavras, refere-se ao “porquê” o tributo é cobrado e ao “para quê” ele serve.

Tomando a idéia de que a causa é “condição dinâmica” da existência do efeito (CANTO, [1947?], p. 2), dizemos, ao tratar de causa do tributo, acerca do “porquê” ele é cobrado. A instituição do tributo instituído em conformidade com as suas causas determinantes cria condições para que o Direito Tributário satisfaça as demandas sociais que tiram suas origens daquelas causas – neste tema, investiga-se o “para quê” o tributo serve.

Com a causa, tem-se uma demanda apresentada por um sistema social a outro – a ênfase é no “tomador” e na demanda que ele apresenta; com a função, o que se tem em vista é o “prestador” e a utilidade ou prestação que está a cargo dele. Transpondo essa idéia para na acepção que nos interessa, teremos como tomador a Sociedade e como prestador o Direito Tributário. Dessa relação entre sistemas sociais extrai-se que tributos sem causa ou sem função são tributos arbitrários, abusivos, que questionam e frustram a concepção de Estado Democrático de Direito.

Ambas, causa e função, dizem respeito ao mesmo fenômeno visto sob perspectiva diversa, como as duas faces de uma única moeda. Têm em vista a mesma relação entre sistemas sociais, sendo que a causa mira o tomador e a demanda, enquanto que a função considera o prestador e a utilidade. A conexão da causa com a função, portanto, tira a prova da legitimidade do objeto analisado visto sob sua perspectiva pragmática. No tema das normas jurídicas, diz respeito à existência de consentimento fundando no poder emanado do povo, que, numa democracia representativa como a nossa, dá origem ao poder constituinte originário. Em matéria tributária, do mesmo modo, diz respeito à legitimidade do tributo, ao mínimo de consentimento necessário para sua instituição e cobrança.

Mas tanto a causa quanto a função externa do tributo não são inteligíveis apenas por meio de normas jurídicas tributárias: consistem, a causa e a função, respectivamente, num “prius” e num “posterius” do tributo, num “aquém” e num “além” do trato normativo consubstanciado nesse instituto. Para utilizar o vocabulário luhmanniano, o Direito Tributário, por meio das normas jurídicas tributárias, produz e reproduz suas estruturas utilizando-se como código o binômio “lícito/ilícito”, de modo a não lhe ser possível processar informações que não assumem consistência normativa tributária. Mas o intérprete e o aplicador do Direito Tributário devem se sensibilizar pelos estímulos (ou irritações, como também diria Luhmann) provindos das demandas apresentadas pelos demais sistemas sociais e jurídicos, sob pena das normas jurídicas tributárias constituírem-se em proposições “autistas”, que, por não atenderem a qualquer causa ou função, não se justificam e também para nada servem.

É nesse contexto que se entende o artigo 4º, inciso II, do CTN. A estrutura normativa do tributo não é afetada pela destinação, pela sua causa e pela sua função. Mas a validade o é, de modo que tratar de causa e função externa da definição de tributo é uma necessidade científica, além de ser recomendável que dela se trate no próprio direito positivo, como sugerido por Rubens Gomes de Sousa no seu Anteprojeto do CTN⁸, para que o legislador, o intérprete e o aplicador do Direito tenham sempre presente a advertência de que inobservar esses parâmetros dá margem à invalidação do

⁸ Anteprojeto do CTN: Art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas a que se refere o art. 139, destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno.

tributo pela frustração da causa, pelo desvio de finalidade, pelo abuso do poder de legislar⁹.

A pertinência da análise dessa dualidade causa/função, portanto, é dada pelas circunstâncias de que ela condiciona o ato de conhecer o Direito Tributário cientificamente¹⁰. Também dá margem ao controle administrativo e jurisdicional da validade das normas tributárias e do ato de aplicação do Direito tributário, o que se faz mediante a análise do seu fundamento, a ser investigado por meio da observação de

⁹ O temário do abuso do poder de legislar foi debatido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI/MC nº 162-1/DF (STF-Plenário, Min. Moreira Alves, j. 14/12/1989, indeferiram a medida cautelar, por maioria, DJ 19/09/1997), em que se tratou do caráter político da determinação, pelo Presidente da República, da relevância e da urgência necessárias para a edição de medidas provisórias. Nesse julgado, consignou-se que esses conceitos de que trata o artigo 62 da CF/88 “decorrem, em princípio, do Juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário [quanto] ao excesso do poder de legislar” (ementa). A faculdade do exercício de uma competência legislativa encontra, como sói acontecer na outorga de qualquer poder normativo, limites relativos ao conteúdo e à forma (BOBBIO, 1994, p. 54), aos quais, ainda, deve-se acrescer os limites relativos à causa e à função. É nessa dimensão causalista e funcional que se rejeita a concepção de que o Estado pode arrogar-se poder ilimitado sob o manto da discricionariedade da análise política ou da facultatividade do exercício de uma competência legislativa qualquer. A esses abusos não se presta a Constituição de um Estado de Direito.

¹⁰ No Brasil, o temário da causa e da função do tributo não logrou desenvolvimento doutrinário por largo tempo. Desde Gilberto de Ulhôa Canto (CANTO, [1947?]), Aliomar Baleeiro (1951), Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, 1975) e dos trabalhos da Comissão Especial do CTN (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954) não se tangencia essas questões. Muito pouco se dizia quanto à função antes da CF/88, mas o tema indiretamente era tratado pela perspectiva da causa e quando se dizia a respeito da destinação do produto da arrecadação dos tributos. A explicação para o abandono desses estudos funda-se provavelmente, como adverte Marco Aurélio Greco (2005, p. 178-179), na derrogação, operada pela EC 18/65, do artigo 202 da CF/46, que tratava da pessoalidade dos tributos e da capacidade econômica dos contribuintes. Mais um fato soma-se a esse: No julgamento do RE 86.595/BA (rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 17/05/1978, recurso não conhecido, v.u., DJ 30/06/1978, p. 04849) e do RE 100.790/SP (rel. Min. Francisco Rezek, j. 15/08/1984, não conheceram do recurso, v.u., DJ 13/03/1987, p. 03882), o Plenário do Supremo Tribunal Federal manifestou o entendimento de que a natureza tributária das contribuições sociais fôra suprimida com a edição da EC 8/77, que alterou a EC nº 1/69 no seu artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, e no artigo 43. As contribuições, por terem causa e função específicas, favorecem o debate acerca desses fenômenos, de modo que esses julgados do Supremo Tribunal Federal colaboraram para suprimir tais discussões no domínio do Direito Tributário. Com a CF/88, o debate da causa e da função foi retomado, pois a Constituição vigente promoveu a reinserção do princípio da capacidade contributiva no plano das normas constitucionais, assim como tratou das contribuições no artigo 149 da CF/88 dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional, de modo que levou a doutrina e a jurisprudência predominantemente a reatribuir a natureza tributária a tais exações, trazendo novamente para a seara do Direito Tributário as cogitações acerca da destinação e da finalidade constitucionalmente afirmada nessas exações. Até então, na vigência da EC 18/65, da CF/67 e da EC 1/69, a produção científica brasileira do Direito Tributário concentrou seus pressupostos na obra de Hans Kelsen, que privilegia a análise estrutural das normas jurídicas e do sistema jurídico em detrimento da função (BOBBIO, 2007, p. 204-210).

regras e princípios necessariamente não-tributários¹¹. Não se controla causa e função externa somente com estruturas próprias do sistema de referência a que elas se referem; de modo mais claro, afirmamos que somente com normas jurídicas tributárias não se controla causa e função externa de normas jurídicas tributárias. É necessário, para tanto, observar o ambiente do Direito Tributário, a Sociedade e outros subsistemas jurídicos, de modo que a interpretação e a aplicação das normas jurídicas sejam sensibilizadas com esse aprendizado.

A causa e a função do tributo serão ditadas segundo a racionalidade determinada pelo sistema a que pertencer cada “tomador” dessas prestações, o que colabora para explicar o fato de não haver uma única causa e uma única função de tributo. Veja-se que, para o Estado-Administração, o tributo tem como causa a necessidade de se captar recursos para financiar suas atividades; para a Economia, a causa é ditada pela necessidade de se transferir de riquezas do particular para o Estado; para a Política, a causa é a necessidade de se viabilizar a administração do bem público. Para o Direito Financeiro, a causa é a de funcionar como um “prius” das normas que disciplinam os ingressos públicos. Têm-se diversas causas e funções para o mesmo instituto. Para todas essas causas, o tributo, como norma jurídica, tem por função

¹¹ A capacidade contributiva e o princípio do não-confisco, apesar de veiculados por meio de normas jurídicas (constitucionais), têm conteúdo essencialmente econômico vinculado à causa e à função do tributo. Consistem em estruturas que, apesar de jurisdicizadas, são ditadas pela Economia, trazidas que foram para o Direito com as notas diferenciais que lhes foram atribuídas pelas normas constitucionais, tendo, porém, no mínimo, sido mantida sua essência originariamente econômica. É por isso que Aliomar Baleeiro (1951, p. 257), em vista do artigo 202 da CF/46, que versava sobre o caráter pessoal dos tributos e da sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, lecionou que “A possibilidade de imprimir-se caráter pessoal a determinado tributo é problema técnico-financeiro, do mesmo modo que a graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Em última instância, a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco nem precisariam constar de normas jurídicas para condicionar a instituição e a cobrança de tributos. A causa e a função não são totalmente controláveis por autoridades jurídicas, pois dizer “quid iuris” passa pela verificação do desvio de finalidade e da inutilidade ou ineficácia das normas jurídicas, vícios que até mesmo podem ser provocados por tais autoridades. Do contrário, assistiríamos à supressão da prescritividade das proposições emanadas pelo Direito em situações de abuso sem se dispor de qualquer via que desse vazão ao controle desses atos do Estado, o que não é admissível.

primordial a de manter no tempo a expectativa do Estado de perceber dos contribuintes as prestações de natureza tributária, criando condições jurídicas para condicionar o adimplemento dessas prestações.

Não iremos nos propor a arrolar todas as causas e funções do tributo, o que demandaria um específico estudo de tomo. Iremos nos ater à causa e à correspondente função que são tidas como as principais do tributo, ditadas que são pelos mais diversos sistemas sociais (Economia, Política, Sociedade) e entramados normativos (Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro, Direito da Concorrência) que atribuem relevância ao fenômeno tributário: como causa, a necessidade do Estado de arrecadar de pecúnia dos particulares para o Estado, e como função, a de garantir a expectativa normativa do Estado de perceber esses recursos. Genericamente, apenas para atribuir maior fluência ao discurso, trataremos de causa e função arrecadatória de tributo quando não for necessário sofisticar o tema com os desdobramentos que trouxemos.

Geraldo Ataliba (2002, p. 29), em capítulo intitulado “O tributo como instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos” no seu “Hipótese de Incidência Tributária”, dizia acerca desse fenômeno como a “finalidade última” da lei tributária. Celso Ribeiro Bastos (1992, p. 98) o tinha como “finalidade primacial”. Sintoma dessa relevância atribuída à arrecadação é que a CF/88, dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional, assim como CTN, ao longo de todo o seu texto, remetem-se a essa característica em diversas passagens ao tratar de exigir, cobrar, arrecadar tributos.

Gilberto de Ulhôa Canto ([1947?], p. 2) dissertou sobre o tema da perspectiva da causa do tributo. Preferindo tratar de “fundamento do direito do Estado

aos tributos”¹², acolheu, esse jurista, as lições de Vanoni e definiu tal expressão como a “necessidade do poder público contar com meios econômicos com que preencher seus fins coletivos” (CANTO, [1947?], p. 23).

Da perspectiva externa do Direito, tem-se como mais importante causa (ou fundamento) do tributo a necessidade arrecadatória do Estado¹³. Essa causa está fundada em outras causas ditadas pelas Sociedade por conta das demandas suas que devem ser satisfeitas primordialmente com a captação de recursos viabilizada pelas normas tributárias. Não é necessário ir tão longe, neste trabalho, investigando-se as causas das causas. É suficiente, assim, trabalharmos apenas com a necessidade arrecadatória do Estado.

Diremos, então, da arrecadação como viés principal da causa e da função do tributo, que pressupõe a capacidade econômica dos contribuintes, a cláusula de isonomia na repartição do ônus de financiar os cofres públicos e a sujeição de toda a atividade arrecadatória aos princípios e regras tributários. Explícita ou implicitamente contida em toda e qualquer causa ou função atribuída ao instituto, infere-se que a necessidade arrecadatória do Estado determina a específica causa e a específica função

¹² Ao invés do termo “causa”, o autor sustenta que é preferível tratar de “fundamento” da obrigação tributária sempre que “não seja lícito ao contribuinte criar por ato seu a incidência ou a isenção”, tendo em vista que, quando isso ocorre, “faltará o elemento causal como entendido nas obrigações oriundas da vontade, face à impossibilidade de um juízo de valoração, único que permite atingir o conceito de interesse”. Cf. Canto ([1947?], p. 23).

¹³ Gian Antonio Micheli (1978, p. 59-60) disserta a respeito da “potestade tributária”, que define como um aspecto da função legislativa, e que, assim sendo, é “intimamente ligada à soberania do Estado [...], já que a atividade financeira e, em particular, aquela tributária, constitui o meio essencial para assegurar a própria sobrevivência do Estado e dos outros entes públicos institucionais, aos quais a lei estabelece finalidades a perseguir e disciplina as atividades a cumprir.” Aproveitamos essas lições do autor para o estudo das causas do tributo, apesar dele afirmar o “pouco resultado no plano jurídico positivo” da doutrina “causal”. Em nosso entender o conceito da potestade tributária por ele firmado diz respeito à investigação das causas do tributo, pois seja o poder (ou potestade) ou mesmo a soberania, assim como o caráter contraprestacional de certos tributos e mesmo a capacidade contributiva são institutos situados fora do Direito Tributário, dizendo respeito ao pressuposto da produção e da aplicação das normas jurídicas afetadas a esse especial campo da normatividade (MICHELI, 1978, p. 90-91).

que o Direito Tributário assume perante todos os sistemas sociais e jurídicos que dele se valem.

Com essas palavras, cobrimos a dimensão pragmática do tributo, tanto relacionada a um observador situado dentro do sistema da Ciência do Direito Tributário, e daí dizermos da função científica do conceito fundamental de tributo, quanto para um observador situado fora desse sistema – e, então, diremos da causa e da função arrecadatória do tributo.

2.2. Dimensão semântica do conceito fundamental de tributo

Toda ciência que tem por tema um objeto cultural deve deitar suas análises no plano da realidade, onde adquirem consistência os atos e fatos que lhe interessa. Porém, como anotou Lourival Vilanova (2003, p. 4-18), não é possível ao cientista perscrutar a realidade sem a definição dos marcos que orientarão seu trabalho, o que é necessário fazer para que, diante do infinito universo de sensações que o real provoca, seja possível selecionar aquilo que importa, que cabe no estudo a que se dá curso.

Por se tratar o presente estudo de um trabalho que postula propósitos científicos, portanto, será arbitrado aprioristicamente, com o conceito fundamental de tributo (objeto que adquire consistência no âmbito da Ciência do Direito Tributário), aquilo que da realidade nos interessa. Assim, se por um lado a Ciência do Direito Tributário descreve normas jurídicas, antes de indicar quais delas iremos analisar iremos firmar o critério de eleição de normas que norteará nossas análises, para que o Direito Tributário positivo seja acessado de modo científico.

Em lição clássica, Paulo Barros Carvalho (1999b, p. 76-79) arrolou sete significações do termo tributo utilizadas no direito positivo, na doutrina e na jurisprudência, a saber: (1) quantia em dinheiro; (2) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (3) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (4) sinônimo de relação jurídica tributária; (5) norma jurídica tributária; (6) norma, fato e relação jurídica; e, como último significado, extraído das lições de José Souto Maior Borges, tratou do (7) “procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante” (CARVALHO, 1999b, p. 77-78).

A Ciência do Direito Tributário constitui-se num subsistema da Ciência do Direito, do que se infere experimentar a mesma composição estrutural desta. Desse modo, se o direito positivo é tido como um conjunto de normas jurídicas, o Direito Tributário positivo nada mais é que um conjunto de normas jurídicas tributárias, sendo que a Ciência do Direito Tributário nada mais faz que descrever essas particulares normas jurídicas.

O tributo, como conceito fundamental da Ciência do Direito Tributário, portanto, só pode ser estudado na acepção de (5) norma jurídica tributária, em torno da qual gravitam e se remetem todas as normas jurídicas afetadas a esse especial ramo do conhecimento científico. Mas não será qualquer norma jurídica tributária que poderá ser alçada à mencionada condição de conceito fundamental.

Todas as normas jurídicas, quando classificadas segundo sua estrutura lógica, enquadram-se em uma de quatro espécies: (1) gerais e abstratas; (2) gerais e concretas; (3) individuais e abstratas; e (4) individuais e concretas. O caráter geral ou individual das normas diz respeito à abrangência dos destinatários mencionados nas

prescrições jurídicas – se se referem a uma classe de pessoas, dizem-se gerais; se a um indivíduo singular, dizem-se individuais; já o caráter abstrato ou concreto das normas está vinculado à amplitude das ações, dos comportamentos referidos nas prescrições jurídicas – se tratam, as normas, de classes de ações, dizem-se abstratas; se tratam, diferentemente, de uma ação singular, diz-se concretas (BOBBIO, 2003, p. 180-183).

O Direito, como sistema cuja unidade indecomponível é a norma jurídica, é composto por normas que se enquadram, individualmente, em uma dessas quatro espécies; da mesma forma, o Direito Tributário tem por objeto de análise normas jurídicas que, versando sobre matéria tributária, assumam uma dessas espécies em questão.

Considerando-se que o conceito fundamental de uma ciência, como demonstrado, trata-se de um esquema abstrato formado por linhas ideais e em torno do qual se reúne uma classe de conceitos a ele subordinados, desprezando, desse modo apriorístico, as variantes da realidade, o isolamento do conceito fundamental do Direito Tributário somente se pode dar no plano das leis tributárias em sentido amplo, onde se situam as normas gerais e abstratas relacionadas à temática tributária, que abstraem os sujeitos de direito singularmente considerados e seus comportamentos em concreto.

Na sua acepção normativa, o tributo, pertencendo ao domínio do Direito Tributário material, é norma jurídica primária. Porém, na definição de tributo não basta o acento na primariedade: para que se o distinga como um todo original frente às demais prestações pecuniárias devidas ao Estado, é necessário subtrair do conjunto de relações que lhe dão causa as sanções por ato ilícito, como muito bem o fez o artigo 3º do CTN. O que implica em se dizer que o tributo é norma jurídica do tipo primária não-sancionadora.

Semanticamente, portanto, o conceito fundamental de Direito Tributário é dado por uma norma jurídica tributária primária, não-sancionadora, geral e abstrata, que institui o dever jurídico atribuído ao contribuinte de dar ao Estado uma prestação pecuniária.

É necessário refinar ainda mais o conceito fundamental de tributo; mas, antes, devemos abordar a dimensão sintática do termo.

2.3. Estrutura lógica do conceito fundamental de tributo

O Direito, como todo e qualquer objeto cultural, não pode ser reduzido à análise semântica, nem mesmo à análise sintática das normas jurídicas. O contexto social em que as normas jurídicas estão inseridas influem decisivamente na sua aplicação e na sua interpretação, pois é nele que o Direito capta os valores firmados pela Sociedade, de modo que a investigação dos significados e das estruturas das normas jurídicas deve ser também associada à sua análise pragmática.

É por esse motivo que o trabalho enciclopédico do cultor da Ciência do Direito de nada serve sem que seu conhecimento observe o ambiente social. Também por esse motivo é que, por mais convincentes que sejam os instrumentos de análise dados pela lógica jurídica, por meio dela não se apreende a dimensão social e os valores que preenchem as estruturas sintáticas das normas jurídicas (VILANOVA, 1977, p. 251-252). A integral compreensão do fenômeno jurídico passa pelas análises semânticas, sintática e pragmática da norma jurídica.

Ao se propor a definir o conceito fundamental de tributo, o presente trabalho esboçou sua análise pragmática, tratando de sua causa e função no âmbito da Ciência do Direito, além de já ter empreendido uma análise semântica do termo, o que se fez isolando um de seus significados, qual seja, o de norma jurídica tributária.

Para além dessas análises pragmáticas e semânticas, é de se verificar que as normas jurídicas, dentre elas, as tributárias, constituem-se, individualmente, cada uma delas, em uma estrutura atomicamente formada por uma hipótese associada a uma conseqüência. As investigações acerca desse fenômeno, portanto, colocam acento na análise sintática das normas jurídicas, demandando a utilização do ferramental disponibilizado pela lógica jurídica.

A minuciosa elaboração da estrutura lógica da norma jurídica tributária voltada para as condutas intersubjetivas é trabalho de destaque na obra de Paulo de Barros Carvalho (1999b, p. 79-81), que a ela se refere como “norma tributária em sentido estrito”, que “assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, isto é, a ‘norma-padrão’ ou ‘regra-matriz de incidência’”. Reportando-nos às lições desse autor (CARVALHO, 1999a, 1999b, 2002) para tratamos do tema da construção doutrinária da regra-matriz de incidência tributária, limitamo-nos, no presente estudo, a colacionar apenas breves considerações a respeito, na medida em que sejam adequadas ao nosso limitado propósito.

Sintaticamente, toda norma jurídica é composta por uma hipótese associada a uma conseqüência. Na hipótese, descrevem-se abstratamente as propriedades de um ato ou de um fato observados no mundo fenomênico, consubstanciados em comportamentos humanos que, situados no tempo e no espaço, expressam uma ação, um estado ou uma qualidade. A esses comportamentos são

imputadas as conseqüências normativamente previstas, onde teremos uma relação jurídica composta por sujeito ativo, sujeito passivo e objeto jurídico.

A regra-matriz de incidência, situada na seara do Direito Tributário, apresenta essa estrutura comum a todas as normas jurídicas, com a particularidade de ter em vista, por conta de seu objeto, uma relação jurídica de natureza patrimonial - pecuniária mais especificamente falando. Por esse motivo, a hipótese, imbricada à conseqüência, há de ser composta por um comportamento do contribuinte que denota alguma expressão econômica, de modo a permitir que desta seja retirada uma parcela de riqueza a ser entregue ao Estado. Referida expressão econômica do comportamento do contribuinte é denominada base de cálculo, sendo que sua associação a uma alíquota resultará na prestação pecuniária de que trata o artigo 3º do CTN.

Para isolamento desses elementos integrantes da regra-matriz de incidência, Paulo de Barros Carvalho (1999a) arrola “critérios de identificação” das propriedades de cada um deles definidas pelo legislador, tratando, assim, de (1) critério material, que descreve o comportamento das pessoas - a esse critério denominaremos, no curso do presente trabalho, por materialidade; de (2) critério espacial e de (3) critério temporal, que aludem, respectivamente, ao local e ao tempo em que mencionado comportamento se dá; de (4) critério pessoal, que faz menção aos sujeitos de direito envolvidos na relação jurídica tributária, quais sejam, o Estado e o contribuinte; e de (5) critério quantitativo, que dá as notas da expressão patrimonial que o contribuinte deverá entregar ao Estado por conta de sua atividade arrecadatória.

De antemão verifica-se que a destinação do produto da arrecadação do tributo não cabe na estrutura normativa ditada pela regra-matriz de incidência. Nesse modelo teórico, que adotamos, a destinação é objeto de outra norma jurídica, de Direito

Financeiro, na qual o arrecadador da citada quantia em dinheiro será visto como sujeito passivo, sendo que o sujeito ativo será o titular de um fundo legal ou constitucionalmente instituído para abrigar os recursos financeiros arrecadados. Voltaremos mais adiante a esse tema, ao tratarmos da pertinencialidade da finalidade e da destinação do produto da arrecadação de tributos ao tema da definição e do conceito de tributo.

No que tange, portanto, ao seu aspecto estrutural, o conceito fundamental de tributo reporta-se a uma norma jurídica composta por uma hipótese de incidência que descreve uma conduta denotadora de riqueza, associada a uma consequência de natureza patrimonial com a qual o Estado tem o direito subjetivo de exigir que a ele seja dada, pelo contribuinte, pecúnia.

2.4. Enunciado do conceito fundamental de tributo

A Ciência do Direito, assim como o direito positivo, tratando-se de estruturas de linguagem que trafegam no processo comunicacional, comportam estudos no plano da Semiótica¹⁴, sujeitando-se, portanto, a análises semânticas, sintáticas e pragmáticas.

De igual modo, a norma jurídica e o conceito fundamental de tributo dispõem de consistência suficiente para se submeterem a essa análise tridimensional. O acento na pragmática ignora o dado objetivo provindo dos enunciados prescritivos do Direito; a ênfase na sintaxe e nas estruturas normativas leva ao vazio do logicismo; e o

¹⁴ Para uma introdução ao tema da Semiótica, Cf. GUIBOURG *et al.* (2004); para acessar a matéria sob a ótica especificamente jurídica, Cf. ARAUJO (2005).

apoio exclusivo na semântica descamba para a perplexidade causada pelo assistemático e descontextualizado conhecimento que venha a ser produzido. É com esse nível de sofisticação fundada na Semiótica que trataremos do tema, portanto, analisando o tributo segundo a tríplice dimensão lingüística que lhe pode ser imputada.

Partindo das notas preliminarmente firmadas, e tendo em mente essa tridimensionalidade do termo tributo, passaremos em revista os conceitos e definições de tributo apresentados pela doutrina com vistas a enunciar, ao final, o conceito fundamental do tributo que será utilizado no presente estudo.

Há quem sustente, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2000, p. 330-331), que a definição de tributo constante no artigo 3º do CTN basta para tratar do tema no plano científico. Esse autor, de fato, satisfaz-se de tal modo com os preceitos do Código que declara não haver qualquer utilidade na investigação dos conceitos elaborados pelos juristas e financistas a respeito.

Em nosso entender, a definição modular de tributo firmada no CTN desenvolve bem o seu papel de regra de estrutura, mas não dá conta de todas as nuances científicas que o termo pode acarretar - para citar apenas as mais óbvias, tal definição não versou sobre a causa e a função do tributo. Daí a necessidade da doutrina, assim como da jurisprudência, de integrar essas lacunas, de modo a se apreender mais profundamente o fenômeno jurídico-tributário.

Na esteira da definição do CTN, significativa parcela dos doutrinadores de escol define tributo tomando o termo por prestação devida pelo sujeito passivo ou então por relação jurídica, e não como norma jurídica, a exemplo do que nos propomos fazer. Mas ainda assim é possível utilizarmos como ponto de partida de nossas análises

as diversas definições doutrinárias disponíveis para, oportunamente, fazermos os ajustes necessários para tratarmos do termo tributo na acepção de norma jurídica que estamos utilizando.

Definindo tributo como obrigação, e atribuindo a esse termo o sinônimo de relação jurídica tributária, Geraldo Ataliba (2002, p. 34) enuncia que, juridicamente, tributo é “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”. Sacha Calmon Navarro Coêlho (1982, 2004), definindo tributo como prestação do sujeito passivo, acolhe as lições de Geraldo Ataliba.

Márcio Severo Marques (2003, p. 88) parte da definição de tributo enunciada por Geraldo Ataliba para elaborar a sua própria, atribuindo-lhe o sentido de norma jurídica. É assim que trata de tributo como “norma jurídica de tributação ou simplesmente norma tributária, por meio da qual imputa-se ao sujeito passivo o dever de recolher ao erário determinada soma em dinheiro, em razão de ter-se realizado, no plano existencial (mundo fenomênico), o fato descrito pelo antecedente normativo (hipótese ou apódose da endonorma tributária), tal como expressamente previsto em lei”.

No sentido de relação jurídica, Roque Antonio Carrazza (2001, p. 337) define tributo como “*a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer*”. Em acepção mais estrita, de dever do sujeito passivo, Luciano Amaro (2005, p. 25) sustenta que “*Tributo é a prestação pecuniária*

não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Trilhando outro caminho, que se revelará útil para os nossos propósitos, Valdir de Oliveira Rocha (1992, p. 89) agrega à definição de tributo do CTN, de natureza conotativa, a definição denotativa do termo constante na cabeça do artigo 145 da CF/88, sustentando que *“tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria, estabelecidos em lei como prestações pecuniárias, que não constituam sanção de ato ilícito e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.*

Os autores até aqui citados estruturaram suas definições partindo da estrutura da norma jurídica tributária e de seus elementos integrantes. Consistem em definições com acento na sintaxe do tributo, no seu aspecto formal, que, diga-se, são ecos da definição de tributo adotada pelo CTN.

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 39), de outra forma, definia tributo sob a perspectiva do Direito Financeiro, atribuindo ao termo o significado de *“receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias”.* Argüia esse autor que o tributo, como espécie de receita, constituir-se-ia num instituto próprio do Direito Financeiro - que, por sua vez, teria como seu sub-ramo o Direito Tributário¹⁵.

¹⁵ O autor do Anteprojeto do CTN, partindo dessa perspectiva, sujeitou-se a críticas por definir o objeto do Direito Tributário como sendo as *“receitas que correspondam ao conceito de tributos”* (SOUSA, 1975, p. 40). Apreciando as lições de Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes (1973, p. 12-14) alegava que *“A palavra definida não deve fazer parte da definição, sob pena de tornar esta incompreensível”.* Em última análise, a aflição desse último autor deita origens na sua expectativa de definir o Direito Tributário previamente à elaboração do conceito de tributo, o que é de todo impossível, em termos científicos, pois, como já demonstrado, o conceito fundamental é apriorístico em relação à Ciência que nele se constrói, de modo que a crítica não procede, portanto.

É proveitosa a visualização do Direito Tributário como uma “subespécie do Direito Financeiro” (BORGES, 1998, p. 118). Não implica na infirmação da autonomia do Direito Tributário, ao passo que afirma a preeminência da sua função arrecadatória em relação às demais funções externas deste sistema.

Mas o tributo assume mais uma função que não a arrecadatória. Como já demonstramos, presta, ele, como conceito fundamental da Ciência Direito Tributário, uma função interna para esse sistema científico: a de se constituir no “prius” lógico desse trato científico, de modo que todos os elementos do Direito Tributário deitam origem no tributo, e nele se ajustam “a posteriori”.

Diferentemente do que representa para o Direito Tributário, o tributo é apenas mais um dos muitos conceitos que gravitam em torno do conceito fundamental do Direito Financeiro¹⁶, que é a “atividade financeira do Estado”, assim entendida como “o conjunto das atividades do Estado e dos entes por ele criados para a obtenção de receitas e realização de despesas, no cumprimento de suas atividades essenciais” (OLIVEIRA, 2006, p. 88).

No Direito Tributário, o tributo é, na sua acepção de conceito fundamental, tido como norma jurídica que tem o Estado e o contribuinte como seus sujeitos de direito; no Direito Financeiro, a perspectiva sobre o tributo diz respeito à relação jurídica que o Estado mantém com seus agentes administrativos para que as

¹⁶ O Direito Financeiro não logrou elaborar um conceito fundamental seu nos moldes de uma norma jurídica, a exemplo do conceito fundamental de tributo de caráter normativo. Não por outro motivo torna-se difícil diferenciar seu âmbito de cogitações das Ciências das Finanças e da Economia, assim como, no âmbito jurídico, do Direito Administrativo e do Direito Constitucional. A solução desse problema no Direito Tributário começou a ser dada pela definição de relação jurídica tributária. O mesmo caminho poderia vir a ser trilhado pelos cientistas do Direito Financeiro, definindo relação jurídica financeira do Estado como aquela que tem como sujeito ativo o Estado, como sujeito passivo o administrador público e como objeto o dever de gerir (arrecadar, gastar e investir) os recursos públicos de natureza financeira. Por enquanto, ainda se espera que a doutrina do Direito Financeiro apresente uma solução satisfatória para tal questão.

receitas tributárias sejam arrecadadas e ainda venham a ser bem empregadas nas finalidades públicas previstas em lei.

Não é possível, portanto, sustentar, como o fez o autor do Anteprojeto do CTN, que o tributo seja instituto próprio do Direito Financeiro, de forma que com a substância determinada por aquela ciência, com aquela pureza originária viria a ingressar no Direito Tributário. A dimensão funcional do tributo desconfirma essa solução, indicando que o instituto é tratado pelo Direito Tributário e pelo Direito Financeiro de modos diferentes – para um e para outro, tributo é coisa distinta.

Posteriormente, outros autores também utilizarem conceitos de Direito Financeiro para definir tributos, como o fez José Eduardo Soares de Melo (1997, p. 42), para quem “*Tributo é a receita pública derivada do patrimônio dos particulares, de caráter compulsório e instituído em lei, consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico*”.

E outros juristas retomaram um aspecto cogitado por Rubens Gomes de Sousa na definição de tributo, mas que a doutrina pouco ventilou nos últimos anos: a indicação da causa/função do tributo já na definição do termo, opção que, como comentado, fora adotada no Anteprojeto de CTN¹⁷, mas que não prevaleceu no texto do Projeto apresentado pela Comissão Especial (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954)¹⁸.

¹⁷ Anteprojeto do CTN: Art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas a que se refere o art. 139, destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno.

¹⁸ Projeto de CTN: Art. Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público.

Em José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 176) visualiza-se esse resgate. Sua definição de tributo parte do conceito de prestação e termina com a colocação de acento na causa e na função do instituto. Para esse autor, os tributos são “prestações coativas, patrimoniais ou pecuniárias, unilaterais, postas por lei, de forma genérica, em decorrência de ato típico e lícito, para custeio das despesas do Estado e em benefício do interesse comum”.

Rumos similares foram tomados por Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003a, p. 159), que assevera que tributo é *“uma contribuição em dinheiro, exigida por lei, para custear as despesas governamentais orçamentárias, na medida da capacidade econômica do contribuinte”*. O acento colocado na capacidade econômica, ademais, tem amparo na autoridade de Aliomar Baleeiro (1951, p. 252), para quem, em última análise, alguém é obrigado a pagar tributo porque tem capacidade contributiva, de modo que esta seria a causa, a razão eficaz para a tributação.

Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 588-599), partindo da acepção de dever jurídico do sujeito passivo de que trata o artigo 3º do CTN, assume essas idéias e sustenta que a prestação cogitada pelo Código submete-se às diretivas “dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado”.

No tema da inserção da função do tributo na definição desse instituto, outro aspecto importante há de ser considerado. Diz respeito ao tratamento a ser dado à destinação do produto da arrecadação e às finalidades das contribuições constantes do

artigo 149 da CF/88¹⁹, que versam sobre a Seguridade Social, a intervenção no domínio econômico e o atendimento do interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Desde a promulgação da Constituição vigente, observa-se que a doutrina e a jurisprudência caminham no sentido de tratar as contribuições do artigo 149 da CF/88 como espécie tributária. O que pouco se vê é a integração das especificidades das contribuições nas definições doutrinárias de tributo.

Mas é natural que seja assim. Tanto a prestação consubstanciada no dever do sujeito passivo de pagar o tributo quanto sua correspondente relação jurídica tributária integram, inequivocamente, a estrutura da norma jurídica tributária, de modo que a utilização exclusiva desses elementos (dever/relação) atribui maior fluência ao discurso científico. As normas jurídicas tributárias, em seu aspecto formal, bastam para dar cabo dessa tarefa. Difícil é, sem romper com as estruturas do Direito Tributário, tratar no âmbito desta ciência de conceitos como destinação e finalidade, que são próprios do Direito Financeiro.

Em estudo rico pela diversidade de temas abordados e pela profundidade com que são todos tratados, Humberto Ávila (2003) também adota a definição de tributo do CTN, que em seu entender seria compatível com os ditames da CF/88. Sustenta a inexistência de correspondência biunívoca entre a natureza tributária das contribuições e seu regime jurídico, e, com essa assertiva, não vislumbra necessidade de adaptar a definição de tributo a tais exações, que teriam por característica a vinculação de sua arrecadação a uma finalidade ideal. Mas se coloca na paradoxal situação de entender haver um diferencial importante nessas contribuições e, ao mesmo tempo,

¹⁹ De ora em diante, denominaremos as contribuições do artigo 149 da CF/88 simplesmente por “contribuições”, com as quais não confundiremos a contribuição de melhoria tratada no artigo 145 da CF/88.

ignorar tal característica essencial do regime jurídico das contribuições como questão que pudesse afetar a definição de tributo.

Em Filosofia, dizer da natureza de algo é tratar dos elementos essenciais desse algo. Dizer da natureza jurídica de um instituto, portanto, é tratar dos “requisitos ou atributos essenciais” (SILVA, 1993, v. III, p. 230) desse instituto no plano da Ciência do Direito, o que se perfaz enunciando um conceito ou uma definição afetados ao termo em questão²⁰. O regime jurídico de um instituto agrega todo o conjunto de regras e princípios afetados a esse instituto. No regime jurídico temos o “todo”; na natureza jurídica, diferentemente, temos a “essência”, do que se infere nela não se ter o “todo”. Não por outro motivo assiste razão a Humberto Ávila ao sustentar a ausência de correspondência biunívoca entre a natureza jurídica e o regime jurídico das contribuições - esses dois fenômenos têm função diversa, de modo que eventual identidade entre eles desembocaria, necessariamente, na inutilidade do enunciado da natureza jurídica.

Mas se enunciar a natureza jurídica tem a ver com determinar a “essência” de algo, tem-se aqui um ponto de decisão: ou a destinação/finalidade do artigo 149 da CF/88 é essencial para compor a definição do gênero tributo ou não o é. Se o for, não faz sentido científico ignorá-la ao se definir tributo, pois, como já foi exposto, uma das regras para testar a qualidade e a adequação de uma definição conotativa enuncia que ela “deve indicar os atributos essenciais da espécie”.

A destinação e a finalidade de que trata o artigo 149 da CF/88 têm como “prius” lógico o pagamento da exação. Se a contribuição não for paga, nada haverá a ser

²⁰ Como visto nas primeiras linhas deste trabalho, definir um termo é expor o seu significado, enunciando seus elementos essenciais; e conceituar um termo significa enunciar propriedades de um objeto colhidas da realidade sem nada a respeito dele negar ou afirmar.

destinado e nenhuma finalidade, qualquer que seja, será atendida - e nem por isso a relação jurídica concretamente instaurada deixará de existir. Sem seguir a sorte dos dispositivos da norma jurídica tributária, os dispositivos que versam sobre a destinação e a finalidade permanecerão no plano da abstração, aguardando indefinidamente a satisfação do crédito tributário para virem a ser aplicados.

Esse fenômeno indica que o tributo e a destinação/finalidade das contribuições estruturam-se em normas jurídicas diversas, como observado por Márcio Severo Marques (2000, p. 194). Não integram a regras ou princípios de Direito Tributário. Mas se relacionam de modo especial com as contribuições, como pressuposto de sua instituição e como prestação que, por injunção constitucional, compete-lhe apresentar aos sistemas sociais que a demandam. Em outras palavras, dizem respeito à causa e à função das normas jurídicas afetadas a tais exações.

No seu âmbito interno, a Ciência do Direito Tributário propõem-se a analisar as relações derivadas da fenomenologia jurídica que vai da constituição do tributo até sua extinção (CARVALHO, 1999a, p. 16-17 e 30-31), sendo que os temas que se colocam além desse traçado assumem uma dentre duas naturezas possíveis: não possuem qualquer relevância para o Direito Tributário ou para ele são relevantes – e neste último caso, necessariamente referem-se ao temário da causa ou da função do tributo.

Se “Após a entrada do dinheiro, tem o Estado que aplicá-lo nos fins previamente traçados” (OLIVEIRA *et al.*, 1993, p. 62), a destinação do produto da arrecadação de um tributo torna-se matéria afetada essencialmente à despesa pública. Será estudada primordialmente no âmbito do Direito Financeiro se for tida no viés

jurídico-normativo, ou no âmbito das Ciências das Finanças se se tratar daquilo que José Souto Maior Borges (1998, p. 29) denominou por “fatos financeiros”.

Mas as normas jurídicas, para além de sua estrutura sintática, possuem dimensão funcional, o que abre sua análise à pragmática do discurso normativo. É nesse sentido que se entende que “o âmbito de análise coberto pelo Direito Tributário envolve a receita pública como um todo, vista como exigência feita à sociedade” (GRECO, 2006, p. 321). Caso nãooubessem análises das normas jurídicas nessa dimensão também não seria possível cogitar de temas como fraude à Constituição, abuso do poder de legislar e desvio de finalidade na aplicação de normas jurídicas. Prestar-se-ia o Direito a amparar qualquer abuso do Estado praticado por meio de normas jurídicas, como se a este fosse permitido, só para ficarmos na esfera da competência legislativa tributária, exigir, com base na soberania, “o razoável e o justo, mas também o iníquo e o antieconômico” (BALEEIRO, 1951, p. 249)²¹.

Todos os tributos têm como causa/função as necessidades arrecadatórias do Estado. O que se passa com as contribuições é que são exações orientadas por dupla causa/função: além dessas necessidades arrecadatórias pertinentes a qualquer tributo, há, ainda, os objetivos que se visa atender por meio do artigo 149 da CF/88 (custeio da Seguridade Social, intervenção no domínio econômico e preservação do interesse das categorias profissionais ou econômicas), seja por meio da destinação dos recursos arrecadados, seja pela via da incidência dessas cobranças naquilo que se tem por extrafiscalidade.

²¹ Vide, a respeito, a dissertação de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1951) sobre o entendimento de Giannini de que a lei “seria livre de decretar o ‘più iníquo o antieconomico dei tributi’” (p. 253-254) e a respeito daquilo que se denominou “clichê sedutor de Marshall” (p. 163-164), para quem “the power to tax involves the power to destroy” (p. 58-67).

Quando a Constituição usa, dentro ou mesmo fora do capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, o termo contribuições na outorga de competência para sua instituição faz menção a duas normas de competência legislativa distintas: uma de Direito Tributário, que poderá consistir num imposto, numa taxa ou numa contribuição de melhoria, e outra de Direito Financeiro, que dirá respeito à específica destinação/finalidade da norma jurídica tributária a ela vinculada. A dupla causa/função dirá respeito à norma jurídica tributária; quanto à norma de Direito Financeiro, não se terá causa/função propriamente, mas, sim, dever jurídico imputado ao gestor público dos recursos arrecadados de aplicar o produto recolhidos dos contribuintes do tributo nas finalidades constitucionalmente estabelecidas.

As contribuições não configuram, portanto, uma espécie tributária autônoma, mas, sim, uma exação composta pela conjugação de duas normas de diferentes naturezas que apenas se tocam em dois pontos: pertencem, ambas, ao supersistema do Direito Financeiro, que abrange o subsistema do Direito Tributário; e à causa/função da norma jurídica tributária, que é ditada pela norma de Direito Financeiro.

O legislador, quando da instituição de uma contribuição, deverá construir a regra-matriz de incidência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, assim como uma norma de Direito Financeiro que diga respeito à finalidade/destinação do produto da arrecadação do tributo. Esta última norma jurídica terá, como sujeito passivo, aquele que figurou como sujeito ativo na regra-matriz de incidência tributária; e, como sujeito ativo, o titular de um fundo legal ou constitucionalmente instituído para abrigar os recursos financeiros arrecadados.

Essas duas normas jurídicas devem atender aos parâmetros constitucionais que lhes são individualmente atribuídos, além dos parâmetros específicos previstos na Constituição para esse conjugado de normas. Desse modo, eventual inconstitucionalidade da norma de Direito Financeiro instituída pela União para versar sobre a destinação/finalidade do produto da arrecadação de uma contribuição não afetará necessariamente a validade da norma de comportamento própria do Direito Tributário²². A invalidação somente ocorrerá se a norma jurídica tributária não puder subsistir autonomamente como um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria, por incompatibilidade com as normas de estrutura que regulam a instituição dessas espécies tributárias ou por eventualmente caracterizar-se frustração da causa ou desvio da finalidade da norma jurídica tributária instituída²³.

É por isso que não convence o entendimento de Márcio Severo Marques (2000, p. 194), de que a edição das normas jurídicas que tratem da destinação ou da finalidade de uma contribuição seja “condição de validade da norma tributária”. Se houver vício de constitucionalidade na instituição da contribuição por defeito da norma que disciplina a destinação/finalidade, ainda persistirá a norma tributária se se puder fundamentá-la em outra norma de estrutura que discipline um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria e na causa/função da norma jurídica tributária

²² No julgamento do RE nº 103.778-4/DF (STF-Plenário, rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 18/09/1985, não conheceram do recurso, por maioria, DJ 13/12/1985, p. 23.210), que teve por tema o Decreto-lei nº 1940/82, que instituiu o FINSOCIAL, o STF posicionou-se no sentido de que a inconstitucionalidade da norma que tratava da destinação não invalidava o tributo, pois se entendeu que, apesar do vício apontado, as normas de competência que versavam sobre a instituição de impostos restaram atendidas naquele caso.

²³ Aqui se trata de vício no plano abstrato da norma jurídica de Direito Financeiro que disponha acerca da destinação do produto da arrecadação de uma dada contribuição, e não de descumprimento, pela União, no plano concreto, dos dispositivos dessa norma. Para esse último caso, estamos diante de um ato ilícito, e não de incompatibilidade entre essa norma e a que lhe serve de fundamento jurídico de validade, como bem versado pelo Ministro Carlos Velloso: “(...) se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional” (RE nº 138.284-8/CE, Supremo Tribunal Federal-Plenário, rel. Min. Carlos Velloso, v.u., negaram provimento, j. 01/07/1992, DJ 28/08/1992, p. 13456).

isoladamente considerada²⁴. Somente se não atendidos esses dois requisitos de validade é que se deverá fulminar a cobrança.

De todo esse raciocínio extrai-se que não é necessário tratar da destinação/finalidade própria das contribuições na definição de tributo como conceito fundamental do Direito Tributário, assim como também não é necessário dissertar a respeito da extrafiscalidade de outros tributos. Para compor o enunciado dessa definição, o foco do tributarista deve estar dirigido para a norma jurídica tributária que integra a dualidade constitutiva das contribuições e, genericamente, para o acento na necessidade de se examinar a causa e a função da norma jurídica para se testar a validade desta.

É chegada a hora de irmos à guisa de conclusão, dirigindo-nos à elaboração de um enunciado de conceito fundamental de tributo, que comporte as dimensões pragmáticas, sintáticas e semânticas do temo que já desenvolvemos. É bem verdade que esse enunciado firmará um signo que será estabilizado semanticamente em prejuízo de futuras inflexões da dimensão pragmática do termo. Mas esse dado apriorístico é necessário como ponto de partida dos estudos do Direito Tributário.

Exercendo a função de ponto de partida e de ponto terminal dos estudos da Ciência do Direito Tributário, o tributo, instituto em torno do qual gravitam todos os conceitos desse especial ramo do conhecimento científico, constitui-se na norma jurídica primária, não-sancionadora, geral e abstrata, composta por uma hipótese de

²⁴ Essa era a solução adotada por Rubens Gomes de Sousa no seu Anteprojeto de CTN, que não persistiu, nos moldes em que elaborada, no Projeto apresentado pela Comissão Especial, nem no CTN sancionado. Anteprojeto - Art. 25. (...). Parágrafo único. A discordância entre a natureza jurídica específica do tributo e a denominação que lhe seja atribuída pela lei que o instituir não importará em sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, quando o tributo, pela sua natureza jurídica específica, apurada nos termos deste artigo, esteja compreendido na competência tributária da pessoa jurídica de direito público interno que o tenha instituído, e não infrinja qualquer das limitações da referida competência, contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

incidência que descreve um comportamento denotador de riqueza, e por uma consequência de natureza patrimonial que consigna o dever jurídico de dar pecúnia aos cofres públicos que é atribuído por lei ao contribuinte com vistas a atender às necessidades arrecadatórias do Estado.

3. CONCEITO E DEFINIÇÃO POSITIVADOS DE TRIBUTO

O mesmo grau de coerência e organicidade atingido pela Ciência do Direito não é exigível do direito positivo. Como já salientado, a Ciência do Direito trata-se de um objeto ideal, ao passo que o direito positivo trata-se de um objeto cultural. Por esse motivo, o conceito fundamental de tributo, operando no âmbito dos objetos ideais, exercendo a função de uma categoria lógica, pode não se identificar perfeitamente com um conceito ou com uma definição de tributo utilizados pelo legislador - e essa diferença há de ser compreendida a partir da diversa função que um e o outro objeto assumem.

Em termos de melhor técnica, os legisladores poderiam valer-se da coerência própria de um cientista do Direito. Mas o “ser jurista” não é critério de eleição dos legisladores pátrios; e nem é possível dizer que, se o fosse, o produto legislado teria melhor qualidade científica. Num Estado Democrático de Direito nos moldes do brasileiro, qualquer cidadão pode assumir a condição de legislador - e é desejável que assim o seja. A racionalidade política dita predominantemente o modo de produção legislativo, sendo que o resultado desse processo, quando transformado em leis, há de ser, qualquer que seja ele, trabalhado pelo intérprete, pelo aplicador e pelo cientista do Direito, que, em face de imperfeições, poderão valer-se de critérios jurídicos para solução de lacunas e antinomias sem corromper as estruturas do direito positivo, que são capazes de suportar essas contingências.

No direito positivo, conceitos e definições podem ser erigidos em normas de comportamento ou em normas de estrutura.

Quando postos em uma norma de comportamento estão voltados a regular os deveres e direitos subjetivos especificamente tratados na proposição normativa em que estão inseridos - trata-se de uma questão intranormativa, portanto.

Porém, quando postos, os conceitos e definições, em normas de estrutura, traçam limites em que as normas que as tenham por fundamento deverão de ser enunciadas - significam que operam efeitos internormativos. É deste fenômeno que iremos tratar no capítulo corrente.

3.1. Conceito modular de tributo e definição modular de tributo

Particular efeito jurídico é deflagrado na colocação de um conceito ou de uma definição numa norma de estrutura. Não se estará, aqui, diante de uma proposição científica ou de uma ilustração que se prestará simplesmente a orientar a interpretação e a aplicação do Direito, mas, sim, de uma norma jurídica cujo destinatário principal é o legislador que dessa norma recebe competência legislativa.

No direito positivo pátrio, observa-se a existência de conceito e de definição de tributo desse jaez colocados na Constituição e nas normas gerais de Direito Tributário. A esses tipos especiais de conceito ou definição de tributo postos em normas de estrutura, que projetam efeitos sobre outras normas jurídicas, atribuiremos a denominação, conforme o caso, de “conceito modular de tributo” ou de “definição modular de tributo”, pretendendo que a remissão à figura do “módulo” preste-se a firmar a idéia de fixação de parâmetros, de limites dentro dos quais a competência legislativa deva ser exercitada.

Em última análise, estrutura e módulo são termos que possuem significados sinônimos no contexto em que serão utilizados. Ambos significam limites. É proposital a escolha, porque, com essa terminologia, utilizamos a redundância como figura de linguagem útil para destacar a dupla restrição que se aplica ao exercício da competência fundado numa regra de estrutura que contém um módulo: o limite estrutural que é próprio do enunciado da norma de estrutura e o limite que decorre da definição ou conceito positivados.

O conceito modular de tributo e a definição modular de tributo, nas acepções que utilizamos no presente estudo, adquirem consistência nas (1) normas constitucionais de competência tributária ou nas (2) normas gerais de Direito Tributário de que trata o artigo 146, inciso III, da CF/88 - que, em última análise, também são normas de estrutura, ditando o modo como deve ser exercida a competência legislativa tributária pela União e por Estados, Distrito Federal e Municípios.

As lacunas, as antinomias, as vaguidades e as ambigüidades são estranhas ao conceito fundamental de uma Ciência, visto que esta é construída com a racionalidade ideal que um sistema deve assumir. Mas podem, elas, existir no âmbito do direito positivo. Nada impede que a Constituição enuncie um conceito modular que esteja em descompasso com o emanado das normas gerais de Direito Tributário, ou que determinada lei ordinária o faça em testilha com outras leis, ou mesmo com a Constituição. No ato de aplicação do Direito é que esses conflitos haverão de ser resolvidos, mesmo que mediante a decretação da invalidade de um dispositivo para que outro em face dele venha a prevalecer.

O que deve ser afirmado peremptoriamente, enfim, é a invalidade da instituição de um tributo em desconformidade com o conceito modular ou com a

definição modular dados a esse termo pela Constituição ou pelas normas gerais de Direito Tributário. Aqui, já no plano do direito positivo, a competência legislativa tributária foi exercida de modo a extravasar o módulo constante da norma de estrutura que serve de fundamento jurídico de validade da norma de comportamento com a qual se instituiu o tributo.

No plano do Direito Tributário positivo, o conceito e a definição de tributo exsurtem como delimitadores do exercício da competência legislativa tributária. Nesse âmbito de considerações tem-se que o termo em questão não exerce a função de um conceito fundamental, pois essa categoria é reservada, como demonstrado, aos conceitos científicos. Não é, ele, um ideal pólo atrativo de outros conceitos, como o é o conceito fundamental de tributo para a Ciência do Direito Tributário, mas, sim, um limite material à atividade legislativa voltada para a produção de normas jurídicas tributárias.

Com esses caracteres, passaremos, agora, a identificar os conceitos e as definições modulares de tributo constantes do direito positivo pátrio.

3.2. Definição modular de tributo de caráter denotativo

Atingiu o “status” de fundamento óbvio a assertiva de que a CF/88 não trouxe uma definição de tributo, o que somente teria sido feito pelo CTN, em seu artigo 3º.

Se se for mais longe ainda e se disser que nem mesmo um conceito de tributo foi trazido pela Constituição, desaguar-se-á num paradoxo: ter-se por tributo

aquilo que o Código define como tal, partindo-se, para tanto, de uma norma infraconstitucional - e daí, atribuir significado às normas constitucionais valendo-se dessa definição legal do CTN.

Em se tratando a Constituição do fundamento jurídico de validade de todo o sistema do direito positivo pátrio, e, portanto, do próprio CTN, valer-se de um ponto de partida infraconstitucional importa em clara subversão da ordem dedutiva disposta por um sistema jurídico fundado no vetor constitucional. A Constituição é categoria apriorística do ordenamento jurídico, o que evidencia a impropriedade do cacoete de interpretá-la a partir de lei que a tenha como fundamento, como regra de estrutura.

Tratando especificamente da definição legal de tributo, Geraldo Ataliba (2002, p. 33) observou, nesse sentido, a impropriedade de se interpretar a Constituição a partir de normas infraconstitucionais quando lecionou que “Direitos constitucionais pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida”. Então, para se desfazer o paradoxo, a análise do tema deve transitar, em primeiro lugar, no plano das normas constitucionais, o que, diga-se, deve ser feito na interpretação e na aplicação de toda e qualquer norma jurídica.

Há que se considerar, no mínimo, o observado por Roque Antonio Carrazza (2001, p. 337), no sentido de que, “ao ter cuidado de figuras afins (como a desapropriação, a requisição, o serviço militar, a pena privativa de liberdade, o perdimento de bens, o serviço eleitoral, o serviço do Júri, a pena pecuniária etc.), a Constituição acabou, num verdadeiro jogo de contrastes, por nos oferecer uma *noção geral* de tributo”. Aqui, argutamente, observou o emérito jurista categorias próximas e

diferenças específicas de tributo veiculadas pela CF/88 que são úteis para formular um conceito constitucional do termo.

Estando nítido que ao menos um conceito de tributo existe nas normas constitucionais, há, ainda, de se investigar a assertiva de que a CF/88 não definiu esse termo. Antes, porém, faremos uma pequena digressão que terá por base a experiência da codificação do Direito Tributário no Brasil, ocasião em que se discutiu largamente a adoção de definições no plano legislativo.

Partindo da premissa de que firmar conceitos teóricos não seria função atribuível às leis, Geraldo Ataliba (2002, p. 32-33), amparado nas lições de Sainz de Bujanda, sustentou a natureza de “precepto didático” da definição de tributo constante no artigo 3º do CTN²⁵. As razões que fundamentavam entendimentos como esse foram enfrentadas pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional de forma interessante, sendo que o material produzido nas análises feitas à época são valiosos para reflexão sobre o tema.

Consta nos trabalhos da Comissão Especial que, dentre as “Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional”, constaram duas (números 349 e 677) dirigidas à supressão da definição de tributo apresentada no texto do Anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa, com as quais se argumentou que as definições deveriam ser reservadas à doutrina. No relatório aprovado pela Comissão Especial justificou-se a rejeição dessas duas sugestões com a alegação de ser indispensável definir tributos por conta das constantes remissões da CF/46

²⁵ Geraldo Ataliba (Cf. SOUSA *et al.*, 1975, p. 35-47), em simpósio proferido em 1972 acerca do CTN em conjunto com Rubens Gomes de Sousa e Paulo de Barros Carvalho, deu seu depoimento no sentido de ter passado a compreender a necessidade e utilidade das definições do Código, declarando ter acolhido, assim, os argumentos do autor do Anteprojeto do CTN. Nessa ocasião, lecionou que “a composição de uma série de hipóteses – a que correspondem diversos mandamentos, contidos nesse Código – depende da rigorosa circunscrição do conceito de tributo e daí a propriedade da inserção de tal conceito no Código”.

(Constituição Federal de 1946) ao termo, além de se constituir, ela, em premissa das definições de imposto, taxa e contribuição de melhoria, e também pela necessidade de se “afastar interpretações indevidamente restritivas das disposições constitucionais” que se referiam ao instituto (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 115).

Também consta no relatório que se quis, com a inserção de definições no CTN, “assegurar ao Código a plenitude de sua eficácia” e eliminar “controvérsias de interpretação” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 88-89). Não foi acidental, portanto, a opção do CTN pela enunciação de uma definição legal de tributo, assim como a adoção de diversas outras definições que constam no seu texto, dentre as quais a de imposto (artigo 16), de renda e de proventos de qualquer natureza (artigo 43, inciso II e III), de taxas (artigo 77), de poder de polícia (artigo 78), de contribuição de melhoria (artigo 81), de sujeito ativo (artigo 119) e de sujeito passivo da obrigação tributária (artigo 121), de lançamento (artigo 142).

O modelo adotado em 1966 com o CTN mostrou-se útil, sendo que seus dispositivos resistiram ao controle de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal desde sua sanção na vigência da CF/46 e da Emenda Constitucional nº 18/65, até a promulgação das Constituições supervenientes (CF/67, EC 1/69 e CF/88). Menção particular merece a CF/88, que até mesmo dedicou um dispositivo para tratar da função reservada às normas gerais de Direito Tributário veiculadas no vigente CTN, de definir tanto os tributos e suas espécies, quanto os fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

A resistência doutrinária quanto à eleição de definições legais decorre da percepção de que as normas jurídicas teriam natureza prescritiva, e não descritiva, como

se daria no âmbito científico; assim, as definições legais, que se prestariam apenas a explicar a realidade do direito positivo, contraditariam, segundo esse entender, a função normativa dos enunciados jurídicos. Em linhas anteriores fornecemos subsídios para evidenciar que esse entendimento visualiza apenas parte do fenômeno lingüístico envolvido no tema, uma vez que não se apercebe da diferença entre forma e função de linguagem.

Nas normas jurídicas, a função da linguagem utilizada é, como visto, prescritiva. A linguagem normativa pode, no entanto, assumir “forma” declarativa e ainda preservar sua “função” prescritiva (a forma diz respeito às estruturas gramaticais utilizadas, enquanto a função refere-se ao propósito da emissão da mensagem). É por isso que Copi (1978, p. 54), didaticamente, ressalta que a forma declarativa de uma expressão não apresenta um indicativo seguro, inequívoco de que o discurso utilizado tem função informativa. É necessário observar o contexto em que a expressão é produzida para se determinar a função utilizada.

Há, de fato, inconvenientes na postura de definições legais no direito positivo, e a própria Comissão Especial dissertou a respeito disso (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 88-89). Dentre eles, a possibilidade do enunciado da definição vir a ser imperfeito ao ponto de não ser adequado ao próprio objeto definido, seja por imperfeição de seus termos, seja pela superveniente alteração de institutos versados em normas hierarquicamente superiores à norma definitória que venha a tornar, esta, de todo inútil.

No entanto, o legislador constitucional ou infraconstitucional pode adotar definições como técnica de limitação do exercício da competência legislativa ou mesmo de redução daquilo que Kelsen (1976, p. 464-469) denominou de “margem de livre

apreciação” do aplicador do Direito, de faixa de “relativa indeterminação do ato de aplicação do Direito”, de “moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação” do Direito. É disso que tratam as idéias de definição modular e de conceito modular que desenvolvemos neste trabalho.

Enfim, uma definição legal ou constitucional assume a natureza própria das normas jurídicas, que é dada pela prescritividade - o que indica que a primeira visão de Geraldo Ataliba sobre o tema e as ponderações contidas nas Sugestões 349 e 677 ao Anteprojeto de CTN não traduzem a melhor interpretação. Para superar essas críticas, Basta consignar a advertência de que o legislador deve ponderar os inconvenientes a que tal opção definitiva está exposta, dentre os quais, os que foram anteriormente declinados, para que possa fazer bom uso desse recurso.

Adentrando na matéria tributária versada constitucionalmente, é observável, contrariando o senso comum, que a CF/88 trouxe, na cabeça de seu artigo 145, uma definição de tributo - não uma definição da mesma natureza que a do artigo 3º do CTN, conotativa, como visto, mas uma definição de caráter denotativo. Também é relevante notar que a definição de tributo da CF/88 e a do CTN não tratam do mesmo objeto, apesar de haver, em algum sentido, pontos de contato com a matéria por ambos versada.

O citado artigo 145 da Carta Magna vigente, em seu “caput”, ao permitir que seja o tributo instituído por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, indica, por meio do verbo “instituir”, que a acepção de tributo expressada nesse enunciado da lei constitucional é a de norma jurídica de competência legislativa tributária, por atribuir poder de editar lei sobre o tema às pessoas políticas citadas nesse dispositivo. De outro

modo, o CTN refere-se ao termo tributo no sentido de prestação devida pelo sujeito passivo, que é um dos elementos que integram a relação jurídica tributária.

Nesse artigo 145 estão contidos todos os grupos de objetos integrantes da classe tributo, o que significa dizer que, no dispositivo sob foco, adotou-se, para o termo, uma definição denotativa de enumeração completa por grupo de objetos. De outro modo dizendo, na medida em que o constituinte outorgou competência legislativa tributária às pessoas políticas para que instituíssem somente uma das três modalidades de tributo arroladas no artigo 145 da Carta Magna, não tendo outorgado permissão para que nenhuma outra mais o fosse, adotou o que em Lógica se diz “princípio do quarto excluído”, de modo que qualquer outro ingresso público que não se trate de imposto, de taxas ou de contribuição de melhoria não terá natureza tributária.

Há doutos entendimentos doutrinários discordantes dessa interpretação, como o de Márcio Severo Marques (2003), que defende que as contribuições, por exemplo, não estariam compreendidas no artigo 145 da CF/88 por tratar esse dispositivo dos tributos que os entes federados detêm competência legislativa concorrente para instituir. Argúi esse autor que, como as contribuições são objeto da competência privativa da União firmada no artigo 149 da CF/88, não seria o caso, portanto, de serem citadas no artigo 145 da CF/88.

A tese da definição denotativa de enumeração completa por grupo de objetos aplicada ao artigo 145 da CF/88 é, em nosso entender, mais convincente, além de ser mais coerente com o princípio federativo, por evidenciar, de forma mais contundente, que, na instituição das contribuições, por exemplo, não pode ser utilizada pela União materialidade de impostos afetada aos Estados e Municípios, nem mesmo serviço público cuja competência administrativa não seja atribuída à União. Também

mantém sintonia entre os termos da CF/88 firmados no artigo 145 e 146, inciso III, letra “a”, e os termos do CTN, que, em seu artigo 5º, enuncia que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Vê-se, então, que definir tributos pode ser questão colocada no plano do direito positivo, e não somente no da Ciência do Direito. No caso da cabeça do artigo 145 da CF/88 tem-se um caso de delimitação de competência tributária posta por meio de uma definição constitucional, da qual se infere que os entes federados não têm poder para instituir outras modalidades de tributo que não as especificadas exhaustivamente nesse dispositivo constitucional. Estão, as pessoas políticas, adstritas à definição modular de tributo constitucionalmente talhada.

Há, ainda, no tema do conceito modular de tributo, de ser enfrentada a definição conotativa versada no CTN, para que seja, ela, contraposta à já desenvolvida definição constitucional denotativa de tributo, temário sobre o qual iremos nos debruçar no próximo item.

3.3. Definição modular de tributo de caráter conotativo

Quando o artigo 146, inciso III, da CF/88 reserva à lei complementar a competência para estabelecer a definição de tributos e de suas espécies está fazendo menção a algo que no texto constitucional não se tratou. Não há, de fato, na CF/88 uma definição conotativa da classe tributo nem das suas subclasses (ou subespécies), de modo que os critérios de uso desses termos, segundo os ditames constitucionais, devem ser firmados pela lei complementar.

Adequando-se ao disposto no artigo 34, parágrafo 5º, do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), o CTN foi recepcionado pela sob o “status” de lei complementar por tratar das normas gerais de Direito Tributário a que o artigo 146, inciso III, da CF/88 faz menção. Observa-se que, na letra “a” desse mesmo artigo da Constituição o poder constituinte originário referendou inequivocamente o modelo adotado pelo CTN de adotar definições de “tributos e de suas espécies” ao reservar a disposição do tema à lei complementar que versar sobre ditas normas gerais. É nesse contexto que se insere o artigo 3º do CTN, que, ao lado de dispor de amparo jurídico na Constituição Federal, resistiu ao controle de constitucionalidade do STF desde a sanção do Código até os dias de hoje, sem nunca ter sido sua validade coarctada ou suprimida.

Mas não é o caso de se sustentar que o artigo 3º do CTN foi “constitucionalizado” pela CF/88, como o fez Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 560-562), para quem “só se admitiria a modificação simplesmente redacional da definição codificada, sem alterações substanciais”. Para se atribuir à matéria dimensão constitucional não é necessário chegar-se a tanto, pois, como demonstrado, a CF/88 assume uma definição sua de tributo, de caráter denotativo, no seu artigo 145, ao passo que o CTN define o termo sob o viés conotativo. O artigo 3º do CTN somente pode ser interpretado como uma leitura da CF/88, não havendo que se colocar seu enunciado no mesmo patamar das leis constitucionais, sob pena de se chegar à conclusão de que sua ab-rogação ou sua derrogação somente poderiam ser operadas por meio de emenda constitucional; ou até mesmo se dar margem aos entendimentos de que o Código poderia estar tratando de tema afetado a cláusulas pétreas, de modo que não seria permitido nem ao poder constituinte derivado promover sua ab-rogação ou derrogação.

Não goza, portanto, a definição do artigo 3º do CTN do “status” de norma constitucional porque é fruto do fenômeno jurídico da recepção, assumindo o caráter da lei complementar de que trata o artigo 146, inciso III, letra “a”, da CF/88, de forma a vir a ser interpretado como um desdobramento da definição e do conceito de tributo contido na Constituição.

Portanto, a CF/88 colocou uma definição modular de tributo de caráter denotativo de enumeração completa e o CTN firmou uma definição modular de tributo de caráter conotativo. Assim, no processo de aplicação e interpretação do termo tributo deve-se, primeiramente, (1) traçar o conjunto de elementos integrantes da definição constitucionalmente firmada, que é formado exclusivamente por impostos, taxas e contribuição de melhoria, e, posteriormente, (2) valer-se do CTN para apresentar os gêneros próximos e diferenças específicas que o tributo e suas espécies tributárias agregam. É esse modelo, ou módulo, que o legislador, ao instituir uma regra-matriz de incidência tributária, deve observar, e que o intérprete e o aplicador do direito positivo devem se remeter para tratar do tema. A CF/88 remete-se ao CTN, mas o Código está limitado pelas normas constitucionais: as definições constitucional e legal coexistem e se completam.

Adentrando na seara da definição de tributo versada no CTN, observa-se a existência de inúmeras obras jurídicas de qualidade que tratam com propriedade do tema, dissecando o artigo 3º nas diversas expressões compostas em seu enunciado e atribuindo sentido a cada uma delas. A começar por Aliomar Baleeiro (1990, p. 62-63) e Bernardo Ribeiro de Moraes (1973, p. 227-229), passando por Geraldo Ataliba (2002, p. 32-36), Paulo de Barros Carvalho (1999^a, p. 24-27), Luciano Amaro (2005, p. 18-25) e outros tributaristas de igual tomo - para ficarmos apenas com aqueles que trabalharam a

definição do termo no aspecto jurídico²⁶. Não é o caso de repetirmos o que tão bem e detalhadamente já foi dito a propósito pelos mestres citados.

Há apenas uma questão acerca da definição modular do CTN que merece melhor desenvolvimento por estar referido a aspectos fundamentais de que adiante serão usados: trata-se da expressão “instituída em lei” e da qualidade “compulsória” constantes do artigo 3º do Código.

Nos trabalhos da Comissão Especial justificou-se a manutenção do termo “instituída em lei” contido no Anteprojeto de CTN para caracterizar “o tipo de atuação jurídica empregado pelo Estado” na obtenção do tributo, qualificado como “ato legislativo compulsório” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 115). Em outros termos, quis-se consignar que o tributo tratar-se-ia de uma prestação instituída por meio de lei imperativa, que viria a estipular o dever (e não uma permissão ou uma faculdade) de dar pecúnia ao Estado como consequência da prática da conduta descrita na hipótese tributária.

Quanto à qualidade “compulsória” inserida no Projeto do CTN, resultou, ela, do acolhimento da Sugestão ao Anteprojeto de nº 265, para que se fosse lograda “de maneira implícita, porém suficiente, a distinção entre o tributo e o preço, acentuada, por outro lado, pela subordinação do exercício da competência tributária a objetivos condizentes com o caráter público da entidade tributante” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 116).

Como visto, ambas as categorias estão imbricadas ao ponto de se remeterem ao mesmo fenômeno, como apontado por Luciano Amaro (2005, p. 21-22),

²⁶ Para uma abordagem financeira e econômica dos tributos, cf. GUIMARÃES (1975).

que teceu severas críticas à qualidade “compulsória” consignada no artigo 3º do CTN. Observou o jurista que todas as prestações jurídicas seriam dotadas de compulsoriedade, e não só o tributo, de modo que essa qualidade não expressava nenhuma especificidade do instituto. Também afirmou que se o intento do legislador fora significar que o tributo seria uma prestação “ex lege”, a qualidade “compulsória” seria redundante com a expressão “instituída em lei”.

Geraldo Ataliba (2002, p. 35), tratando da expressão “ex lege”, observa que “a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito”; e arremata seu pensamento afirmando que tal obrigação “Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes”, pois “Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional”.

É vetusta e assente na doutrina clássica como um “fundamento óbvio” a distinção “ex lege” e “ex voluntate”, usada para diferenciar os tributos das obrigações contratuais – dentre elas, o preço público.

Eurico Marcos Diniz de Santi (1999, p. 301-302) critica essa distinção agudamente, afirmando não ser ela sustentável em razão de haver obrigações postas em lei em que a vontade assume relevância, o que demonstra não haver oposição (diferença específica, de outro modo dizendo) entre os critérios que separam um termo do outro, e também em razão de, com fundamento no princípio da legalidade, todas as obrigações, no sentido jurídico, virem a ser postas por meio de lei, o que evidencia a tautologia da expressão obrigação “ex lege”. Para solucionar o problema, esse autor indica que, nos tributos, mesmo que sua hipótese de incidência atribua relevância a manifestações de vontade, como no caso de um negócio jurídico, esta é tratada como um “fato do

negócio”, e não da norma jurídica tributária, de modo a ser possível abstrair-se a complexidade da formação do vínculo contratual.

Tangenciando esse fenômeno, Marco Aurélio Greco (1974, p. 57-58), apoiando-se na obra de Kelsen, define tributo como “*a norma jurídica, secundária, heterônoma que prevê uma entrega de dinheiro conectada a um fato qualquer*”. Esclarece, o autor brasileiro, que o termo “heterônomo” indica que “não há prestígio da vontade, a existência da norma independe (juridicamente) da manifestação de vontade da pessoa afetada”; ou seja, “Não se trata de criação voluntária por parte da pessoa que vai ficar adstrita ao cumprimento do dever, mas esta surge por força de manifestação do Estado”.

Em Kelsen (2005, p. 294-295), no seu “Teoria Geral do Direito e do Estado”, norma autônoma é aquela em cuja criação participa o indivíduo a ser obrigado (sujeito passivo), como sói acontecer nas obrigações contratuais; e norma heterônoma é a que prescinde da participação do obrigado, como em regra ocorre na constituição das obrigações tributárias²⁷. Daí se dizer que a criação das normas jurídicas no Direito Privado estar vinculada ao princípio da autonomia, enquanto no Direito Público tem-se o princípio da heteronomia. É esse, enfim, o fenômeno visado pela Comissão Especial do CTN ao ter se referido à compulsoriedade e à instituição em lei do tributo.

A norma jurídica instituidora da obrigação tributária relata, na sua hipótese, um comportamento humano qualquer, jurisdicizado ou não - significa dizer que a hipótese pode descrever “possível estado-de-coisas, natural ou juridicamente já

²⁷ Norberto Bobbio (2003, p. 89-92) trata do contrato como norma autônoma para dizer que, nele, “aqueles que estabelecem as regras e aqueles que devem segui-las são as mesmas pessoas”. Nos imperativos heterônomos, diferentemente, “quem formula a norma e quem a executa são pessoas diversas”.

qualificado como conduta” (VILANOVA, 1977, p. 103). Se no âmbito da hipótese o comportamento humano constituído for um acordo de vontades, teremos uma norma autônoma.

Mas se não for constituído qualquer acordo de vontades no âmbito da hipótese, teremos, então, uma norma heterônoma. E aí, duas situações podem ser verificadas: ou há acordo de vontades firmado em outras normas jurídicas, de modo que a norma heterônoma a ele atribui relevância indiretamente, ou simplesmente tal norma não remonta a qualquer acordo de vontades.

Vejamos, então, como se processa com a norma jurídica tributária geral e abstrata do imposto sobre serviços de qualquer natureza: sua hipótese tem por materialidade uma relação jurídica constituída entre tomador e prestador de serviço, consistente em uma obrigação de fazer. Logo, em casos como esse, duas normas jurídicas estão imediatamente imbricadas: uma de natureza civil, que tem por hipótese um acordo de vontades, e, como consequência, uma obrigação de fazer, que norteia a correspondente relação jurídica cível; e outra norma jurídica, de natureza tributária, que toma em sua hipótese aquela relação jurídica civil, imputando-lhe a consequência de pagar o imposto sobre serviços. Tem-se como heterônoma a norma jurídica do ISS em razão dela atribuir relevância a um acordo de vontades que não foi constituído no seu domínio, de forma que o sujeito passivo não colabora para a constituição da relação jurídica firmada.

Assim nos parece poder ocorrer, sempre, com o imposto, que não cogita de acordo de vontades constituído no âmbito de sua estrutura normativa. Tal espécie tributária típica, em sua hipótese, atos ou fatos jurídicos em que se atribui relevância a manifestações de vontade constituídas em outra norma jurídica que não a norma

tributária, ou então pura e simplesmente não se remete, mesmo que indiretamente, a qualquer acordo de vontades. Também assim se passa com a contribuição de melhoria, com a taxa de polícia e com a taxa de serviço de potencialmente utilizado (artigo 79, inciso I, letra “b”, do CTN). São, todos esses casos, exemplos de normas heterônomas, portanto, nas quais a vontade do sujeito passivo, o contribuinte, não concorre para a constituição da relação jurídica tributária.

O complicador da discussão, que colabora para inflamar a controvérsia existente entre taxas e preços públicos, surge quando se verifica o que ocorre com as taxas que têm por hipótese de incidência um acordo de vontades firmado entre o Estado e o usuário de serviço público efetivamente utilizado (artigo 79, inciso I, letra “a”, do CTN). Aqui temos um caso evidente de norma autônoma na qual a vontade do contribuinte concorre efetivamente para a constituição da relação jurídica tributária, o que evidencia que a heteronomia não é caráter distintivo das normas jurídicas tributárias.

Não há que se alegar, nesse caso, que a natureza contratual dessas taxas restaria suprimida pela suposta ausência de pluralidade de prestadores ou pela cogência do oferecimento do serviço público constitucionalmente dirigida ao Estado, nem mesmo que a impossibilidade de livre pactuação das cláusulas que norteiam a prestação do serviço público eliminaria a autonomia da vontade, típica das relações jurídicas contratuais. Isso porque “*o contrato é um acordo de vontades, na conformidade da lei, e com a finalidade de adquirir, resguardar, transferir, conservar, modificar ou extinguir direitos*” (PEREIRA, 1995, p. 2), elementos que estão todos presentes na utilização efetiva de serviço público. Por menor que seja a liberdade de se escolher com quem contratar, e sob tais ou quais cláusulas, ainda restarão às partes contratantes de serviço

público o elemento essencial desse vínculo, que é o acordo de vontades: a vontade do Estado, consistente no prestar serviço público, que concorre com a vontade do usuário, de tomar efetivamente o serviço público.

Orlando Gomes (1993, p. 11), ao conceituar contrato como o “negócio jurídico bilateral, ou plurilateral, que sujeita as partes à observância de conduta idônea à satisfação dos interesses que regularam”, apresenta, também, elementos fundamentais verificáveis na constituição de uma obrigação de natureza contratual. Se somarmos a este conceito os cânones constitucionais e a legislação que impõem ao Estado a obrigatória conduta de prestar o serviço público sempre que haja inequívoca provocação para tanto, teremos que o vínculo contratual nesse caso será formado assim que manifestado o interesse do usuário na prestação estatal, indiferentemente desta vir a ser gratuita ou onerosa – consequência direta do que Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 634) nominou, ao tratar do serviço público e de seus princípios, como “*dever inescusável do Estado de promover-lhe a prestação*”²⁸.

Significa dizer que o Estado não dispõe da faculdade de prestar ou não prestar o serviço público: deve prestá-lo incontinentemente a todos que demandarem a atividade. Mas o Estado, no caso de taxa de serviço efetivamente prestado, não está autorizado a cobrar por sua atividade sem que o tomador dela venha a usufruir (artigo 79, inciso I, letra “a”, do CTN), do que se infere ser necessário que o interesse do contribuinte no serviço seja manifestado inequivocamente para o uso da utilidade estatal em questão. E isso se dá por meio da manifestação de vontade do tomador (contribuinte), que oferece a paga pelo serviço público (taxa), e do prestador (Estado),

²⁸ Em edições anteriores dessa obra citada, o autor tratava do “princípio da obrigatoriedade do desempenho da atividade pública” e de seu subprincípio, o “da continuidade do serviço público” (MELLO, 1995, p. 29-30).

que, em face dessa manifestação e dessa paga oferecida, deve executar a atividade demandada²⁹. Tem-se inequivocamente nesse caso a celebração de um contrato, portanto, por mais limitado que seja, pela lei, o exercício da autonomia da vontade pelas partes contratantes³⁰.

Logo, nem sempre a norma jurídica tributária que adote em sua hipótese de incidência um acordo de vontades como fato juridicamente relevante o terá como “fato do negócio”. Nas taxas de serviços públicos efetivamente utilizados o acordo de vontades celebrado entre o Estado e o usuário é “fato da norma jurídica tributária”, por vir a ser constituído na mesma estrutura normativa em que se erige a obrigação tributária. Tem-se, aqui, portanto, uma norma jurídica autônoma, o que desestrutura toda a argumentação de que o tributo seja uma norma jurídica heterônoma, que a prestação pecuniária por ele cogitada seja “ex lege”, “compulsória” ou “instituída em lei”³¹.

A qualidade “compulsória” e a expressão “instituída em lei” contidas no artigo 3º do CTN dizem respeito ao mesmo fenômeno, portanto. E por se aplicarem tanto a normas autônomas quanto a normas heterônomas consistem em enunciados

²⁹ A questão da forma em que se opera a manifestação da vontade do Estado está bem posta por Celso Antônio Bandeira de Mello (1981, p. 61), que, ressaltando não dispor a pessoa jurídica de “vontade nem ação, no sentido de manifestação *psicológica* e vida *anímica* próprias”, reservadas aos seres biológicos, concebe que disponha de vontade e ação no sentido jurídico, e que vêm a ser externadas “na e pela vontade e atuação dos seres físicos prepostos à condição de seus agentes, na medida em que se apresentam revestidos desta qualidade”.

³⁰ Gilberto de Ulhôa Canto ([1947?], p. 23) dissertou a respeito de serviços públicos em que “o contribuinte é livre de aceitar ou recusar”, anotando que, nesses casos, “embora seja a obrigação ‘ex lege’, limita-se a lei a regulamentar e tabelar a prestação de serviços, assimilando-se a hipótese a um contrato de adesão”. E arremata asseverando que “A causa será, assim, a contraprestação.”

³¹ Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 37-39), após a codificação, ainda chegou a sustentar que a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” que foi integrada ao artigo 3º do CTN seria o elemento distintivo dos tributos em relação às demais receitas públicas, reconhecendo que a compulsoriedade e a legalidade não seriam típicos dos tributos. Ricardo Lobo Torres (Cf. 2005b, p. 562), no entanto, com propriedade, acentua que nem mesmo esse elemento seria próprio dos tributos, pois ele é observado na cobrança de preços públicos.

tautológicos³², de modo que, se por um lado nada explicam, também nada atrapalham na definição do termo.

Não há, para definir conotativamente as três espécies tributárias mencionadas no artigo 145 da CF/88, uma fórmula que seja capaz de, no plano do direito positivo, colher identidades ou gêneros próximos fundados na existência ou na inexistência de acordo de vontades entre o Estado e o contribuinte, portanto. Essa distinção é inútil para explicar o termo, em vista da demonstrada existência de tributos autônomos e de tributos heterônomos, e nem mesmo que se colocar acento na sua compulsoriedade ou na sua instituição em lei. No nível científico, a melhor solução é a de incluir na definição do conceito fundamental de tributo a causa do tributo - ou fundamento, como prefere Gilberto de Ulhôa Canto ([1947?]) - e sua função, tarefa da qual já demos cabo.

Para enunciar a definição modular de tributo, que usa dados exclusivamente colhidos do direito positivo para preservar a objetividade que se exige de uma regra de estrutura, a melhor solução vai na linha das lições de Valdir de Oliveira Rocha, que, em sua definição de tributo, supra transcrita, conjugou os termos do artigo 145 da CF/88 e do artigo 3º do CTN. Com isso, associam-se uma definição denotativa de enumeração completa e uma definição conotativa, opção que, se não é perfeita, é consistente e coerente com a produção jurisprudencial e legislativa sucessivamente afirmada na vigência das Constituições que foram supervenientes à codificação.

³² COPI (1978, p. 251) explica que “Uma forma de enunciado que só tem exemplos de substituição verdadeiros é uma forma de enunciado *tautológico* ou uma *tautologia*”. A verdade do enunciado é assegurada pela sua forma, sendo que “sua verdade poderia ser conhecida independentemente de qualquer investigação empírica”. Porém, o enunciado tautológico não trás informação alguma sobre a experiência (Cf. ECHAVE *et al.*, 2002, p. 67-70).

A proposição prescritiva resultante desse enunciado não alcançará o nível de perfeição científica que se espera de um conceito fundamental, mesmo porque é elaborada a partir de enunciados do direito positivo, que são dados reais, e, não, ideais. Mas será, ela, mais do que suficiente para, na qualidade de definição modular, guiar o legislador na instituição das regras-matrizes de incidência tributária, firmando um norte seguro e objetivo a ser seguido no exercício da competência legislativa tributária outorgada pela Constituição.

Concluindo: na sua definição modular, tributo é o grupo de normas de estrutura voltadas para a instituição de impostos, de taxas ou de contribuição de melhoria, e que ainda têm em comum a circunstância de veicularem prestações pecuniárias que não constituem sanção de ato ilícito, que são instituídas em lei e que são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É possível estender-se muito mais no tema, incluindo na definição de tributo os princípios tributários, as limitações constitucionais ao poder de tributar e as garantias e deveres individuais que orientam a tributação. Mas aí a definição assumiria tal amplitude que já estaríamos enunciando o regime jurídico do tributo, e não as características essenciais deste³³, de modo que, no que tange à definição de tributo, desenvolvemos o suficiente para os propósitos deste trabalho.

³³ As definições conotativas não devem ser excessivamente amplas nem excessivamente estreitas, conforme advertido por COPI (1978, p. 132).

3.4. As espécies tributárias na definição modular de tributo

Visando construir uma definição modular de tributo, desenvolvemos, no capítulo precedente, uma definição conotativa de tributos apoiada nas normas constitucionais e no CTN, arrolando os gêneros próximos e as diferenças específicas desse termo.

Ainda no tema da definição modular de tributo, também demonstramos, em tópicos anteriores, que a CF/88 firmou uma definição denotativa desse termo, exaurindo, por meio de exemplos, os elementos que compõem tal classe de objetos. Com lastro nessa definição, entende-se por tributo a norma de estrutura que detenha propriedades de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, que são as três espécies tributárias constitucionalmente cogitadas e definidas pelo CTN.

E cada uma das espécies tributárias individualmente consideradas comporta, também, uma definição conotativa de caráter modular extraível de gêneros próximos e diferenças específicas de suas propriedades enunciadas na Constituição e no CTN.

Para melhor adentrarmos no tema, utilizaremos, como ponto de partida de nossas análises desse trato normativo, as lições de Geraldo Ataliba (2002, p. 130-136), que dividiu os tributos em vinculados e não vinculados, considerando, para tanto, o aspecto material expressado na hipótese de incidência tributária. Segundo essa proposta, os tributos são classificados segundo a vinculação ou desvinculação ao fato descrito na sua hipótese de incidência a uma atividade estatal (ou repercussão desta); no primeiro caso, teremos taxas e contribuições, sendo que, no segundo caso, teremos impostos.

Dispõe o CTN, em seu artigo 16, que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Assim, a definição de imposto é dada por exclusão: se estivermos diante de um tributo cuja hipótese de incidência tributária não seja vinculada a qualquer prestação estatal, teremos um imposto. E se tal hipótese é desvinculada de qualquer atividade do Estado somente haverá de descrever, portanto, um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra (Cf. CARRAZZA, 2001, p. 441).

Nos impostos, a CF/88 adotou a técnica da repartição de competências tributárias observando a materialidade destes, que veio a ser atribuída a cada um dos entes federados. Residualmente, a Carta Magna reservou à União Federal a competência para instituir, mediante lei complementar, outros impostos que não os que lhe foram constitucionalmente atribuídos, com a condição de não serem cumulativos e de não terem fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados no texto constitucional (artigo 154, inciso I); também estipulou que a União Federal poderá, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária (artigo 154, inciso II).

As taxas, por sua vez, têm sua hipótese de incidência vinculada a atividades estatais que, nos termos do artigo 145, inciso II, da CF/88 e do artigo 77 do CTN consistirão em uma modalidade dentre as três adiante enunciadas: i) taxas decorrentes do exercício do poder de polícia; ii) taxas decorrentes da efetiva utilização de serviços públicos específicos e divisíveis; e iii) taxas decorrentes da potencial

utilização ou da disponibilização de serviços públicos específicos e divisíveis³⁴. Em vista dessas premissas, Geraldo Ataliba (2002, p. 152) veio a definir taxa como “tributo vinculado cuja h.i. [hipótese de incidência] consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”.

Quanto à contribuição de melhoria, a CF/88 dispôs em seu artigo 145, inciso III, que tal tributo incide sobre as melhorias decorrentes de obras públicas, o que justifica sua classificação, proposta por Geraldo Ataliba (2002, p. 148-149), como tributo vinculado mediatamente a uma atuação estatal – mediadamente porque a referibilidade entre atuação estatal e contribuinte é interpolada pela valorização imobiliária. O CTN ainda faz menção ao “limite individual” do tributo, que será dado pelo acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, distinção que cabe nos termos da norma constitucional vigente.

O que o CTN agrega de diferente nas contribuições de melhoria em relação à CF/88 trouxe da Emenda Constitucional nº 18/65, que igualmente tratava da finalidade de se fazer face, com o tributo, ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, de modo que o “limite total” da cobrança seria estabelecido com base na despesa assumida pelo Estado no empreendimento. Aqui temos uma norma de Direito Financeiro posta no CTN na condição de causa do tributo, e também temos um dispositivo que, sintonizado com essa norma de Direito Financeiro, colabora para construir o aspecto quantitativo da contribuição de melhoria, ajustando-o ao custo das obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

³⁴ Lúcia Valle Figueiredo (2003, p. 78-79) define serviço público como “toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir no exercício da função administrativa se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada, sob regime prevalente de Direito Público”

Não há descompasso dos termos definitórios da contribuição de melhoria no CTN com a CF/88, pois o Código não transbordou da definição modular constitucional do tributo, atendendo aos propósitos definitórios firmados no artigo 146, inciso III, letra “a”, da Constituição.

Geraldo Ataliba (2002, p. 152) propõe, ainda, que contribuição “é o tributo vinculado cuja h.i. [hipótese de incidência] consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado.” Porém, diferentemente desse insigne doutrinador, entendemos que as contribuições do artigo 149 da CF/88 não configuram espécies tributárias distintas, preferindo sustentar que todos os tributos estão enumerados exhaustivamente no artigo 145 da Constituição vigente.

Se tivermos em vista os termos do artigo 4º do CTN, a dispor que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la (...) a destinação legal do produto da sua arrecadação”, deitaremos no tema nossas atenções sobre a fenomenologia do tributo verificada desde sua constituição até sua extinção, fenomenologia que foi adotada pelo Constituinte ao definir denotativamente as espécies tributárias.

Com essa perspectiva é que se identifica nas contribuições do artigo 149 da CF/88, como dito, duas normas jurídicas: uma delas, caracterizada por um dos tributos dispostos no artigo 145 da Constituição, e a outra por uma norma de Direito Financeiro que disponha acerca do destino a que se deva dar ao “quantum” arrecadado pelo Estado com fundamento na norma jurídica tributária, dispondo-se acerca de uma das finalidades constitucionalmente firmadas, quais sejam, o financiamento da

Seguridade Social, a intervenção no domínio econômico e o atendimento do interesse das categorias profissionais ou econômicas:

De modo similar se passa com os empréstimos compulsórios incluídos na competência legislativa tributária da União por força do disposto no artigo 148 da CF/88. O significado desse termo está referido a três normas: uma norma jurídica tributária e duas normas jurídicas de Direito Financeiro – dentre estas, uma disciplina o destino do produto da arrecadação do tributo “a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” ou a “investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”; e a outra disciplina o modo com que o Estado devolverá aos particulares, cedentes do empréstimo, o montante arrecadado.

Por fim, apenas para esgotar as exações que a Constituição menciona no seu capítulo do “Sistema Tributário Nacional”, cumpre afastar a natureza tributária do pedágio (artigo 150, inciso V, da CF/88). Do que se extrai dos parcos termos com que o legislador constitucional referiu-se a tal cobrança, tem-se que sua “materialidade” deve ter em vista a “utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Quando se diz “vias conservadas”, pressupõe-se remotamente atividade do Estado ou de seus concessionários voltada à manutenção das condições de uso das vias públicas. A tônica da cobrança, no entanto, é dada pela ação praticada pelo usuário da via pública, e não pela conservação desta. Sem se desconsiderar a imprescindibilidade da manutenção das vias públicas, observa-se que, com base na materialidade do pedágio, paga-se, com ele, pelo uso, e não pela conservação. Em outras palavras, a atividade estatal é mediatamente cogitada na materialidade desta exação.

Antes de mais nada, de imposto não se trata, porque se cogita de uma atividade estatal na materialidade da cobrança, o que desatende ao disposto no artigo 16 do CTN. Nem de contribuição de melhoria, porque sua cobrança não decorre de melhoria de imóvel do sujeito passivo. E, inequivocamente, também não se trata de taxa de polícia.

Assemelha-se, o pedágio, à taxa de serviço num aspecto: ambos consistem em normas autônomas. É daí que vem a proximidade de ambos. Resulta sua cobrança de um acordo de vontades celebrado entre o usuário e o Estado (ou concessionário deste). De outro modo dizendo, atribui-se relevância, para a cobrança, a um acordo de vontades constituído no âmbito da própria estrutura da norma jurídica que estipula o pagamento. Mas a semelhança termina aí.

No pedágio, não se está primordialmente diante da prestação de serviço público, na qual se contrata uma obrigação de fazer, mas, sim, de uso de via pública, que é aperfeiçoado por meio de uma obrigação de ceder ao usuário o direito de fruir de leito carroçável mantido pelo Estado ou por seus concessionários. A ênfase está no uso, o que, em última análise, poderia até mesmo permitir a cobrança na ausência de manutenção da via pública, se suas condições de tráfego forem adequadas.

Ao pedágio não se aplicam as regras e princípios que orientam o regime jurídico tributário, sendo que sua inclusão no capítulo da Constituição que versa sobre o “Sistema Tributário Nacional” deu-se apenas para que a restrição à instituição de tributos que viessem a limitar o tráfego de pessoas e bens posta no artigo 150, inciso V, da CF/88 não fosse analogicamente estendida a ele. É hipótese de preço público, podendo o legislador ordinário dispor a respeito dele livremente, atentando-se apenas

para suas notas firmadas na Constituição, quais sejam, que sua instituição tenha em vista a cobrança “pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

3.5. Diferenças específicas entre taxa de serviço, preço público e tarifa

Uma das passagens mais curiosas dos trabalhos da Comissão Especial do CTN diz respeito ao enfrentamento da distinção entre tributo e preço público.

Foi apresentada à Comissão uma sugestão, à qual se atribuiu o número 265, para se definir preço público de modo a se extremar esse termo dos tributos (Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 444). A sugestão foi, nesse aspecto, rejeitada e se disse a respeito que “A Comissão não considerou seja essa a melhor técnica legislativa, pois não é próprio da lei definir conceitos estranhos ao seu alcance” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 116). Aproveitou-se dessa sugestão o acréscimo da qualidade “compulsória” à definição de tributo, que persistiu no texto sancionado do CTN, consignando a Comissão, nesse ensejo, que “assim se atinge, de maneira implícita, porém suficiente, a distinção entre o tributo e o preço, acentuada, por outro lado, pela subordinação do exercício da competência tributária a objetivos condizentes com o caráter público da entidade tributante” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 116).

Como já demonstrado, a qualidade “compulsória” nada colaborou para a definição de tributo. Também nada colaboraram os aspectos referidos pela Comissão na menção ao “exercício da competência tributária” que constava no texto do artigo 17 do

Projeto do CTN³⁵ por ela aprovado, pois a definição do que seja competência tributária demanda a prévia determinação do que seja tributo. Para a definição de tributo, esses aspectos eram de todo inúteis, pois não excluía inequivocamente de seu domínio os preços públicos, que, apesar de serem contratados perante o Estado, tiram seu fundamento da lei, assim como também o fazem qualquer obrigação ou dever jurídicos.

Alguns preços públicos, ainda, prescindem, irregularmente, até mesmo de acordo de vontades constituído em sua estrutura normativa, extraindo todos os elementos de sua cobrança exclusivamente da lei, como se resultassem de um ato de soberania típico da potestade tributária. A legislação federal que disciplina a exploração de imóveis da União é rica em exemplos de preços públicos dessa natureza, como mais adiante verificaremos.

Eis que a definição de tributo apresentada no Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa também não resolvia o problema³⁶, pois se prendia a gêneros que, além de serem próprios do Direito Financeiro, eram tão generalizantes que, igualmente à definição do Projeto, não se extremavam nem dos preços públicos, nem mesmo das multas cobradas pelo Estado.

Houvesse Rubens Gomes de Sousa e a Comissão Especial antecipado as intermináveis polêmicas que o tema geraria até os nossos dias, passados quarenta anos da publicação do CTN, assim como as conseqüências jurídicas e econômicas relevantes que cada concepção acarreta, e teriam, provavelmente, consignado no Projeto Código

³⁵ Art. 17. Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de sua competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público.

³⁶ Art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas a que se refere o art. 139, destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno.

uma definição de preço público, mesmo que convencidos de alguma impropriedade técnica que a sua enunciação num corpo de normas tributárias poderia acarretar.

Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 562) critica a definição de tributo adotada pelo CTN por não tratar, ela, de diferenças específicas do termo, apegando-se apenas a seus gêneros próximos. A pertinência dessa observação é comprovada pelas regras de elaboração de definição derivadas da lógica, às quais já nos referimos, a enunciarem que, ao indicar os atributos essenciais da espécie, uma definição conotativa deve ter em vista gêneros próximos e diferenças específicas. A título de exemplo, é inegável a utilidade a exclusão da “sanção de ato ilícito” do universo dos tributos consignada no artigo 3º do texto sancionado do CTN, pois se trata de uma diferença específica que exclui de modo eficiente parcela considerável de prestações cobradas pelo Estado com causa e finalidades diferentes das utilizadas nas cobranças de natureza tributária.

É possível, no entanto, elaborar uma satisfatória definição modular de tributo mediante a conjugação das definições que esse termo assume no CTN e na CF/88, e destas com as definições de cada uma das espécies tributárias aperfeiçoadas pela Constituição e pelo Código, tal como já fizemos em linhas anteriores. Com isso, extremam-se as taxas de serviço efetivamente prestado, preços públicos e tarifas, que são as cobranças que polarizam as intersecções de domínios que a doutrina e os julgados promovem, gerando equivocidades e ambigüidades.

Marco Aurélio Greco (1974, p. 57) afirmou que “o elemento da definição de tributo que serve para extremá-lo do preço é ser uma norma jurídica de formação *heterônoma*”. Mas essa afirmativa é desfeita quando se observa que a taxa de serviço efetivamente prestado constitui-se numa norma jurídica autônoma, que atribui

relevância a um acordo de vontades celebrado entre o Estado e o particular. É necessário, portanto, aperfeiçoarmos o conceito de taxa de serviço efetivamente prestado, para que seja possível diferenciá-lo das tarifas e preços públicos.

Antônio Carlos Cintra do Amaral (1997) sustenta que os serviços públicos prestados sob regime de concessão seriam remuneráveis por meio de tarifas, entendimento que estaria amparado no artigo 175, parágrafo único, inciso III, da CF/88, que, por remeter à lei a disposição acerca da “política tarifária” aplicável a esses casos, teria afastado a aplicação do regime tributário às atividades concedidas. Tal lei seria a de nº 8.987/95³⁷, que prevê a pactuação de mecanismos de revisão de tarifas com vistas a preservar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão e permissão.

Nessa linha de pensamento, Luciano Amaro (2005, p. 40-46) afirma que, se é bem verdade que a CF/88 tratou, em seu artigo 145, inciso II, apenas da taxa como remuneração de serviços públicos, não se teria, com isso, que a contraprestação desses serviços públicos não se pudesse dar mediante a cobrança de outras receitas, uma vez que o artigo 175, parágrafo único, inciso III, do texto constitucional daria abertura à cobrança de tarifas quando da prestação de serviço público nos casos em que especifica. No entender desse doutrinador, o Estado deveria adotar a taxa caso o serviço por ele executado fosse realizado por imperativo de ordem pública³⁸ - em caso contrário, poderia o legislador optar entre ser remunerado tal serviço por meio de preço ou de taxa,

³⁷ “Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências.”

³⁸ Esses serviços seriam aqueles que Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 645) nominou como “serviços de *prestação obrigatória e exclusiva do Estado*”. Didaticamente, este autor tratou, ainda, de “serviços de *prestação obrigatória do Estado* e em que é também *obrigatório outorgar em concessão a terceiros*”, de “serviços de *prestação obrigatória pelo Estado, mas sem exclusividade*” e de “serviços de *prestação não obrigatória pelo Estado, mas [que] não os prestando é obrigado a promover-lhes a prestação*, tendo, pois, de outorgá-los em concessão ou permissão a terceiros”.

sendo que até mesmo a prestação potencial do serviço poderia ser remunerada por preço público, se isso fosse objeto de contrato.

Geraldo Ataliba (2002, p. 159-170) iguala os conceitos de preço e de tarifa, lecionando que só cabe preço público quando existe disponibilidade da coisa, característica típica do regime privado – informado que é pela autonomia da vontade, que congrega a liberdade de contratar, a liberdade contratual, a perseguição do lucro. Aponta, esse autor, que tais caracteres são, todos, incompatíveis com o regime administrativo, que postula a indisponibilidade da coisa pública, a satisfação de uma utilidade pública, o regramento decorrente de lei tanto no que se refere à obrigação do Estado de executar o serviço, quanto do particular de pagar por ele. Por esse motivo, conclui que o preço público seria aquele cobrado pelo Estado na exploração de atividade econômica (artigo 173, “caput”, da CF/88) e que de taxas sempre se tratará a remuneração por serviço público. A essa idéia, Estevão Horvath (1994 ou 1995) agrega a de que a expressão “política tarifária” contida na Constituição não trata da remuneração de serviços públicos, mas, sim, das relações jurídicas havidas entre Estado e concessionários/permissionários.

No plano ideal, a concepção que mais impressiona com argumentos fundados nas regras constitucionais é a que sustenta a exclusiva remunerabilidade dos serviços públicos por meio de taxas, como resultado da interpretação da literalidade do texto do artigo 145, inciso II, da CF/88. Mas essa solução jurídica não atende ao interesse público por expor a prejuízos não só o concessionário, mas, também, o Estado e os próprios usuários dos serviços concedidos.

De fato, se, uma vez concedido um serviço público, aplicarem-se as regras (limites objetivos) e princípios tributários às cobranças levadas a efeito para

remunerar os serviços, daí cogitando-se, por exemplo, de princípio da estrita legalidade e da anualidade, criar-se-ão amarras ao exercício da concessão que, no caso de desequilíbrio econômico-financeiro do contrato, impedirão a imediata reparação das perdas sofridas pelos concessionários/permissionários.

E pior: como é assegurada ao concessionário a indenização pelos prejuízos decorrentes da execução do contrato (artigo 23, inciso XI, da Lei nº 8.987/95), esses gastos assumidos por conta da aplicação do regime tributário serão suportados diretamente pelo Estado, ao invés de o serem, preferencialmente, pelos usuários do serviço público. E, com isso, o interesse público vem a ser multiplamente atingido: agride-se o patrimônio do Estado com gastos que, em princípio, devem ser assumidos pelo efetivo usuário do serviço público que fruiu da utilidade oferecida; ameaça-se a continuidade do serviço público pela inviabilização econômico-financeira das operações do concessionário; concentra-se a cobrança dos reajustes nos futuros usuários, ao invés de permitir que seja imediatamente pulverizada a assunção dos custos majorados; sujeita um cálculo primordialmente econômico ao ato político de editar leis, com os riscos típicos que apresenta a tramitação de projetos duplamente impopulares (aumento de tributos e rentabilidade de concessionários/permissionários). Sem contar que as discussões sobre as perdas sofridas pelos concessionários e permissionários pode desaguar em litígios intermináveis e de conseqüências imponderáveis.

É curioso, ademais, notar que a tese da exclusiva remunerabilidade dos serviços públicos pelas taxas não é satisfatória nem mesmo no plano formal da legislação constitucional, pois repartir por meio de fundos públicos (o que significa dizer com toda a Sociedade) as perdas deflagradas na execução dos contratos de

concessão e permissão atentaria contra a constitucional cláusula da divisibilidade imputada a esse tributo, que postula seu custeio pelos usuários do serviço público.

Toda a controvérsia tem como pano de fundo as “profundas mudanças verificadas na organização e no funcionamento do Estado, no Brasil e no mundo” (CAMPILONGO, 2005, p. 46). Nesse contexto, o aprisionamento dos serviços públicos em formas e conceitos que não observam a realidade e as demandas sociais pode decretar a incapacidade do Direito colaborar na construção do debate acerca de uma noção compreensiva de serviço público que seja adequada às citadas mudanças observadas no modo de atuação do Estado.

Se isso ocorrer, o Direito será ignorado nas discussões sobre o temário do serviço público e, o que é pior, o debate pode vir a ser capturado com foros de exclusividade pela Economia e pela Política, dando margem ao utilitarismo ou ao autoritarismo que o atuar desses sistemas sociais à margem de regras jurídicas pode gerar. Para que isso não ocorra, a estratégia mais eficiente é a de fazer com que o Direito não se exclua do debate acerca do modo com que ele pode contribuir para atender às demandas sociais existentes, produzindo teoria capaz de acompanhar, até o ponto em que juridicamente isso seja possível, as transformações sociais.

No caso concretamente versado, restringir o regime jurídico da remuneração do serviço público às taxas apresenta-se ser uma resposta que pode até ganhar em termos de segurança jurídica, por aparentar ser a mais perfeita em termos formais. Mas é evidente que essa resposta, que em termos formais é “includente”, por compreender no âmbito das taxas todos os serviços públicos, é “excludente” em termos funcionais, tornando-se artificial e vazia de utilidade em razão de estar sendo

sistemática e completamente ignorada pela Sociedade, especificamente pela Economia e pela Política.

Com esses fundamentos, tomando por base a classificação dos serviços públicos proposta por Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 645), reservaremos à remuneração por serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado o regime jurídico tributário, mais especificamente o das “taxas por serviços públicos efetiva ou potencialmente prestados”. E adotaremos o termo “tarifa” para nominar as prestações devidas pelos usuários de serviço público prestado sob o regime de concessão³⁹.

Residualmente, teremos por “preço público” pelos demais serviços públicos diretamente prestados pelo Estado, quando se tratar de “serviços de prestação obrigatória pelo Estado, mas sem exclusividade” e de “serviços de prestação não obrigatória pelo Estado, mas [que] não os prestando é obrigado a promover-lhes a prestação”. Também como espécies de preço público teremos o pedágio, que será a cobrança que cogita de uso de vias públicas conservadas pelo Poder Público, e todas as demais cobranças estatais fundadas na produção de bens, na prestação de serviço privado ou em normas jurídicas autônomas voltadas para a alienação e para a exploração do patrimônio público, às quais a doutrina tradicionalmente refere-se como receitas públicas originárias (Cf. MORAES, 1973, p. 224).

³⁹ A CF/88, em seu artigo 175, trata de “regime de concessão ou permissão”. A Lei nº 8.987/95 acentua a distinção entre concessão e permissão, definindo separadamente esses institutos. Lúcia Valle Figueiredo (2003, p. 106-109), no entanto, não identifica diferenças normativas entre essas figuras, pois ambas seriam marcadas pela bilateralidade, precedidos de licitação e decorrentes de contrato. Ainda afirma que a contratualidade atribuída pela lei à permissão suprimiu a “precariedade” que lhe era doutrinariamente associada, característica que consiste na imediata revogabilidade que for necessária ao interesse público, mas que somente veio a ser cogitada na “autorização de serviço público”.

Firmados os gêneros próximos e as diferenças específicas de tributos, tarifas e preços públicos, utilizaremos essas notas, de ora em diante, como premissas dos fundamentos e conclusões a serem desenvolvidos nos capítulos em que trataremos das cobranças levadas a efeito pela União na exploração do uso de seus bens imóveis.

4. AS PRESTAÇÕES COBRADAS PELA UNIÃO NA EXPLORAÇÃO DO USO DE SEUS BENS IMÓVEIS

O Decreto-lei nº 9.760/46, que “Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências”, é o ato normativo no qual o regime jurídico da exploração de bens imóveis da União está essencialmente estruturado. Nele, encontram-se a maior parte das prestações cobradas pela União acerca das quais iremos tratar de ora em diante.

Na cabeça do artigo 64 do Decreto-lei nº 9.760/46 está disposto que “Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos”. Nos demais parágrafos desse artigo são apresentadas as finalidades que deverão orientar o Estado na escolha do regime jurídico mais apropriado para a exploração dos bens integrantes do seu patrimônio disponível.

No parágrafo 1º desse artigo estipula-se que a locação deverá ser utilizada quando a União pretender preservar a plena propriedade do imóvel ao mesmo tempo em que sua exploração for desejável e economicamente viável. Nesse mesmo dispositivo, ensaia o legislador as características do “arrendamento mediante condições especiais”, modalidade de contratação dirigida para o propósito de ceder a outrem a exploração de frutos ou a prestação de serviços cujas condições já foram viabilizadas pelo Estado nas dependências do imóvel objetado.

Adiante, no parágrafo 2º, o aforamento, modalidade de contrato celebrado com amparo no regime enfiteutico, é reservado para as situações em que

“coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública”. Em última análise, ambos os requisitos não distam daqueles que historicamente foram utilizados na constituição das enfiteuses privadas, mediante as quais o senhorio direto busca, com a modicidade do preço do foro e com a oferta da perpetuidade do direito real oferecido, radicar o enfiteuta ao solo, ao mesmo tempo em que preserva a propriedade do imóvel.

Por último, trata o parágrafo 3º da cessão de uso, que consiste na “permissão da utilização gratuita de imóvel”, contratável quando a União pretender prestar “auxílio ou colaboração” a outrem, como por exemplo “entidade da Administração Pública Federal indireta” (artigo 79, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46). Nesse caso, por se tratar de contrato não-oneroso, nada há a ser dito em relação a prestações cobradas pelo Estado.

Em notas gerais, trataremos, de ora em diante, desses citados institutos. Mas antes de ferir cada uma das prestações cobradas pela União com lastro neles, apresentaremos um panorama geral do enquadramento constitucional do Decreto-lei nº 9.760/46 ao tempo de sua edição e ao longo da vigência das Constituições que lhe sucederam, análise que será útil no desenvolvimento do paralelo que pretendemos traçar entre as cobranças fundadas nesse ato normativo e as prestações de natureza tributária.

4.1. Evolução do enquadramento constitucional dos tributos e das prestações patrimoniais

O Decreto-lei nº 9.760/46 foi editado em 05/09/1946 – na vigência, portanto, da CF/37 (Constituição Federal de 1937), e às vésperas da promulgação da CF/46 (Constituição Federal de 1946), dada em 18/09/1946.

Como denotado no preâmbulo do Decreto-lei nº 9.760/46, esse ato normativo foi editado com base no artigo 180 da CF/37, a dispor que “Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União”. Tal Constituição havia dissolvido a Câmara dos Deputados, o Senado Federal, as Assembléias Legislativas dos Estados e as Câmaras Municipais (artigo 178), de modo que ao Presidente da República fora outorgado o poder de legislar por meio de decreto-lei com as limitações mencionadas no artigo 13 dessa Constituição, que fazia menção, dentre outras matérias, a “alienação e oneração de bens imóveis da União” (letra “h”) e a “impostos” (letra “d”).

Em sendo assim, para se entender que o Presidente da República dispunha de competência legislativa para editar o Decreto-lei nº 9.760/46 em questão é necessário admitir-se que esse ato normativo não trataria, àquele tempo, dentre outros temas, de alienação ou oneração de bens imóveis da União, e nem de impostos – o que não se faz com tranqüilidade.

Começando pelo quesito mais óbvio, que é o primeiro deles, nota-se que, pelo menos em parte, o decreto-lei em questão trata “Da Alienação dos Bens Imóveis da União”, expressão que nomina o Título III desse decreto-lei. O contraste desses

dispositivos do Decreto-lei nº 9.760/46 com a CF/37 é, portanto, evidente; mas sobre ele não iremos nos estender, por não tangenciar temas de interesse do trabalho corrente, que dizem respeito à exploração do uso dos bens imóveis da União.

O segundo quesito já envolve um exercício interpretativo mais longo, resultado da imprecisão com que a CF/37 e a legislação infraconstitucional versaram naquele tempo a matéria tributária, o que é compreensível dado que o ramo da ciência que estuda seus fenômenos nos primórdios de seu desenvolvimento teórico e jurisprudencial.

Ao tempo da edição da CF/37, o estudo do Direito Tributário não havia ainda se extremado das Ciências das Finanças. Essa ausência de contornos claros entre as duas disciplinas colaborava para a citada ausência de precisão e sistematização com que o legislador tratava da matéria tributária naquele tempo não só no nível constitucional, mas também no nível das normas jurídicas infraconstitucionais. A Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional, da lavra do Ministro Oswaldo Aranha, e o Relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional dão mostras claras daquela realidade (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954).

A CF/37 reservava privativamente à União a competência para legislar sobre “as finanças federais” (artigo 16, inciso VI), sem, portanto, tratar especificamente das normas de Direito Tributário como pertencentes a um ramo individualizável do direito positivo. No artigo 68, a Constituição até fazia menção ao termo “tributo”, mas não se dedicou a extremar seu conceito das “rendas” e dos “suprimentos de fundos” nesse mesmo dispositivo mencionados, nem mesmo a definir essa tríade de ingressos públicos que compunham o orçamento. A definição denotativa de tributo como sendo o gênero que congrega impostos e taxas não se tirava de um único dispositivo

constitucional, nem de um único capítulo, mas, sim, de enunciados esparsamente colocados na Constituição em títulos como “Da Organização do Estado”, “Da Câmara dos Deputados” e “Da Elaboração Orçamentária”. É nítido, portanto, que não tratou, a CF/37, da matéria tributária de forma suficientemente precisa e sistematizada para extremar o Direito Tributário das Finanças Públicas e do Direito Financeiro.

A par da ausência de sistematização dos dispositivos tributários, a CF/37 não apresentou suficientes contornos de uma definição de impostos e taxas. E a ausência de contornos precisos das materialidades constitucionalmente firmadas dessas espécies tributárias (artigos 20, 23, 24 e 28) carecida de precisão até mesmo para que elas fossem estremadas uma da outra, o que gerou, no plano dos fatos, a sobreposição desses tributos e deturpações da repartição constitucional das competências tributárias que o Supremo Tribunal Federal e demais Tribunais lograram corrigir (BALEEIRO, 1990, p. 335).

Também não havia na legislação infraconstitucional uma definição modular que suprisse essa vaguidade da CF/37 - naquele tempo, não se cogitava de normas gerais de direito tributário⁴⁰. O legislador, portanto, não havia limitado a competência legislativa tributária dos entes federados por meio da lavra de uma definição modular desse tributo de caráter conotativo.

⁴⁰ A categoria das normas gerais surgiu no Direito Constitucional positivo com a CF/34 (Constituição Federal de 1934), que, em seu artigo 5º, inciso XIX, letra “i”, tratava de “normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo”. Na CF/37, delas não se tratou, sendo que somente com a CF/46 retomou-se sua concepção no patamar das normas constitucionais. No artigo 5º, inciso XV, dessa Constituição, atribuiu-se à União a competência para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”, o que poderia ser feito, naquele tempo, por meio de lei ordinária, mesmo porque a CF/46 não tratou de leis complementares produzidas pela União. Foi com base nesse dispositivo constitucional que se editou o CTN, tendo constado tal circunstância no artigo 1º desse Código, que também fez menção à EC 18/65. Para um histórico das leis complementares. Cf. MORAES (1973, p. 150, nota 181).

Como a CF/37 não definia conotativamente os impostos e as taxas, nem havia norma geral que o fizesse, e diante da insuficiência da definição constitucional denotativa de tributos e de suas espécies, o recurso à legislação infraconstitucional, à doutrina e aos julgados dos Tribunais era necessário para se apreender os gêneros próximos e as diferenças específicas dessas cobranças. À época, subsidiavam a interpretação das normas tributárias o Decreto-lei nº 1.804, de 24/11/1939, que instituiu normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios, assim como o Decreto-lei nº 2.416, de 17/07/1940, com o qual foram revistas as normas do primeiro decreto-lei e também estendida a aplicação dos novos dispositivos ao Distrito Federal e ao Território do Acre (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 83).

Os propósitos desses atos normativos estavam declaradamente voltados para a padronização das normas afetadas às finanças públicas, não reunindo, em princípio, condições jurídicas para enunciar uma definição modular de tributo. Não tinham, tais decretos, o caráter de norma geral – categoria de normas que não existia no âmbito da CF/37 – mesmo porque seus dispositivos nem mesmo estavam dirigidos a todos os entes políticos, uma vez que a União Federal não era destinatária das obrigações neles estatuídas.

Na prática, no entanto, os decretos-leis em questão resultaram por ultrapassar o “campo da técnica” da atividade financeira pública, vindo a elaborar “regras substantivas, por exemplo no que se refere à conceituação de certas figuras tributárias”, como se fez constar no citado Relatório da Comissão Especial do Código Tributário Nacional (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 83). Significa dizer que, sem assumirem o “status” formal de normas gerais de tributário, acabaram, na prática,

assumindo o papel de norte para a produção legislativa dos entes políticos e para a interpretação das normas tributárias⁴¹.

No texto do Decreto-lei nº 2.416/40, os “impostos” foram definidos como “tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública”; e as “taxas” como tributos “exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição”⁴². E esses atos normativos, nos mesmos dispositivos em que definiram impostos e taxas, também vieram a definir as contribuições de custeio de atividades especiais, ditas pelo Decreto-lei nº 2.416/40 como as “do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de caracter geral ou de determinados grupos de pessoas” - mas tal enunciado, assim como o seu correspondente do Decreto-lei nº 1.804/39, não associou o termo “tributo” a essas contribuições. Logo, no âmbito dos atos normativos em questão, o gênero “tributo” seria composto por impostos e taxas⁴³, o que se compatibiliza com a definição modular de tributo de caráter denotativo firmada pela CF/37.

Os decretos-lei sob lume ainda trataram de “receitas patrimoniais”, sem as definir, no entanto. Apenas vieram a dispor que o termo “receita” subdividia-se em

⁴¹ Particularmente no que se refere às taxas, diversas críticas foram dirigidas pela doutrina ao Decreto-lei nº 2.416/40. Cf. BALEEIRO (1990, p. 32-37).

⁴² Nessa definição de taxa não cabia a taxa de entrada, saída e estada de navios e aeronaves cogitada pela CF/37 (artigo 20, inciso II), que não tomava por materialidade “serviços”, negócios jurídicos com os quais o tomador obtém uma utilidade como contraprestação, mas, sim, fatos jurídicos despidos de natureza negocial

⁴³ A CF/37 não tratou da contribuição de melhoria. A CF/34 o havia feito em seu artigo 124 no seu “Título IV - Da Ordem Econômica e Social”, separadamente dos impostos e taxas, versados no “Título I - Da Organização Federal, Capítulo I - Disposições Preliminares”, de modo que sua natureza tributária era duvidosa. Sua cobrança foi retomada pelas normas constitucionais somente com a CF/46, que dela tratou no seu artigo 30. Essa Constituição também não deixou clara a natureza tributária da contribuição de melhoria, não sendo possível, ademais, sustentar que o artigo 30 houvesse firmado uma definição denotativa de tributo que a incluísse, pois ele tratava, além das taxas, de cobranças que fossem decorrentes de “quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços”, expressão cuja latitude obviamente abarca prestações que não sejam de tributo. O Decreto-lei nº 1.804/39 e o Decreto-lei nº 2.416/40 também não trataram da contribuição de melhoria, pois foram editados na vigência da CF/37, que, como dito, dessa cobrança não tratou. Acerca do histórico da contribuição de melhoria no direito pátrio e comparado, Cf. BARRETO *et al.* (1975, p. 4-5).

(1) receita ordinária e em (2) receita extraordinária; a (1) receita ordinária compreendia as categorias (1.1) receita tributária, que abrangia os (1.1.1) impostos e as (1.1.2) taxas; (1.2) receita patrimonial, (1.3) receita industrial e (1.4) receitas diversas; a rubrica (2) receita extraordinária, por sua vez, agregava ingressos auferidos com a alienação de bens patrimoniais, com a cobrança da dívida ativa, com indenizações e restituições, quotas de loterias etc.

Assim, ao terem distinguido as “receitas patrimoniais” das “receitas tributárias”, os decretos afirmaram a diversidade de tratamento que haveria de ser dada, no plano jurídico, às cobranças de que tratavam. Apesar de não terem sido definidas, as “receitas patrimoniais” são entendidas como aquelas decorrentes da exploração do patrimônio público, ao passo que as “receitas tributárias” são as originadas de “impostos” (que, como dito, era definidos como “tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública”), e de “taxas” (definidas como as prestações cobradas a título de “remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição”). Trata-se, enfim, de diferenciação que, em última análise, leva em conta a causa e a função das cobranças: nas receitas patrimoniais, tem-se como causa a exploração de bens públicos, a obtenção de recursos financeiros por meio do patrimônio do Estado; nos impostos e taxas, tem-se por causa a arrecadação⁴⁴, a potestade tributária.

Tanto as receitas patrimoniais quanto as tributárias visavam fomentar o interesse público – tinham, em certo sentido, causa e função arrecadatórias, por assim dizer. As exações que geravam “receitas patrimoniais” eram arrecadadas para os cofres

⁴⁴ Às taxas de serviço público efetivamente prestado deve-se acrescentar mais uma causa, qual seja, a contraprestação (CANTO, [1947?], p. 23), resultado da exploração de serviços públicos contratados com o Estado.

da União sem qualquer afetação a fundo ou despesa governamental - de outro modo dizendo, seus recursos também eram “destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública”, como se dispôs acerca dos impostos no Decreto-lei nº 2.416/40. Mas, se por um lado as receitas patrimoniais e as receitas tributárias tinham por causa e função a arrecadação de recursos financeiros, as de natureza patrimonial tinham uma nota diferencial em relação às tributárias: versavam sobre a exploração de bens imóveis do poder público, remunerando o Estado pelo proveito que seu patrimônio imobiliário gerava ao particular.

O artigo 14 da CF/37 outorgava ao Presidente da República poder para “expedir livremente decretos-leis sobre [a] administração federal”, expressão cuja latitude, associada ao contexto daquela Constituição, evidencia a competência atribuída a tal autoridade para legislar sobre a exploração de bens imóveis por meio de decreto-lei, da forma que aprouvesse àquela autoridade, desde que obedecidos os limites do artigo 13 da CF/37, que, como demonstrado, não foram transbordados no que se refere aos impostos.

Questão que surge, por tangenciar a matéria tributária, é se por meio de decreto-lei poderiam ter sido instituídas as taxas que são objeto do Decreto-lei nº 9.760/46, quais sejam, as taxas de ocupação, de legitimação e de utilização. Essa questão merece análise que melhor cabe no item deste estudo no qual iremos tratar dessas prestações. Por hora, é suficiente afirmar que a instituição de taxas não estava limitada pelo artigo 13 da CF/37, de modo que o Presidente da República poderia criá-la, naquele tempo, por meio de decreto-lei, com base no citado artigo 14 da CF/37.

Conclui-se que o Decreto-lei nº 9.760/46, ao menos em princípio⁴⁵, não estava, ao tempo de sua edição, em testilha com as vedações expressadas no artigo 13 da CF/37 no que se refere à exploração do uso do patrimônio imobiliário do Estado (União), sendo determinantes para essa análise a causa e a função arrecadatórias das prestações que com aquele ato normativo foram instituídas.

A CF/46, por sua vez, manteve o critério de repartir entre os entes políticos a competência legislativa tributária dos impostos por meio da enunciação da sua materialidade. Tratou, ainda, em seu artigo 30, da instituição da cobrança de contribuição de melhoria, de taxas e de “quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços”.

Somente com muita concessão interpretativa é que se afirma a existência de uma definição modular de tributo na Constituição de 1946, dada a ausência de preocupação a esse respeito revelada pelo constituinte com a menção a “quaisquer outras rendas”. Dificulta ainda mais essa análise o fato de que o artigo 21 da CF/46 ainda atribuiu à União e aos Estados o poder de decretar “outros tributos” além dos que foram previstos naquela Constituição, o que reafirma o aberto significado por ela dado ao termo “tributo”.

Havia, no artigo 30, uma definição denotativa que abrangia não só os tributos (salvo impostos que, neste artigo, não foram mencionados), e dada a expressão “outras rendas”, todas as demais prestações cobradas pelo Estado na qualidade de receitas públicas, assim entendidas como as que pudessem provir, nos termos desse

⁴⁵ Essa conclusão apriorística tem em vista a constitucionalidade formal do Decreto-lei nº 9.760/46. Mais adiante, nossas análises tratarão de cada uma das cobranças instituídas por esse ato normativo, para que sua validade seja confirmada ou infirmada com maiores subsídios.

dispositivo da CF/46, “do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços”.

Apesar de todas essas dificuldades, a interpretação mais razoável dessa Constituição é a de que, ao lado dos impostos, as contribuições de melhoria e as taxas tratar-se-iam de tributos, pois a menção a “outras rendas” contida nesse artigo 30 exporia a separação entre dois conjuntos: o conjunto dos tributos, integrado pelos impostos, mencionados inequivocamente como tal no corpo da CF/46, assim como por aquelas duas espécies tributárias referidas nos incisos I e II desse artigo 30, quais sejam, as contribuições de melhoria e as taxas; e o conjunto das “outras rendas” mencionadas no inciso III, que abrigaria as demais prestações de natureza não-tributária, cujo viés normativo seria objeto de investigações afetadas ao Direito Financeiro. De outro modo dizendo, a CF/46 adotou uma definição modular de tributo de caráter denotativo enunciada pela composição dos seus artigos 30, incisos I e II, 15, 16, 19, 20, 21, 29 e 31.

Mesmo que se nos apegássemos à vaguidade do texto daquela Constituição sobre o tema para defender que a CF/46 não teria ditado uma definição modular de tributo, ainda assim se dispunha, naquele tempo, dos citados Decretos-leis nº 1.804/39 e nº 2.416/40 para tratar do tema. Nesse caso, como já demonstrado, somente seria possível dizer que integraria o universo dos tributos os impostos e as taxas, pois nos decretos-leis apontados não se tratou de contribuição de melhoria. Mas não é essa a interpretação que adotamos: preferimos a anterior, a postular que, naquela Constituição, integravam o gênero tributo os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

Enfim, também na vigência da CF/46, a constitucionalidade formal do Decreto-lei nº 9.760/46 não foi infirmada, amparando-se sua validade em conjunto das distinções trazidas pelos Decretos-leis nº 1.804/39 e nº 2.416/40, acerca das quais já desenvolvemos o suficiente, de modo que nos reportamos, aqui, ao que já foi dito a respeito, com apenas um acréscimo: foram, tais decretos-leis, recepcionados pela CF/46 sob o “status” de normas gerais de direito financeiro”, por força do disposto no seu artigo 5º, inciso XV, letra “b”.

Dessas imprecisões não padeceu a EC 18/65 (Emenda Constitucional nº 18/65), que atribuiu um teor de organicidade ao Direito Tributário positivo que as Constituições a ele precedentes não haviam atingido. Já no artigo 1º dessa emenda se fez constar que “O sistema tributário nacional compõem-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria”, do que se infere ter ela reservado a acepção do termo tributo a essas três categorias jurídicas. Aqui temos uma definição denotativa de tributo de enunciação completa, com todos os elementos para formar uma definição modular de tributo de nível constitucional postos num único enunciado prescritivo.

Sem apresentar uma definição conotativa de imposto, a EC 18/65 repartiu a competência legislativa para sua instituição seguindo o consagrado critério de enunciação das materialidades desse tributo. Quanto às taxas e às contribuições de melhoria, apresentou notas suficientes para firmar as definições modulares dessas espécies tributárias.

Não tendo sido suprimida ou coarctada a validade do artigo 5º, inciso XV, letra “b”, da CF/46, os Decretos-leis nº 1.804/39 e nº 2.416/40 mantiveram sua função de “normas gerais de direito financeiro” até que, ainda na vigência da CF/46 integrada pela Emenda Constitucional nº 18/65, foi editada a Lei nº 5.172/66,

instituindo o CTN (Código Tributário Nacional), que assumiu aquele papel até então exercido pelos decretos-lei. E já no artigo 3º do Código fez-se constar uma definição conotativa de tributo, sendo que no seu artigo 5º também foi enunciada, acerca desse termo, uma definição denotativa de enumeração completa, composta por impostos, taxas e contribuições de melhoria; mais adiante, o Código também enunciou uma definição conotativa para cada uma dessas espécies tributárias (artigos 16, 77 e 81) sendo que seus termos persistem até os dias de hoje.

A CF/67, ao seu turno, reservou um capítulo específico para tratar da temática tributária, adotando, em seu artigo 18, a mesma redação do artigo 1º da EC 18/65, firmando como categorias integrantes do sistema tributário nacional os “impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Mais adiante, no seu artigo 19, foram novamente arrolados nos incisos I a III essas três espécies do gênero tributo, apresentando notas conceituais e definitórias delas, e ainda, no parágrafo 1º, reservando à lei complementar o papel de tratar de “normas gerais de direito tributário”, o que indicava a recepção do CTN sob o “status” dessa modalidade de lei.

Nesse capítulo do Sistema Tributário ainda se tratou de empréstimos compulsórios (artigo 19, parágrafo 4º) e de pedágio (artigo 20, inciso II), mas sem espaço para cogitar da atribuição da natureza tributária a tais cobranças, dados os termos herméticos em que a CF/67 se expressou no artigo 18, firmando um rol exaustivo de tributos que não as comportava. Pelo mesmo motivo, não se atribui a qualidade de tributos às contribuições tratadas no Título “Da Ordem Econômica e Social”, destinadas ao custeio dos serviços e encargos da intervenção no domínio econômico e da instituição de monopólio de determinada indústria ou atividade (artigo 157, parágrafo 8º e 9º), à previdência social (artigo 158, inciso XVI) e ao custeio da atividade dos órgãos

sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas (artigo 159, parágrafo 1º).

A EC 1/69 (Emenda Constitucional nº 1/69), que, a pretexto de emendar a CF/67, pura e simplesmente exauriu a matéria da Constituição emendada (daí dizer-se que consistia numa nova Constituição), tratou, no capítulo reservado ao Sistema Tributário, de impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. Não dispunha, a exemplo da EC 18/65 e da CF/67, de um dispositivo assertivo como o contido, respectivamente, nos artigos 1º e 18 dessas normas constitucionais, fechando em um enunciado apenas os elementos integrantes do sistema tributário brasileiro.

A despeito dessa falta de assertividade, entendemos que o artigo 18 da EC 1/69 exauria o rol dos tributos com a menção a impostos, taxas e contribuição de melhoria firmada no seu “caput” e nos seus incisos I e II, de modo a enunciar uma definição constitucional denotativa de tributo de enumeração completa formada por tal tríade de cobranças. Isso porque o parágrafo 1º desse artigo 18, logo após a menção a esses objetos, já dispunha a respeito da edição de lei complementar que estabeleceria “normas gerais de direito tributário”, o que deixa claro que tal lei aplicar-se-ia somente às figuras arroladas nesse dispositivo até então, mesmo porque o CTN, que foi recebido pela EC 1/69 como lei complementar, definia tributos adotando essa tríade de termos.

A EC 1/69 ainda dispôs que o empréstimo compulsório, também citado nesse capítulo do Sistema Tributário, não seria objeto das normas gerais de direito tributário. Isso porque, no artigo 21, parágrafo 2º, inciso II, remeteu a instituição dessa cobrança à lei complementar distinta da que estabeleceria as “normas gerais de direito tributário”. E no mesmo dispositivo, também se consignou que aos empréstimos

compulsórios aplicar-se-iam “as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”. Disso tudo, infere-se que a EC 1/69 não considerou se tratar tal cobrança de tributo, apesar de serem a eles aplicadas as limitações tributárias estipuladas por tal Emenda Constitucional e pelo CTN.

No que se refere às contribuições, sua menção no capítulo da Constituição que trata do Sistema Tributário deu-se apenas para se aproveitar nessas exações a faculdade atribuída ao Poder Executivo da União de alterar as alíquotas e as bases de cálculo do imposto de importação, faculdade que fora disciplinada no artigo 21, inciso I – artigo, esse, que, no seu parágrafo 2º, inciso I, tratava dessas contribuições e se remetida à faculdade em questão. Tanto que as contribuições foram mais detida e propriamente definidas no Título “Da Ordem Econômica e Social”, fora do capítulo do Sistema Tributário, quando se dispôs acerca das contribuições destinadas ao custeio dos serviços e encargos da intervenção no domínio econômico e da instituição de monopólio de determinada indústria ou atividade (artigo 163, “caput” e parágrafo único), à previdência social (artigo 165, inciso XVI) e ao custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas (artigo 166, parágrafo 1º).

Posteriormente, a EC 8/77 (Emenda Constitucional nº 8/77) alterou o texto do artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, e também o enunciado do artigo 43 da EC 1/69, ao qual foi acrescido um inciso de número X, modificações que, no entender do Plenário do Supremo Tribunal Federal, acabaram por suprimir a natureza tributária das contribuições⁴⁶. Preferimos sustentar que as contribuições, no plano das normas

⁴⁶ RE 86.595/BA (rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 17/05/1978, recurso não conhecido, v.u., DJ 30/06/1978, p. 04849) e do RE 100.790/SP (rel. Min. Francisco Rezek, j. 15/08/1984, não conheceram do recurso, v.u., DJ 13/03/1987, p. 03882).

constitucionais, não dispunham de natureza tributária desde a edição da EC 1/69, de modo que a EC 8/77 somente veio a esclarecer algo que já estava posto inequivocamente no texto da EC 1/69.

Como conclusão, temos que a CF/67 e a EC 1/69 firmaram uma definição de tributo denotativa de enumeração completa composta somente pela tríade dada por impostos, taxas e contribuições de melhoria, convivendo essa definição com as definições conotativa e denotativa de tributo dadas pelos artigos 3º e 5º do CTN, emoldurando, esse entramado de normas, uma definição modular de tributos.

A CF/88 também arrolou todos os tributos em um só artigo, o 145, incrustado no capítulo do “Sistema Tributário Nacional”. Há quem sustente ter tal dispositivo apenas arrolado os tributos de competência concorrente, mas não é esse o entendimento que adotamos. O artigo 145 da CF/88 associa o verbo “instituir” à expressão “os seguintes tributos”, do que se extrai que somente poderiam ser instituídos os tributos arrolados naquele dispositivo constitucional, quais sejam, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

Além do mais, a CF/88, em seu artigo 146, inciso III, letra “a”, reservou à lei complementar o papel de definir tributos e suas espécies, o que já tinha sido feito no CTN ao tempo da edição da Constituição vigente. E, como dito, o CTN, no seu artigo 5º, definia denotativa tributos valendo-se exclusivamente dessas três espécies mencionadas no artigo 145 da CF/88. A harmonia resultante da conjugação desses três dispositivos reforça nosso entendimento, portanto.

Os empréstimos compulsórios somente são citados no capítulo do Sistema Tributário Nacional pela utilização por parte dessas cobranças de uma das

limitações constitucionais ao poder de tributar, qual seja, a mencionada pelo artigo 148, inciso II, consubstanciada no artigo 150, inciso III, letra “b”, que trata do princípio da anterioridade tributária. No mais, o Constituinte de 1988 teve até mesmo o cuidado de não fazer menção a tal cobrança no mesmo dispositivo em que define denotativamente tributos, afastando as imperfeições de que padeciam o artigo 19 da CF/67 e o artigo 18 da EC 1/69.

Quanto ao pedágio, sua menção no Sistema Tributário Nacional da CF/88 (artigo 150, inciso V) somente se deu para esclarecer a possibilidade de sua cobrança como exceção à regra geral da Constituição que veda de cobrança de tributos intermunicipais ou interestaduais que pudessem limitar o tráfego de pessoas ou bens.

No caso das contribuições, a CF/88, em seu artigo 149, atribuiu à União o dever de observar o disposto no artigo 146, inciso III, que, em sua letra “a”, remete-se aos tributos e suas espécies. Por esse motivo, é nosso entendimento que a Constituição vigente optou, para a instituição de uma contribuição, por se utilizar de um tributo, assim tido como uma das cobranças previstas no artigo 145, conjugado às destinações ou finalidades de que trata o artigo 149, quais sejam, as vinculadas à Previdência Social, à intervenção no domínio econômico e ao interesse das categorias profissionais ou econômicas. Desse modo, também aqui não se tem uma espécie tributária, mas uma das espécies tributárias às quais se associam destinações e finalidades constitucionalmente firmadas.

Enfim, dos termos da CF/67, passando pela EC 1/69, assim como pela EC 8/77 e terminando na CF/88, nada pode ser tirado das definições modulares de tributo e das espécies tributárias que seja conflitante com as prestações cobradas pela União na exploração do uso de seus imóveis.

O maior rigor conceitual adotado pela legislação constitucional no tratamento da matéria tributária desde a EC 18/65, assim como o advento do CTN, colaboraram, como demonstrado, para, em termos gerais, extremar os tributos das cobranças de natureza patrimonial em questão, que não se confundem com impostos, taxas e contribuição de melhoria. Se por um lado não logrou o legislador uma definição mais precisa das cobranças que dão origem às receitas patrimoniais, seus limites foram claramente apartados dos que demarcam os tributos pelo rigoroso tratamento atribuído a estes pelas normas de estrutura constitucionais e pelo CTN, das quais se tiram diferenças específicas entre as duas categorias de cobranças, destacadas principalmente pelo acentuado contraste dado aos tributos pelo legislador desde então.

Apesar do direito positivo dispor de poucos elementos a respeito do tema, ainda assim é possível definir as receitas patrimoniais como aquelas decorrentes da exploração do patrimônio público. Regis Fernandes de Oliveira (2006, p. 99) conceitua receita originária como aquela que “*decorre da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens*”, acrescentando, ainda, a esse rol a receita que o Estado auferir ao “*exercer atividade sob o que se denomina de direito público disponível*”. Portanto, os termos “receita patrimonial” e “receita originária” não são unívocos: este é mais amplo do que aquele, abrangendo não só as receitas que têm origem nos próprios do Estado, mas também as que são provenientes de atividades estatais remuneradas com preços públicos, assim como as receitas auferidas com fianças, com indenizações e com as atividades de empresas estatais, dentre outros exemplos arrolados pelo citado autor.

Também há de ser observado que nem todas as receitas públicas patrimoniais provêm do patrimônio imobiliário do Estado. Exemplo de receita patrimonial não-imobiliária é a “participação no resultado” ou “compensação

financeira” de que trata o artigo 20, parágrafo 1º, CF/88, que, no entender do Supremo Tribunal Federal, sufragado no julgamento do RE nº 228.800-5/DF (STF-1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25/09/2001, não conheceram do recurso, v.u., DJ 16/11/2001, p. 21), teriam natureza patrimonial por ter como causa “bens integrantes do patrimônio da União”. É no sentido de receitas patrimoniais imobiliárias, portanto, que devemos entender as lições de Cretella Júnior (1975, p. 288) quando este jurista leciona que as receitas originárias provêm dos bens dominicais, “objetos com os quais o Estado tem relação de propriedade”, explorados que são “com intuito de lucro, graças a atividades diretas exercidas sobre eles”. Como acentua Cretella Júnior, é da classe dos “bens patrimoniais disponíveis do Estado” (expressão unívoca à de “bens dominiais”) que se extraem aquelas receitas – que, mais precisamente, constituem-se em receitas públicas patrimoniais imobiliárias.

Especificamente em relação aos impostos, distinguem-se as prestações decorrentes das receitas patrimoniais pela sua materialidade, que diz respeito à exploração de bens públicos pelo Estado, enquanto que os impostos não estão vinculados a qualquer atividade estatal. Quanto às taxas também não se confundem, por não dizerem respeito ao exercício de poder de polícia, nem mesmo à prestação de serviços, pois explorar imóvel tem pertinência com obrigação de dar (o uso ou a propriedade) e não com obrigação de fazer, tal como se tem nos serviços. Também não se confundem com contribuição de melhoria, pois as receitas patrimoniais não postulam melhorias decorrentes de obras públicas.

Ademais, as receitas (ou prestações, cobranças) patrimoniais são normas autônomas, em cuja constituição participa o sujeito passivo, o que exclui sua confusão com impostos, contribuição de melhoria, taxas de polícia e taxas de serviços

potencialmente utilizados. Em relação aos serviços públicos efetivamente utilizados, a distinção diz respeito, como dito, à natureza da obrigação de que tratam (obrigação de dar ou obrigação de fazer).

O panorama normativo ditado pelas sucessivas alterações processadas nas normas constitucionais não tiveram o condão de agredir os dispositivos do Decreto-lei nº 9.760/46, que saiu incólume delas todas. E a distinção sobre a qual tal decreto-lei se apóia, entre receitas tributárias e receitas patrimoniais, permaneceu sendo tirada dos Decretos-leis nº 1.804/39 e nº 2.416/40, de modo que os limites ora tratados são observáveis desde a edição daquele ato normativo até os dias de hoje.

Dessa visão geral do Decreto-lei nº 9.760/46, do seu contexto normativo e do seu enquadramento constitucional, extraem-se os elementos indispensáveis para testarmos a validade das cobranças fundadas nesse ato normativo, o que será adiante desenvolvido.

4.2. A enfiteuse e as prestações cobradas pela União sob o regime enfiteutico

O regime jurídico enfiteutico de bens da União destoa significativamente da enfiteuse de bens imóveis particulares disciplinada pela legislação civil, resultado da conjugação de um instituto jurídico regulado essencialmente pelo direito privado com normas jurídicas ditadas com amparo no interesse público e nos princípios que amparam os bens jurídicos tutelados nessa seara.

A constituição da enfiteuse, pública ou privada, opera-se por meio de acordo de vontades firmado entre o proprietário do imóvel e aquele que se faz enfiteuta

– e daí se dizer da bilateralidade desse direito real sobre coisas alheias. Mesmo constando como figurante da enfiteuse a União, dotada de todas as prerrogativas que albergam o interesse público por ela patrocinado, a dimensão essencialmente civilística e consensual do direito real em questão não pode ser perdida. Com a enfiteuse, a União não manifesta o seu poder de império. Explora economicamente o patrimônio público sob sua gestão, reservando ao enfiteuta a opção de manter o domínio útil ou de abandonar gratuitamente ao senhorio o prédio aforado, tal como se extrai do artigo 691 do CC/1916 (Código Civil de 1916). Na enfiteuse, o enfiteuta consente na constituição e na manutenção de um direito real que recai sobre propriedade alheia.

Há, de fato, pouca margem para o enfiteuta negociar os termos da enfiteuse com a União, pois eles vêm determinados já no plano da lei. Esse tratamento legislativo diferenciado, que coloca a União em situação jurídica muito mais privilegiada que a do senhorio de imóvel particular aforado, tem por função proteger o patrimônio público, mas não deve assumir a condição de outorgar ao Estado a prerrogativa de se arrogar poderes de senhor feudal, explorando o uso de bens públicos com a impositividade que é própria das manifestações de soberania, como a potestade tributária (MICHELI, 1978, p. 56-60).

É por esse motivo que não se concebe a exigência de foros e laudêmios despida de acordo de vontades firmado com o ocupante do imóvel, dirigido à constituição da enfiteuse. As cobranças do regime enfiteutico devem manter a natureza jurídica de normas jurídicas autônomas própria dos preços públicos, fundando-se em acordo de vontades constituído no âmbito da própria norma que institui a prestação devida pelo sujeito passivo, o que impede sua exigência na forma de norma jurídica heterônoma, como se de tributo se tratasse. De outro modo dizendo, o enfiteuta deve

participar, por meio da manifestação do acordo de vontades dirigido à constituição do regime enfiteutico, da produção da norma jurídica que veicula o dever de pagar o foro e o laudêmio, de modo que a inobservância dessa premissa determina a inexigibilidade da cobrança.

Os excessos contidos no Decreto-lei nº 9.760/46, que tendem a desconsiderar a natureza essencialmente civilística e consensual da enfiteuse, criando regras incompatíveis com os moldes do instituto delimitados pelo CC/1916 e atribuindo à União prerrogativas desmesuradas de modo a colocar o enfiteuta em situação de completa vassalagem, são reflexos do ambiente totalitário em que foi editado tal ato normativo, na vigência da CF/37. Não raro o Poder Judiciário vem a corrigir tais vícios desse decreto-lei, reconduzindo o regime jurídico enfiteutico praticado pela União ao seu prumo jurídico, como adiante será relatado.

Feito esse preâmbulo, aprofundaremos nossas investigações sobre o perfil da enfiteuse ditado pela legislação civil, adequando-o, então, à legislação que rege a enfiteuse pública, para desse modo colher os subsídios necessários para concluir a análise das cobranças utilizadas pela União nessa seara e identificar os excessos constantes na legislação ordinária que devem ser equacionados na sua interpretação e aplicação.

4.2.1. Escorço histórico da enfiteuse e o caminho que levou à extinção de novos aforamentos

Como nos dá conta José Carlos Moreira Alves (1983, v. I, p. 419-423), a enfiteuse, traduzida do grego como “ação de plantar em”, deita suas origens no direito

helênico, assumindo “origem e evolução histórica [...] acidentadas e não bem conhecidas”; nos moldes praticados modernamente, afirma o autor parecer resultar, o instituto da enfiteuse, da fusão de três arrendamentos existentes no direito pré-justiniano: os dos “agri uectigales”, proveniente do Direito romano, e os decorrentes da concessão do “ius emphyteuticum” e do “ius perpetuum”, concebidos nos domínios orientais do Império Romano.

Dissertando a respeito das terras do Estado Romano (“ager publicus”), trata o emérito jurista, ainda, das terras arrendadas pelo Estado⁴⁷ aos particulares temporariamente, porém por largo tempo, ou mesmo perpetuamente (“ager uectigalis”), atribuindo-se ao arrendatário o pagamento de um “canon” anual (“uectigal”)⁴⁸. Pelo tempo atribuído ao arrendamento, fosse ele temporário ou perpétuo, o pagamento do “canon” assegurava ao detentor do “ager uectigalis”⁴⁹ a manutenção de seus direitos territoriais, além do direito de transmiti-los “inter vivos” ou “mortis causa”.

Sobre os outros arrendamentos praticados na parte oriental do Império Romano, voltados para a exploração de grandes áreas não cultivadas, José Carlos Moreira Alves (1983, p. 422-423) noticia que se tratavam de concessões outorgadas aos particulares por meio das quais se assegurava ao cessionário, mediante o pagamento de um “canon” anual, o direito de possuir a terra, cultivando-a e percebendo seus frutos, e de poder transmitir hereditariamente o arrendamento concedido. E indica que,

⁴⁷ O autor ainda relata a existência de registros de adoção dessa modalidade de arrendamento também pelos municípios e pelas associações religiosas.

⁴⁸ Cretella Júnior (1970, p. 194) refere-se a “cânone” como palavra que seria derivada do grego “cânon”, que significa “regra”.

⁴⁹ Ao tratar dessa modalidade de arrendamento como “jus in agro vectigali”, Cretella Júnior (1970, p. 192) refere-se a ela como “direito sobre o campo tributável, já que o vectigal é um tributum”. Essa observação do autor desperta curiosidade acerca da possibilidade de se ter atribuído, no Direito Romano, a natureza de tributo a essa prestação auferida pelo Estado na exploração de seus imóveis. Mas, em nosso entender, essa aproximação não é possível porque, no Direito Romano, já existia o que se tem hoje por comisso, que consiste na extinção, no distrato do arrendamento pelo não pagamento do “vectigal”. O inadimplemento do tributo, diferentemente, importa na incursão estatal no patrimônio particular, conseqüência que se afasta muito das de natureza contratual, praticadas no “ager vectigalis”.

provavelmente, assim se distinguiriam esses dois arrendamentos: os decorrentes do “*ius emphyteuticum*” teriam por objeto terras de propriedade privada do príncipe concedidos temporariamente (porém por largo tempo) para exploração produtiva pelos particulares – e, daí, a obrigatoriedade do cultivo da terra; e os do “*ius perpetuum*” aplicar-se-iam a terras do Estado destinadas à obtenção de uma renda fixa e imutável (“*canon*”), de modo que o cultivo dessas terras seria facultativo, assegurando-se, ainda, a perpetuidade do exercício dos direitos em questão.

Até então constitutivos de “direito meramente pessoal”, aqueles três arrendamentos foram fundidos por Justiniano sob o epíteto de “*enfiteuse*”, vindo a ser esta concebida como “direito real sobre coisa alheia” que também seria constituível pelos particulares em geral (ALVES, 1983, p. 423).

Na Idade Média, pensou-se a *enfiteuse* como modalidade de propriedade, o que teve em vista a amplitude das faculdades que o *enfiteuta* tinha sobre o imóvel. Da percepção da *enfiteuse* como “modalidade de propriedade, inferior, porém, à do proprietário”, é que se originou a expressão “*domínio útil*” para nomear o plexo de direitos do *enfiteuta*, reservando-se o termo “*domínio direto*” aos direitos detidos pelo *senhorio direto* (ALVES, 1983, p. 419-420).

Clóvis Beviláqua ([19--?], p. 277), comentando o direito português, noticia que diversas “*influências feudais e costumeiras*” foram agregadas à *enfiteuse* ao longo do tempo, de modo a atribuírem aos *enfiteutas* deveres estranhos ao instituto, dentre os quais “*prestações de serviços pessoais*”, “*lutuosas*” (pagamento devido por conta da morte do *enfiteuta*) e outras “*exigências onerosas*” e “*abusos*” estipulados pelos *senhorios* que persistiram até mesmo no direito compilado, quando vigiam as *Ordenações*. Caio Mário da Silva Pereira (1993, p. 169), também comentando a

enfiteuse que vigorou nas Ordenações sob a denominação de emprazamento ou prazo de aforamento, classificou-a com um “complexo de privilégios aristocráticos” que vigoraram até o século XVIII, quando, então, o Marquês de Pombal patrocinou a restrição desses excessos, “quase logrando recuperar as linhas romanas da instituição”.

O CC/1916 manteve-se fiel à matriz romana da enfiteuse, concebendo-a como direito real sobre coisas alheias – e, assim, como direito real que ladeia o direito de propriedade (artigo 674, “caput”). E de seu texto foram extraídos os excessos que o direito português registrava no passado, o que fora feito com o propósito de se retornar à “simplicidade romana” (BEVILAQUA, 1953, v. 3, p. 244).

É essa a enfiteuse que sobrevive no nosso direito positivo, definida por Clóvis Beviláqua (1953, v. I, p. 278) como o “direito real de posse, uso e gozo de imóvel alheio, alienável e transmissível por herança, conferido, perpetuamente, ao enfiteuta, obrigado a pagar uma pensão anual invariável (fôro) ao senhorio direto”. Acresçam-se a essa definição as notas dadas por Caio Mário da Silva Pereira (1993, v. IV, p. 171-172), esclarecendo que o direito real em questão “revela total amplitude, que retira ao proprietário quase todas as faculdades inerentes ao domínio, deixando-lhe somente alguns resquícios externos”, o que reflete na designação que se dá ao complexo de direitos enfitêuticos do foreiro e do senhorio direto: “domínio útil” e “nua propriedade”, respectivamente. Pontes de Miranda (1957, p. 166), no mesmo sentido, considera que a “importância quantitativa dos elementos que compõem o conteúdo do direito enfitêutico” pareceria ter reservado ao domínio “a pele da propriedade”.

A enfiteuse, historicamente, assumiu o propósito de gerar renda ao Estado e às instituições que dela fizessem uso, além do de preservar o bom estado do bem enfitêutico. Clóvis Beviláqua ([19--?], v. I, p. 279), visando o CC/1916, acentua

como “fim econômico da enfiteuse” o “facilitar, pela modicidade do preço, o aproveitamento das terras incultas ou abandonadas”.

Há registros de que, no Brasil dos séculos XIX e XX, esse direito real tenha se apresentado útil. Caio Mário da Silva Pereira (1993, p. 170) dá-nos notícia de que a enfiteuse havia apresentado bons resultados nesse período por ter “proporcionado o aproveitamento de terras incultas, a urbanização de áreas próximas aos grandes centros, e, no que [fora] mais prestadio, a instalação de núcleos industriais ou ‘cidades industriais’ em vários pontos do território pátrio”. Mesmo assim, segundo o autor, havia manifestações contrárias à enfiteuse principalmente fundadas no argumento de que ela se prestava a “conservar privilégios e benefícios como fonte enorme de vantagens a título de sua transferência *inter vivos*”, por dar azo à cobrança do laudêmio.

Mais adiante, Caio Mário desenvolve interessante relato acerca dos movimentos contrários à manutenção do instituto na legislação pátria, ao qual nos remetemos sem nos aprofundar, diante dos modestos propósitos deste trabalho, o que nos levará a suprimir os detalhes que, por esse motivo, não são pertinentes.

Tratou, esse autor, de um primeiro movimento de ataque à enfiteuse tocado em 1950, quando o Governo Federal, visando a “supressão total” do instituto do plano do direito positivo, criou uma Comissão de juristas (Orozimbo Nonato, Philadelpho Azevedo, Sabóia de Medeiros, Agripino Veado e Hahnemann Guimarães) encarregada de elaborar um projeto de lei para tanto. Relata que, após ter transitado no Congresso Nacional sem despertar receptividade, o projeto foi abandonado pelo Governo.

Também deu notícia, Caio Mário, de que, na elaboração do Projeto de Código Civil de 1965, a extinção da enfiteuse foi novamente cogitada, tendo sido adotada, pela Comissão encarregada desse Projeto (Orozimbo Nonato, Orlando Gomes e Caio Mário da Silva Pereira), a proibição de novas enfiteuses e a feitura de algumas limitações às existentes. Tendo, o Governo, encaminhado o Projeto ao Congresso Nacional, foi, ele, retirado sob pressão de uma campanha patrocinada pela Sociedade de Defesa da Família, Tradição e Propriedade. Por fim, o autor relatou a elaboração de outro projeto tratando da extinção da enfiteuse elaborado pelo Ministério da Justiça após a Reforma Constitucional de 1969.

É indubitoso que a rejeição à enfiteuse tem suas origens nas reminiscências dos odiosos privilégios feudais que grassaram no Direito português. Agravou-se essa repulsa, no Brasil, pelo fato de que os herdeiros da Família Real brasileira recebem ainda hoje foros e laudêmios decorrentes do regime enfitêutico constituído por Dom Pedro II em sua antiga Fazenda Córrego Seco, posteriormente denominada Fazenda Imperial, localizada em Petrópolis (ALVES NETTO, 2002). Apesar dessa enfiteuse versar sobre imóveis pertencentes ao patrimônio particular da Família Real, sempre vêm à tona ilações de que se trata de um privilégio concedido pelo Governo brasileiro aos descendentes de Dom Pedro II.

No caso da enfiteuse da União, a rejeição ao instituto tem diversas origens. Uma delas tem fundamento econômico, por incidir a cobrança do laudêmio devido pela transferência onerosa entre vivos de direito enfitêuticos sobre a base de cálculo tomada pelo ITBI (Imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição),

além de incidir o foro de bens imóveis da União e a taxa de ocupação sobre a base de cálculo tomada pelo IPTU⁵⁰ e pelo ITR. Outra diz respeito aos “terrenos acrescidos de marinha” formados natural ou artificialmente, pois, no caso da construção de aterros, os foreiros situados a mais de 33 metros da linha do preamar manifestam resistência em continuar sujeitando-se à enfiteuse⁵¹. Ainda há de se registrar as infundáveis discussões acerca da aplicabilidade do regime enfiteutico sobre os “terrenos dos extintos aldeamentos de índios” de que trata o artigo 1º, letra “h”, do Decreto-lei nº 9.760/46⁵². Um panorama geral acerca dessas discussões está bem retratado em relatório elaborado pela SPU (Secretaria do Patrimônio da União do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão) no ano de 2001 (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2001).

Na CF/88, incrustou-se no artigo 49 do ADCT⁵³ a demanda pela edição de lei que viesse a tratar da enfiteuse de imóveis urbanos, cogitando-se, nesse

⁵⁰ Cf. item 97.5.6.6 de relatório preparado pela Secretaria do Patrimônio da União (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2001).

⁵¹ Para determinação dos terrenos de marinha, utiliza-se a “linha do preamar-médio de 1831” (artigo 2º do Decreto-lei nº 9.760/46).

⁵² Aforamento desse tipo é o da região de Guarulhos, São Miguel e Barueri (que agrega os Condomínios Alphaville e Tamboré), pertencente ao antigo “Aldeamento de Índios de São Miguel e Guarulhos”. No julgamento do RE nº 212.251-3/SP (Min. Ilmar Galvão, j. 23/06/1998, não conheceram do recurso, v.u., DJ 16/10/1998, p. 18), a 1ª Turma do STF descaracterizou a região como aldeamento indígena desde antes da Constituição de 1891, dispondo que, na qualidade de terras devolutas, teria sido transferida ao Estado de São Paulo por força do artigo 64 dessa Constituição. No julgamento do RE nº 212.983-3/SP (j. 09/12/1998, não conheceram do recurso, v. u., DJ 17/09/1999, p. 59), que tinha em vista terras compreendidas na mesma região, o Min. Marco Aurélio apontou que somente a partir da CF/67, e aí passando-se pela EC 1/69 e pela CF/88, tratou-se de terras indígenas, concluindo, no entanto, que nenhuma delas integrou dentre as pertenças da União as que tivessem sido ocupadas pelos índios em “tempos memoráveis”. No seu voto, o Min. Nelson Jobim sustentou que o termo “tradicionalmente” de que trata a CF/88 para caracterizar a ocupação indígena envolveria “requisito fático e histórico da atualidade da posse”. Os interessados no afastamento do regime enfiteutico da União naquelas terras defendem que, com a CF/1891, foram elas transferidas para o domínio do Estado de São Paulo, que, por sua vez, não demarcou a área, assim como também não o fez a União, o que dá margem à aquisição de propriedade pelos particulares por meio de usucapião. Em estudo elaborado por sociedade de moradores do Condomínio Alphaville Residencial II (SOCIEDADE ALPHAVILLE RESIDENCIAL II, 2003) também se sustenta que aquelas terras deitam origens em títulos de sesmaria outorgados pela Coroa Portuguesa aos índios, assistidos, no ato de concessão, por missionários católicos; e que os sesmeiros, assim assistidos, e na qualidade de titulares do domínio pleno, aforaram tais terras à Família Penteado, de modo que a União não poderia, assim, ter constituído o regime enfiteutico na região, como fora feito no ano de 1966. A controvérsia é objeto de diversas ações judiciais, cujos processos ainda estão em curso no Poder Judiciário.

⁵³ CF/88, ADCT: Art. 49. A lei disporá sobre o instituto da enfiteuse em imóveis urbanos, sendo facultada aos foreiros, no caso de sua extinção, a remição dos aforamentos mediante aquisição do domínio direto,

dispositivo, da extinção do instituto e firmando-se regras que pudessem ser aplicadas para remição dos aforamentos já constituídos quando no ato constitutivo desse direito real não se dispusesse a respeito. Nesse mesmo dispositivo constitucional, no seu parágrafo 3º, consignou-se que “A enfiteuse [continuaria] sendo aplicada aos terrenos de marinha⁵⁴ e seus acrescidos⁵⁵, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima”⁵⁶.

Eis que o CC/2002 vedou, em seu artigo 2.038, “caput”, a constituição novas de enfiteuses e subenfiteuses, assegurando, no entanto, a aplicação das disposições do CC/1916 aos direitos reais em questão constituídos até o termo inicial de vigência do novo Código⁵⁷. Por não ter ressalvado os imóveis rurais, o legislador do novo Código foi mais além do que a CF/88, não se limitando a extinguir somente a enfiteuse de imóveis urbanos mencionados na cabeça do artigo 49 do ADCT⁵⁸. No parágrafo 2º desse artigo 2.038 do CC/2002 foi excepcionada de tal vedação a “enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos”, que, nos termos do CC/2002, haveria

na conformidade do que dispuserem os respectivos contratos. § 1º - Quando não existir cláusula contratual, serão adotados os critérios e bases hoje vigentes na legislação especial dos imóveis da União. § 2º - Os direitos dos atuais ocupantes inscritos ficam assegurados pela aplicação de outra modalidade de contrato. § 3º - A enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos de marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima. § 4º - Remido o foro, o antigo titular do domínio direto deverá, no prazo de noventa dias, sob pena de responsabilidade, confiar à guarda do registro de imóveis competente toda a documentação a ele relativa.

⁵⁴ Decreto-lei nº 9.760/46: Art. 2º São terrenos de marinha, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar-médio de 1831: a) os situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés; b) os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés. Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de 5 (cinco) centímetros pelo menos, do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano.

⁵⁵ Decreto-lei nº 9.760/46: Art. 3º São terrenos acrescidos de marinha os que se tiverem formado, natural ou artificialmente, para o lado do mar ou dos rios e lagoas, em seguimento aos terrenos de marinha.

⁵⁶ Para entendimento da problemática que envolve a demarcação, a gestão e a fiscalização dos terrenos de marinha e acrescidos, cf. relato da SPU (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2001).

⁵⁷ CC/1916: Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei no 3.071, de 1o de janeiro de 1916, e leis posteriores. § 1o Nos aforamentos a que se refere este artigo é defeso: I - cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações; II - constituir subenfiteuse. § 2o A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial.

⁵⁸ Nenhuma inconstitucionalidade, nesse tocante, foi praticada, pois a competência constitucional para legislar sobre direito civil (artigo 22, inciso I, a CF/88) permitia que se fosse a tanto. Não era necessário tratar-se da matéria por meio de normas constitucionais.

de ser regulada por lei especial, papel que atualmente é exercido pelo Decreto-lei nº 9.760/46.

Logo adiante, será mais detidamente tratado o regime enfiteutico de bens da União. Mas já é possível adiantar que o CC/2002 vedou a constituição de novas enfiteuses tanto pela iniciativa privada quanto pelo poder público, ressalvando somente os terrenos de marinha e acrescidos, que ainda podem vir a ser submetidos pela União às regras da enfiteuse dispostas no CC/1916 e no Decreto-lei nº 9.760/46. Até então, o artigo 64, “caput” e parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, assim como seus artigos 99 a 124, permitiam aplicar-se o aforamento a qualquer bem imóvel da União Federal⁵⁹, o que fundamentou a constituição de enfiteuses públicas até mesmo sobre antigos aldeamentos indígenas, acerca dos quais já nos referimos.

A par de ter vedado a constituição de novas enfiteuses, o CC/2002 inovou no ordenamento jurídico ao instituir o direito de superfície, que igualmente constitui-se num direito real sobre coisas alheias. Sob essa rubrica, tratou o novo Código, em seu artigo 1.369, da possibilidade do proprietário “conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado”.

O que de comum à enfiteuse tem a superfície, valendo-nos das palavras utilizadas por Clóvis Beviláqua e de Caio Mário da Silva Pereira ao tratarem de

⁵⁹ CF/88, Art. 20 - São bens da União: I - os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos; II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei; III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais; IV - as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 46, de 2005); V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva; VI - o mar territorial; VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos; VIII - os potenciais de energia hidráulica; IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo; X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos; XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios.

enfiteuse, é a posse, o uso e o gozo de imóvel, além da possibilidade da alienação e da transmissão por herança do direito em questão, de modo a concentrar no beneficiário praticamente todos os direitos dominiais atribuídos ao proprietário. O que as diferencia é a perpetuidade e a onerosidade da enfiteuse, assim como a imutabilidade da prestação anual (foro, pensão) devida pelo enfiteuta ao proprietário e também a impossibilidade de transferência onerosa do direito de superfície por parte do superficiário.

Em termos gerais, pode-se concluir que a superfície assumiu parte expressiva do plexo de direitos e deveres vinculados ao regime enfiteutico de imóveis privados, excluindo de seu âmbito, em última análise, aquilo que, historicamente, mais repugnava aos críticos da enfiteuse: sua perpetuidade e a cobrança dos laudêmios. Por esse motivo, aquilo que a enfiteuse dispunha de inequívoca utilidade “perpetuou-se” no direito de superfície.

4.2.2. Configuração da enfiteuse privada e da enfiteuse pública no direito positivo vigente

O CC/1916 trata com univocidade os termos “enfiteuse”, “aforamento” e “emprazamento” (artigo 678). Valendo-se de uma dessas designações, qual seja, aforamento, o Decreto-lei nº 9.760/46 tratou do regime enfiteutico para os próprios da União reservando-o para “(...) quando coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública” (artigo 64, parágrafo 2º). E tanto o CC/1916 quanto o Decreto-lei nº 9.760/46 tratam univocamente os termos “propriedade plena” e “domínio pleno”, que se constituem, ambos, no somatório do plexo de direitos decorrentes do “domínio útil” detido pelo foreiro com o

plexo de direitos decorrentes do “domínio direto” (nua propriedade) detido pelo senhorio direto (a União, no caso da enfiteuse pública).

Eis que, no Decreto-lei nº 9.760/46, dispõe-se, em seu artigo 64, “caput”, que “Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos”; mais adiante, no artigo 100, dispõe-se que o regime de aforamento aplica-se a terras da União, sendo que em diversas outras passagens desse mesmo decreto-lei trata-se também de terrenos da União. São mais vulgarmente utilizados pelo legislador os termos “terras devolutas”, “terras situadas na faixa da fronteira”, “terras indígenas” e “terras tradicionalmente ocupadas pelos índios”, assim como “terrenos de marinha”, “terrenos acrescidos de marinha”, “terrenos marginais dos rios”, “terrenos aluviais” e “terrenos ribeirinhos”, mas não há uma distinção jurídica capaz de extremar os termos “terras” e “terrenos” – ambos possuem o mesmo significado jurídico, portanto. Assim, temos que, dentre os bens imóveis elencados no artigo 1º do Decreto-lei nº 9.760/46, os terrenos, ou terras, da União podem ser objeto de aforamento, qualquer que seja sua natureza.

Nesse rol se incluem os terrenos beneficiados com construção constituída de unidades autônomas, o que se deve ao artigo 99, parágrafo único, do Decreto-lei nº 9.760/46. Esse dispositivo contrasta com o artigo 680 CC/1916, que reserva a aplicação da enfiteuse a “terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação”, donde se extrai que, sob a ótica do direito privado, terrenos já edificados não poderiam ser aforados.

Consolidando as diferenças relevantes entre o regime jurídico da enfiteuse de imóveis privados e o da enfiteuse dos imóveis públicos temos que, naquele, o CC/1916 atribui invariabilidade e certeza ao valor da pensão ou foro anual (artigo

678), a perpetuidade da enfiteuse (artigo 679) e a reserva de tal modalidade de contrato às terras não cultivadas e a terrenos que se destinem à edificação (artigo 680); neste, estipula-se o reajustamento anual do foro (artigo 101, “caput”, do Decreto-lei nº 9.760/46), a revogabilidade por meio da manifestação unilateral de vontade da União (artigo 103, inciso V, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007) e a possibilidade de sua contratação em terrenos beneficiados com construção (artigo 99, parágrafo único, do Decreto-lei nº 9.760/46).

Essa diversidade de tratamento legislativo faz com que coexistam no direito positivo pátrio, como já noticiado, dois regimes jurídicos enfiteúticos: um aplicável a terras e terrenos particulares, e outro aplicável a bens da União Federal. Essa diversidade de tratamento, no entanto, somente será admissível até o ponto em que o legislador da União não vier a desfigurar aquilo que o CC/1916 ditou como essencial ao instituto da enfiteuse.

É de Clóvis Beviláqua ([19--?], v. I, p. 291) a assertiva de que “A enfiteuse dos terrenos de marinha sempre se regeu por lei especial, ainda que se lhe aplicassem preceitos do direito comum, naquilo que não havia provisões próprias desse caso particular de aforamento”. Tinha em vista, o renomado jurista, o então vigente Decreto-lei nº 2.490/40, que dispunha acerca do aforamento dos terrenos de marinha, dizendo se tratar, esse ato normativo, da “lei especial” a que o CC/1916, em seu artigo 694, fazia referência. Observa-se que esse cenário não se alterou com a promulgação da CF/88 e com a sanção do CC/2002, mas se deve acentuar a necessidade de se testar a validade das normas veiculadas na legislação especial dos bens da União frente à causa e à função do instituto da enfiteuse, para que se afastem abusos eventualmente praticados no plano das normas gerais e abstratas federais.

Temos que a justa medida das discriminações adotadas no regime enfiteutico da União alcança-se com o uso do critério de que a legislação especial que disponha a respeito somente poderá acrescentar regras ao regime das enfiteuses firmado no CC/1916, de modo a não se admitir a supressão de elementos deste, nem mesmo a inclusão de elementos que desnaturem o instituto, de modo a se assegurar, assim, a preservação de seus traços essenciais estipulados no Código.

Há julgados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que enfrentaram essa questão diretamente e com suficiente profundidade, sugestionando a solução harmonizadora das diferenças de que tratamos. Foram, esses julgados, lavrados quando da apreciação das alterações promovidas pela Lei nº 7.450/85 na redação da cabeça do artigo 101 do Decreto-lei nº 9.760/46, que firmaram a atualização anual do foro.

No julgamento do REsp nº 33.696-3/PE⁶⁰, dispôs-se que “a correção dos débitos não é nada mais do que o simples ajustamento à expressão monetária dos valores contratados ou inseridos na relação jurídica”; e que “Essa adequação pode ser feita pela aplicação dos princípios inerentes ao sistema jurídico, como exigência da igualdade entre as partes e da equivalência das prestações”. Daí, se concluiu que em nenhum vício havia incorrido a Lei nº 7.450/85, de modo que a correção anual seria aplicável até mesmo às enfiteuses firmadas anteriormente a tal lei, como forma de se preservar a expressão patrimonial do “domínio pleno” de que tratava a redação originária do artigo 101, “caput”, do Decreto-lei nº 9.760/46.

⁶⁰ STJ-4ª Turma, rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, j. 17/08/1994, v.u. negaram provimento, DJ 12/09/1994, p. 23.766.

Mais tarde, no julgamento do REsp nº 212.060/RJ⁶¹, o Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se no sentido de que, apesar de ser possível a atualização anual do foro, tal como vinha admitindo aquela Corte desde o REsp nº 33.696-3/PE, não seria admissível a “modificação, por critérios próprios da administração, da base de cálculo do foro, qual seja, o valor do respectivo domínio pleno (art. 101 do Decreto-lei 9.760/46), que se lastreia no valor de mercado do bem, sabidamente oscilante a cada ano, de regra quase que absoluta, com acréscimos”; isso porque, no entender daquela Corte Superior, “Não se pode perder de vista [...] o princípio básico norteador da própria concepção do aforamento, de que o valor do foro é **certo e invariável**” (grifado no original), o que se tira do disposto no artigo 678 do CC/1916.

Quando do julgamento de preliminar de incompetência suscitada no citado do REsp nº 33.696-3/PE, constou, no voto-desempate proferido pelo Ministro Sálvio de Figueiredo, que a enfiteuse firmada entre a União e o particular não se trata de “contrato administrativo, não podendo ser assim entendido o contrato de que simplesmente participe ou tenha interesse a administração pública”. No entender do Ministro, “o ajuste sobre o qual se controverte foi firmado entre a União e um particular, sem que se pretendesse assegurar por meio de sua execução o funcionamento de um serviço público ou qualquer interesse público imediato”. Daí concluir que “conquanto submetido ao regime especial concernente ao aforamento de bens da União, não se acha o contrato subordinado às normas de direito público, uma vez que, durante sua execução, a administração não goza de prerrogativas estipuladas em detrimento de outro contratante”.

⁶¹ STJ-4ª Turma, rel .Min. Cesar Asfor Rocha, j. 27/11/2001, deram provimento ao recurso, por maioria de votos, DJ 01/07/2002, p. 343.

É importante realçar que o caso sob julgamento tinha por objeto terrenos de marinha, e não um terreno alodial ou pertencente ao domínio privado do Estado⁶². Mesmo nesse caso, portanto, apesar de haver “interesse imediato em assegurar o domínio direto dos aludidos terrenos [de marinha] pelo Estado, a fim de poder ali construir as defesas que se tornarem necessárias à proteção de nosso território” (CRETELLA JÚNIOR, 1975, p. 296), ainda assim tal interesse que dá causa à enfiteuse da União não lhe suprime a natureza de “contrato”⁶³ regido pelo direito privado, como se extrai do REsp nº 33.696-3/PE, pois a União e o particular (foreiro), com essa avença, não asseguram, “por meio de sua execução o funcionamento de um serviço público ou qualquer interesse público imediato”.

É por isso que cabe a assertiva lavrada pelo Ministro César Asfor Rocha no citado REsp nº 212.060/RJ de que “Quando o foreiro contrata a enfiteuse, seja ela pública ou privada, parte da premissa básica de que se submeterá a todas as regras a ela inerentes, dentre as quais a da inalterabilidade do foro, pois que da própria natureza do instituto”; assim como sua conclusão de que “a alteração unilateral do valor do foro, pela administração, anualmente, constituiria uma mudança substancial no contrato original”.

Das apontadas diferenças de tratamento entre a enfiteuse pública e a privada, firma-se a regra geral de que ambas têm como lastro o CC/1916, sendo que a legislação especial dos bens da União somente pode acerca dela dispor naquilo que de

⁶² Cretella Júnior (1975, p. 107) nomina esses bens do domínio privado do Estado como “bens patrimoniais disponíveis”, que seriam “alienáveis e prescritíveis”, e que, assim, “podem ser vendidos, permutados ou explorados economicamente, do mesmo modo que os bens privados, desde que a operação beneficie o Estado e sejam obedecidos certos requisitos prescritos em lei”. Distingue tais bens dos bens patrimoniais indisponíveis (porque afetados a uma finalidade pública), dos bens de uso comum e dos bens de uso especial, que são, todos eles, inalienáveis (p. 288).

⁶³ Como já ressaltado, a enfiteuse resulta de acordo de vontades que constitui um direito real sobre coisa alheia, de modo a não se tratar, o instituto, propriamente de contrato, como se fez constar no REsp nº 33.696-3/PE.

específico um bem público deve comportar. Deve-se, portanto, preservar as regras gerais da invariabilidade e da certeza do valor da pensão ou foro anual (artigo 678), da perpetuidade da enfiteuse (artigo 679) e da reserva de tal modalidade de contrato às terras não cultivadas e a terrenos que se destinem à edificação (artigo 680).

Conciliam-se tais disposições com o reajustamento anual do foro (artigo 101, “caput”, do Decreto-lei nº 9.760/46), com a extinção da enfiteuse por meio de manifestação unilateral de vontade da União, desde que fundada em interesse público demonstrável e mediante pagamento prévio de indenização (artigo 103, inciso V, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007) e a possibilidade de sua contratação em terrenos beneficiados com construção (artigo 99, parágrafo único, do Decreto-lei nº 9.760/46), desde que, para se atender ao disposto no artigo 680 do CC/1916, somente as terras ou o terreno sejam aforados, submetendo-se as construções a outro modo de exploração de bens da União (arrendamento, cessão de uso, permissão de uso).

Não se admite que, com a enfiteuse, a União se valha do instituto para instituir em seu benefício privilégios e prerrogativas desmesurados, como se estivesse no exercício de poder soberano, a exemplo do que perfaz no desempenho de sua potestade tributária, para utilizarmos a expressão de Micheli (1978). A causa e a função das regras instituidoras desse discrimen é a proteção do interesse público, e não eventual interesse arrecadatório da União.

No mais, a causa e a função da enfiteuse pública em nada difere da privada, pois a exploração de bens do patrimônio privado da União por meio da enfiteuse orienta-se por causas e funções comuns às enfiteuses privadas, quais sejam, a obtenção de proveito econômico desses bens, assim como “a conveniência de radicar-se

o indivíduo ao solo” (artigo 64, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46), aspectos totalmente consonantes com a dimensão essencialmente civilística e consensual da relação entre senhorio direto e enfiteuta firmada no CC/1916.

Centrando nossas atenções nas cobranças utilizadas pela União na exploração de seus bens imóveis gravados pelo regime enfiteutico, é possível identificarmos três classes delas: o foro, o laudêmio devido no resgate do aforamento e o laudêmio devido na transferência onerosa entre vivos. Acerca delas iremos nos ocupar adiante.

4.2.3. Foro de bens imóveis da União

No artigo 678 do CC/1916 dispõe-se que o enfiteuta deve pagar ao senhorio direto “uma pensão, ou foro anual, certo e invariável”. Para os terrenos da União Federal, o foro é apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,6% sobre o valor do domínio pleno anualmente atualizado (artigo 101, “caput”, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 7.450/85).

A materialidade do foro da União é dada pelo fato de manter o foreiro o domínio útil de terreno da União Federal sob o regime enfiteutico (regime de aforamento, na dicção do legislador), como se extrai dos artigos 99 e 101 do Decreto-lei nº 9.760/46. Pressupõe sua cobrança, portanto, acordo de vontades entre a União e o foreiro dirigido para a constituição do direito real de enfiteuse, do que se segue estar configurada numa norma jurídica autônoma.

Da anualidade do foro da União (artigo 101 do Decreto-lei nº 9.760/46) extrai-se que passa tal prestação a ser devida a partir do último dia de cada ano, o que não dissente dos termos estipulados na legislação civil (artigo 678 do CC/1916). O prazo de pagamento, portanto, pode ser, no ato constitutivo da enfiteuse, fixado em qualquer data posterior ao término do ano civil em que o domínio pleno for mantido pelo foreiro.

Também em consonância com legislação civil (artigo 678 do CC/1916), o devedor do foro é o foreiro, titular do domínio pleno do terreno da União (artigos 66; 101, parágrafo único; 103, parágrafo 1º; 118; e 119 do Decreto-lei nº 9.760/46).

No caso de transferência do domínio útil com posterior verificação da pendência de pagamento parcial ou integral do foro, o dever de satisfazer o débito, que é de natureza “propter rem”, haverá de ser assumido pelo foreiro que se fez adquirente, que se sub-roga nos direitos e deveres afetados ao imóvel. Isso porque compete ao enfiteuta “satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel”, como disposto no artigo 682 do CC/1916.

É bem verdade que a dívida referente a prestações enfiteuticas não têm a natureza de impostos⁶⁴, nem são propriamente ônus reais – são derivadas do ônus enfiteutico, do direito real sobre coisas alheias em que se constitui a enfiteuse. Mas o que o legislador tinha em vista com o artigo 682 do CC/1916 é que os encargos constituídos sobre o bem enfiteutico fossem transmitidos ao novo foreiro

⁶⁴ A Comissão Especial do CTN (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 241) dá conta de seu intento voltado para reproduzir no Código “com melhor adequação terminológica, a norma do § único do art. 677 do Código Civil [de 1916] sobre a transmissão, aos sucessores, dos ônus fiscais sobre imóveis, estendida a todas as figuras tributárias e não somente restrita aos impostos”. No texto definitivo do CTN, fez-se constar, no artigo 130, a proposta de adequação constante do Anteprojeto e do Projeto do CTN, com um ajuste importante, que veio a excluir do rol de tributos subrogáveis a taxa devida pelo exercício do poder de polícia, o que se fez no texto do Código mencionando-se apenas, a título de taxas, as que se referiam a “prestação de serviços” vinculada aos imóveis.

acompanhando o direito real de enfiteuse, fórmula que, ademais, havia sido similarmente utilizada, ao tratar de todos os direitos reais, pelo artigo 677, “caput” e parágrafo único, do CC/1916⁶⁵, cuja última redação lhes foi atribuída pelo Decreto do Poder Legislativo nº 3.725, de 15/01/1919.

No que tange ao valor do foro, observa-se que o da legislação civil é apurado mediante livre acordo entre as partes contratantes, enquanto que o foro de imóveis da União é apurado por meio de uma alíquota prevista em lei. A certeza e a invariabilidade do foro civil (artigo 678 do CC/1916) não é um fator distintivo entre ele e o foro da União, que está sujeito à atualização anual de sua base de cálculo (artigo 101 do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 7.450/85), pois o que se entende a respeito dessa atualização, na linha dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, é a incidência de correção monetária sob valor do domínio pleno. Mas tanto o foro civil quanto o foro público devem se sujeitar à atualização monetária, que nada mais representa do que a preservação da dimensão monetária da prestação cobrada, sem que se configure, em última instância, qualquer alteração das condições da enfiteuse pactuada.

A base de cálculo do foro público revela uma perplexidade. Em princípio, o foreiro está sujeito ao pagamento do foro como contraprestação pela manutenção do domínio útil do imóvel. De fato, o aforamento preserva no patrimônio do senhorio direto a nua propriedade (ou domínio direto) do bem enfitêutico - a enfiteuse, portanto, não tangencia a nua propriedade. Mas o decreto-lei impõe a cobrança do foro sobre o valor do domínio pleno (que, como visto, representa o

⁶⁵ Art. 677. Os direitos reais passam com o imóvel para o domínio do adquirente. Parágrafo único. O ônus dos impostos sobre prédio transmite-se aos adquirentes, salvo constando da escritura as certidões do recebimento, pelo fisco, dos impostos devidos e, em caso de venda em praça, até o equivalente do preço da arrematação.

somatório do plexo de direitos do domínio direto com o do domínio útil), quando deveria recair exclusivamente sobre aquilo que é objeto da enfiteuse - o domínio útil.

Não há justificativa jurídica ou econômica para essa incongruência entre o bem jurídico explorado (domínio útil) e o valor da base de cálculo da prestação pecuniária cobrada (domínio pleno). É caso nítido de abuso do poder de legislar, configurada na utilização pela União de uma base de cálculo financeiramente inflada, maior do que a decorrente dos princípios que orientam o regime enfiteutico e do conteúdo econômico do bem jurídico explorado.

E da ausência de limites no CC/1916 dirigidos à determinação da base de cálculo do foro não se infere que essa dimensão econômica pode vir a ser fixada pela União ao seu talante, pois o exercício da competência legislativa, para além dos limites materiais e formais, ainda deve guardar respeito aos limites determinados pela causa e pela função dos institutos a que dizem respeito. A causa do foro é a atribuição do domínio útil ao foreiro, de modo que a União não deve ter a expectativa maior do que a de receber remuneração pelo bem jurídico efetivamente por ela explorado.

Portanto, a base de cálculo do foro não deve ser o valor do domínio pleno do terreno, como enunciado pelo artigo 101 do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 7.450/85. Há de sê-lo, em princípio, o valor do domínio útil, que, como o próprio legislador reconheceu e arbitrou no artigo 103, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98, representa 83% do valor do domínio pleno⁶⁶.

⁶⁶ Esse dispositivo atribui ao domínio direto, detido pela União, o valor que resulta da aplicação do percentual de 17% sobre o valor do domínio pleno. Como já vimos, o valor do domínio pleno representa o valor da propriedade desonerada, despida da enfiteuse ou de qualquer ônus real, como se alodial o

Nas situações em que o valor do foro assuma proporção manifestamente incompatível com o proveito econômico que se possa extrair do domínio útil, haverá de ser reduzido ou até mesmo majorado o seu valor, conforme o caso. É de todo indesejável a fórmula criada pelo Decreto-lei nº 9.760/46 de atribuir um valor ao foro que não seja determinado diretamente pelo proveito econômico que o domínio útil gera. Os excessos e insuficiências econômicas causadas pelo modelo adotado pelo Decreto-lei nº 9.760/46, fundado na fixação de alíquota e de base de cálculo, somente podem ser suprimidos e supridos caso a caso, com a determinação econômica do domínio útil fruído pelo foreiro.

Quanto à atualização anual do foro em confronto com a invariabilidade postulada no artigo 678 do CC/1916, remetemo-nos aos comentários que já desenvolvemos anteriormente a respeito do REsp nº 212.060/RJ, com o qual o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de ser possível a atualização monetária da prestação, mas não, a pretexto da utilização do termo “domínio pleno” contido na cabeça do artigo 101 do Decreto-lei nº 9.760/46, a modificação anual da base de cálculo do foro pela consideração do valor de mercado do imóvel aforado.

Não é à toa, enfim, que o foreiro da União sinta-se diante de um tributo ao pagar o foro. A estrutura normativa do foro é muito próxima à de um tributo: trata-se de prestação pecuniária apurada por meio de uma base de cálculo e de uma alíquota, cobrada pelo Estado em conformidade com parâmetros previstos em lei, sem qualquer margem para negociação entre o ente público e o particular. E a base de cálculo do foro é idêntica à do IPTU e à do ITR, pois em ambas se toma a expressão econômica do direito de propriedade, materializada naquilo que se tem por domínio pleno do imóvel.

imóvel fosse. Os demais 83% apurados sobre o domínio pleno representam, portanto, o valor do domínio útil, detido pelo foreiro por conta da constituição do direito real de enfiteuse.

Mas uma desigualdade é determinante para afastar a natureza tributária do foro. Apesar da diversidade de tratamento existente entre o regime enfiteutico estruturado pelo CC/1916 e o da União, regrado pelo Decreto-lei nº 9.760/46, não é possível identificar o foro com qualquer uma das espécies tributárias.

Não se trata de contribuição de melhoria por aspectos óbvios - não cogita de melhoria em imóveis decorrente de obras públicas. Também não se trata de imposto porque sua cobrança tem em vista uma atividade estatal específica, qual seja, a atribuição do domínio útil de imóvel da União, de modo que tal prestação não cabe nos termos do artigo 16 do CTN. Especificamente no caso do IPTU e do ITR, apesar da identidade existente as bases de cálculo, a materialidade do foro é radicalmente diversa, seja porque, como dito, cogita o foro de uma atividade estatal, coisa que não se concebe nos impostos, assim como porque tal prestação patrimonial tem como hipótese de incidência o uso de imóvel, enquanto que nos impostos em questão tem-se o dispor da propriedade de imóvel.

Como visto, a única espécie tributária que atribui relevância a acordos de vontade firmados entre os sujeitos de direito que figuram em uma relação jurídica de natureza tributária é a taxa de serviço público tomado efetivamente pelo usuário. É dela, portanto, que mais se aproxima o foro de bens imóveis da União, em cuja hipótese de incidência tem-se a atribuição do domínio útil ao foreiro mediante o ato constitutivo do aforamento. Ocorre que esse acordo de vontades pactuado entre o foreiro e a União Federal, que é pressuposto normativo das relações jurídicas enfiteuticas em cujo cerne tem-se a obrigação de se pagar o foro, não está orientado para uma prestação de serviços públicos, como numa taxa dessa natureza tem-se em vista.

Se prestar serviço é decorrência de uma obrigação de fazer, nada tem isso a ver com a enfiteuse, que decorre de uma obrigação de dar o senhorio ao enfiteuta o domínio útil do imóvel, transmitindo-lhe, mediante a assunção do dever de pagar o foro, o direito de possuir, usar e gozar a propriedade imobiliária, e também de dispor dos direitos enfiteúticos.

Essa perspectiva da prestação de serviços, que a vincula a uma obrigação de fazer, é extraída da já clássica doutrina que defende a divisão das obrigações positivas em prestações de coisas e em prestações de fatos. Nessa concepção, as prestações de coisas materializam-se na entrega de um bem, enquanto que as prestações de fatos constituem-se em atividade pessoal do obrigado (ATALIBA *et al.*, 1990, p. 55). Logo, constando o acordo de vontades manifestado pelas partes contraentes da enfiteuse no suporte fático da norma jurídica na qual se constitui a obrigação de pagar o foro mediante a prestação de coisa (dar o domínio útil), não se tem, no caso, prestação de fatos (serviços), e, portanto, prestação de serviços públicos, o que não dá margem para a taxa sob lume.

Roque Antonio Carrazza (2001, p. 454) dá-nos conta da existência, no direito comparado, de “taxas de uso”, que “têm por hipótese de incidência a utilização de bem pertencente ao domínio público”, sistemática que, em seu entender, por nós compartilhado, não se compadece com o regime constitucional pátrio, que reservou as taxas para a remuneração do exercício do poder de polícia e de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. De fato, no Brasil, o legislador optou por remunerar o uso de bens da União por meio de preços públicos, cuja natureza permeia também as prestações impropriamente intituladas “taxas” no Decreto-lei nº 9.760/46

(taxas de ocupação, taxas de utilização e taxa de legitimação), sobre as quais iremos adiante nos debruçar.

Assim, se não estamos, no caso do foro, diante de um tributo, nem, portanto, de taxa, de sanção por ato ilícito, de indenização, de empréstimo compulsório ou pedágio, teremos, inequivocamente, um preço público, cujo regime jurídico será essencialmente o firmado pelo Direito Privado, e com esse norte privatístico serão orientados os direitos e deveres decorrentes do acordo de vontades firmado entre o senhorio direito e o enfiteuta na constituição do aforamento.

Regis Fernandes de Oliveira (1994, p. 115) conclui, igualmente, tratar-se o foro de preço público, mas por motivo diverso. Para chegar a essa conclusão, atribui, o emérito autor, irrelevância à “contratualidade” do foro - daí sustentar ser possível sua instituição “em decorrência de lei”. O relevante para o tema, no seu entender, é tratar-se de entrada originária, advinda da exploração do patrimônio público. Não é esse o mesmo raciocínio que adotamos. As taxas de serviço público efetivamente utilizado decorrem da exploração do patrimônio público com a qual se aperfeiçoa a prestação de utilidade ao contribuinte, assumindo, portanto, a natureza de entrada originária, e nem por isso se confundem com os preços públicos.

Se a “voluntariedade”⁶⁷ fosse suprimida do aforamento não haveria justificativa para sua cobrança que não fosse o poder de império do Estado - e aí, teremos uma prestação cuja estrutura normativa seria idêntica à de um tributo, que, no entanto, seria cobrada à margem da Constituição, por não dispor a União de

⁶⁷ Como o aforamento é direito real de garantia, e não, propriamente, modalidade de contrato, o destaque a ser dado no tema deve recair sobre o acordo de vontades firmado entre senhorio direto e enfiteuta no ato constitutivo da enfiteuse. Por esse motivo, ao invés de “contratualidade”, afigura-se mais apropriado tratar de “voluntariedade”.

competência legislativa para instituir uma exação com a sintaxe própria de uma norma tributária, mas que não esteja respaldada em uma das espécies tributárias arroladas no artigo 145 da CF/88.

De qualquer modo, a conclusão é a de que não existe vício de constitucionalidade na cobrança do foro dada a voluntariedade que marca sua hipótese de incidência. Esse elemento preserva a necessária autonomia da norma jurídica que estipula a cobrança, afastando-a da sobreposição com as espécies tributárias, e até mesmo da única espécie que se constitui em norma jurídica autônoma, qual seja, a taxa de serviço efetivamente prestado, pois de tomada de serviço não se trata o pacto enfitêutico.

Solução jurídica diversa tem-se no caso da exigência de foro à margem de acordo de vontades firmado com foreiro, com o ocupante ou com o posseiro do imóvel. Em nosso entender, situação como essa, que, na prática, sói acontecer com os bens imóveis públicos explorados pela União, jamais poderia amparar a cobrança de foro. Quando despida a cobrança de pacto enfitêutico, adota-se exigência com estrutura normativa própria de um tributo heterônomo, que, no entanto, não dispõe de respaldo na definição modular de tributo firmada no artigo 145 da CF/88 e nos artigos 3º e 5º do CTN. Portanto, o ato administrativo de aplicação das normas do foro que assim seja dirigido será, evidentemente, ilegal.

4.2.4. Laudêmos de bens imóveis da União

Tanto no CC/1916 quanto na legislação federal que trata dos bens imóveis da União Federal extraímos duas espécies de laudêmio: uma, que tem por

hipótese o resgate do aforamento; e, outra, que tem por hipótese a transferência onerosa entre vivos de direitos enfiteúticos. Tem-se, portanto, quatro cobranças distintas sob o epíteto “laudêmio”, sendo duas de natureza civil e duas de natureza pública.

Esses quatro laudêmios pressupõem a existência de direito enfiteutico constituído. A advertência aparenta ser de obviedade pueril, mas não quando se trata de enfiteuse de bens da União, pois, não raro, a SPU exige pagamento de laudêmio à revelia de pacto enfiteutico firmado com o ocupante de próprio federal.

Adiante serão tecidos comentários acerca dos dois laudêmios públicos, passando-se em análise sua estrutura normativa disposta na legislação imobiliária da União. Os dois laudêmios privados serão mencionados apenas para argumentar, por não ferirem diretamente o objeto de nossos estudos, que é a exploração do uso de bens da União.

4.2.4.1. Laudêmio devido pelo resgate do aforamento de bens imóveis da União

Vimos que a perpetuidade da enfiteuse era a característica que mais repulsa provocava em seus críticos. Não por outro motivo a primitiva redação do artigo 693 do CC/1916, assim como sua redação dada pela Lei nº 5.827/72, asseguravam a irrenunciabilidade do direito de extinguir a enfiteuse pelo resgate do aforamento, como modo de contornar essa característica impopular do instituto.

Pontes de Miranda (1957, p. 165-166) visualizava dois fenômenos simultâneos deflagrados com o resgate do aforamento, quais sejam, um “*modo de extinção da enfiteuse*” e um “*exercício de direito pelo enfiteuta*”. E de forma

interessante considerava também o resgate, como “fato de aquisição da propriedade”, consubstanciando, portanto, um modo de desapropriação praticado pelo enfiteuta, pela união, no seu acervo patrimonial, do domínio [direto] e do direito enfiteutico.

O direito ao resgate, na primeira redação do CC/1916, constituía-se, salvo diversa convenção firmada entre os contratantes, trinta anos após a celebração do aforamento, e se dava mediante o pagamento de vinte pensões anuais pelo foreiro. Após a alteração promovida no artigo 693 do CC/1916 pela Lei nº 5.827/72, o prazo de trinta anos foi reduzido para dez anos, assim como foi disposto que seria aplicável essa modalidade de extinção da enfiteuse até mesmo sobre os aforamentos constituídos anteriormente à vigência do Código. A Lei nº 5.827/72 também alterou o valor do laudêmio, que deixou de ser equivalente a vinte pensões anuais para ser calculado sobre dez pensões anuais somadas a 2,5% do valor atual da propriedade plena. E foi mantida a possibilidade das partes disporem de modo diverso a respeito do prazo e do valor do resgate, do mesmo modo que foi mantida a irrenunciabilidade do direito de invocá-lo.

O artigo 49 do ADCT, que postulou a edição de lei que viesse a regulamentar a enfiteuse em imóveis urbanos, facultou aos foreiros a remição (remissão, resgate)⁶⁸ do aforamento seguindo as cláusulas previstas no contrato com o qual se instituiu o regime enfiteutico. No parágrafo 1º desse artigo, dispôs-se que, não havendo cláusula tratando da remissão, haveria de se seguir os critérios e bases estipulados na legislação especial da União. Portanto, para esse caso, de ausência de cláusula de

⁶⁸ No seu único dispositivo que trata de enfiteuse, a Constituição trata de “remição” (artigo 49, “caput”, do ADCT). O CC/1916 utiliza “remissão” (artigo 687). O Decreto-lei nº 9460/46 ora faz menção a “remissão” (artigo 103, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007, 122 e 123), ora a “remição” (artigo 123, com redação dada Lei nº 9.636/98), apesar do título da Seção V ter optado por “remissão” desde a redação original do decreto-lei. Pontes de Miranda (1957, p. 167) prefere o termo “resgate”, que consta no artigo 124 do Decreto-lei nº 9.760/46. Os termos “remissão” e “remição” são unívocos, como demonstram os léxicos (Cf. HOUAISS, 2004, p. 2425). Adotaremos, neste estudo, o termo “resgate”, que, assim, será sinônimo de “remissão” e “remição”.

resgate firmado na constituição de enfiteuse privada, a CF/88 suprimiu o prazo de dez anos previsto no CC/1916, além de ter afastado o método de cálculo do laudêmio devido na operação que constava da legislação civil, adotando, assim, aquele que é previsto na legislação de bens da União - o que redundou no aumento da alíquota dessa cobrança de 2,5% para 17% sobre o valor do domínio pleno do terreno e na supressão do pagamento das dez pensões anuais⁶⁹.

Quanto à enfiteuse de bens da União, a materialidade do laudêmio em questão é dada pelo ato de extinguir o aforamento pelo seu resgate, a ser concedido pela SPU “nas zonas onde não mais subsistam os motivos determinantes da aplicação do regime enfiteutico” (artigo 103, inciso III, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007, e artigo 123 do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98).

Questão que se apresenta diz respeito a ser ou não devido esse laudêmio no caso de vir a ser extinta a enfiteuse por meio do “acordo entre as partes” de que trata o artigo 103, inciso II, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007. Entendemos que não é devido laudêmio nesse caso, pois a materialidade da prestação está claramente reservada para o ato jurídico consubstanciado na remissão (remissão, resgate) da enfiteuse, tal como disposto na atual redação do artigo 123 do Decreto-lei nº 9.760/46. Aqui, o laudêmio público difere do privado, porque, neste, o resgate é livremente pactuado entre o senhorio direto e o enfiteuta; naquele, só é aplicável no bojo de um procedimento administrativo com o qual a União concluir que, em relação a determinadas zonas, não mais subsistam os motivos determinantes da

⁶⁹ Não é possível determinar abstratamente se essa alteração importou em majoração dos encargos devidos a título de laudêmio sobre o resgate de bens sujeitos à enfiteuse privada, pois o resultado desse cálculo depende do valor pactuado a título de foro (pensão anual, na dicção do CC/1916).

aplicação do regime enfiteutico, e, com isso, venham a expedir a autorização para o resgate do aforamento de que trata o artigo 122 do Decreto-lei nº 9.760/46.

A legislação federal não permite à SPU autorizar o resgate do aforamento à revelia do procedimento administrativo de que trata o artigo 122 do Decreto-lei nº 9.760/46. E como também não dispõe acerca das bases em que o acordo voltado para a extinção da enfiteuse possa ser estipulado, o artigo 103, inciso II, do Decreto-lei nº 9.760/46, na sua atual redação, na prática, é letra morta, porque dificilmente um servidor público prestar-se-ia a celebrar tal ato jurídico extintivo pelos riscos a que está exposto de ter seu procedimento questionado com base no princípio da impessoalidade que deve pautar os atos administrativos, consagrado no artigo 37, “caput”, da CF/88.

De qualquer modo, a previsão legal para a extinção do aforamento por meio de acordo existe, e, se for utilizada, porém mediante a imposição do pagamento de um preço a ser estipulado no acordo⁷⁰, não poderá esse montante ser inferior a 17% do domínio pleno, valor que é atribuído ao laudêmio devido no resgate da enfiteuse, e que deve ser tido como o “piso” do acordo, para que não seja alienado o patrimônio público por preço vil, nem seja atribuída perda patrimonial à União nessa operação⁷¹.

Quanto ao “teto” do acordo, deverá ser, ele, determinado pelo valor do domínio pleno, que, se oferecido pelo enfiteuta, não poderá ser recusado pela União, salvo em caso no qual seja possível determinar que, a despeito do preço proposto, a

⁷⁰ Esse preço juridicamente não tem a natureza de laudêmio. Trata-se de preço público devido pela compra e venda da nua propriedade celebrada no âmbito do acordo entre a União e o foreiro.

⁷¹ O artigo 103, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98, dispõe que, “Na consolidação pela União do domínio pleno de terreno que haja concedido em aforamento, deduzir-se-á do valor do mesmo domínio a importância equivalente a 17% (dezesete por cento), correspondente ao valor do domínio direto”. Significa dizer que a União, ao integrar no seu patrimônio bem submetido a aforamento, registrará contabilmente o valor do preço de aquisição deduzido do valor do domínio direto apurado pelo percentual de 17%, valor que para a União o imóvel dispunha anteriormente à consolidação. Portanto, o valor do domínio útil estimado pelo legislador corresponde a 83% do domínio pleno.

alienação do domínio direto (nua propriedade) atentaria contra algum interesse público demonstrável como no caso das terras e terrenos arrolados no artigo 20 da CF/88, dentre os quais as terras devolutas ditas constitucionalmente “indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental”⁷², assim como no caso dos terrenos de marinha e seus acrescidos, para os quais o artigo 49, parágrafo 3º, do ADCT destina a aplicação do regime enfiteutico.

Nota-se que, nesta cobrança, mais uma vez o legislador lançou mão do domínio pleno do terreno como base de cálculo. Vimos que assim o fez quanto ao foro, suprimindo a relação entre a cobrança (que incide sobre o domínio pleno) e o bem jurídico explorado (cujo valor é dado pelo domínio útil do imóvel). No caso do laudêmio sobre o resgate do aforamento, cabem as mesmas críticas de ausência de correspondência entre a forma de apuração do valor devido à União e o bem jurídico envolvido.

Com o resgate, o enfiteuta extinguirá a enfiteuse e consolidará em seu patrimônio todos os elementos do direito de propriedade do imóvel, adquirindo a propriedade plena, o domínio pleno, e assim se fazendo proprietário de imóvel alodial, desagravado. O laudêmio devido no resgate do aforamento, portanto, tem como hipótese de incidência o ato jurídico com o qual o foreiro adquire do senhorio direto

⁷² A vedação ao resgate decorre do fato desses bens estarem gravados com cláusula constitucional de inalienabilidade, expressada no verbo “ser” utilizado pelo constituinte da cabeça do artigo 20. Utilizado como verbo de ligação, o verbo “ser” indica um estado ou uma qualidade, circunstâncias que até podem vir a ser delimitadas no tempo ou por uma condição - opções que o Constituinte não adotou. Dessa ausência de associação do verbo “ser” a qualquer termo ou condição conclui-se tratar o artigo 20, “caput”, de estados e qualidades permanentes dos bens da União arrolados – ou que pelo menos assim o sejam até que a Constituição seja nesse tocante emendada ou ab-rogada. De fato, tal limitação encontra respaldo nos interesses públicos que, apesar de não terem sido verbalizados nos enunciados do artigo 20 da CF/88, devem ser preservados por assumirem manifesta pertinência com princípios e valores fundamentais do Estado e do povo brasileiro, como a soberania, a defesa e a segurança nacionais, as vias comunicação e de trânsito nacionais, o meio-ambiente, os recursos naturais e energéticos e a identidade nacional.

aquilo que do bem imóvel ainda não tinha: o domínio direto, a nua propriedade. Não faz sentido que tal prestação seja apurada sobre todo o valor da propriedade (domínio pleno), pois, assim sendo feito, o laudêmio vem a ser pago, em princípio, até mesmo sobre o valor do domínio útil, que, obviamente, já é pertença do foreiro, por integrar o plexo dos direitos reais que já haviam sido concedidos a ele quando da pactuação da enfiteuse.

É bem verdade que o valor da prestação é apurado segundo o mesmo método utilizado pela União para avaliar o domínio direto de seus bens enfiteuticos (artigo 103, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98), de modo que o resultado da aplicação da base de cálculo à alíquota prevista na legislação mantém correspondência com o valor atribuído pela legislação federal ao domínio útil objeto do resgate. Mas essa valoração tem efeito meramente contábil, para fins de “consolidação pela União do domínio pleno de terreno que haja concedido em aforamento”, tendo sido fixada arbitrariamente pelo legislador adotando-se uma fórmula geral a ser aplicada a todo e qualquer imóvel público. O método de apuração do laudêmio não guarda correlação direta com o valor do domínio direto adquirido pelo enfiteuta com o resgate, que somente poderia vir a ser apurado caso a caso, em conformidade com as características do imóvel em questão.

Solução mais justa será, ao menos em princípio, apurar o valor desse laudêmio segundo o percentual arbitrado pelo legislador para o domínio direto, qual seja, 17% do domínio pleno (artigo 103, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98). Mas no caso de haver dissociação entre o valor do laudêmio apurado e o valor atual do domínio direto, deverá ser assegurado ao devedor o ajustamento da prestação à dimensão econômica em jogo.

Outra circunstância inadmissível é, a pretexto de utilizar o “domínio pleno do terreno” de que trata o “caput” do artigo 123 do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98, ter determinado o legislador federal a apuração da base de cálculo do laudêmio com o acréscimo do valor de acessões e benfeitorias que tenham aderido ao imóvel por ato do enfiteuta.

Tal discussão foi levada a julgamento no REsp nº 16.469/PR⁷³, que tinha em vista uma enfiteuse regulada exclusivamente pelo direito privado. A causa de pedir próxima daquele feito consistia no artigo 693 do CC/1916, que, na redação que lhe foi atribuída pela Lei nº 5.827/72, estipulava a incidência do laudêmio devido no resgate do aforamento “sobre o valor atual da propriedade plena”. Apesar da diversidade terminológica adotada pelo CC/1916, a expressão “propriedade plena” tem o mesmo significado de “domínio pleno” utilizada pelo Decreto-lei nº 9.760/46.

No voto para acórdão da lavra do Ministro Eduardo Ribeiro foi ponderado que “A enfiteuse supõe sempre ‘terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação’ (Código Civil, artigo 680). É instituto que, historicamente, visou propiciar a ocupação de terrenos não explorados. E se o enfiteuta efetua essa exploração, edificando e plantando, isso haverá de redundar em seu benefício e não do senhorio”.

Com esse fundamento, traçando um paralelo com o foro (pensão anual), prosseguiu o Ministro em seu voto sustentando que, “Quando se cuida do foro, dispõe a lei que será ‘certo e invariável’ (artigo 678). Significa que não sofrerá alteração, como observa CAIO MÁRIO, ‘não obstante a valorização futura da coisa ou o aumento

⁷³ STJ-3ª Turma, rel. p/ acórdão Min. Eduardo Ribeiro, j. 03/12/1996, por maioria não conheceram do recurso, DJ 03/03/1997, p. 4.637. Nesse caso, o senhorio direto era o Município de Curitiba, que pactuou a enfiteuse nos moldes do CC/1916.

da rentabilidade decorrente da exploração' (Instituições de Direito Civil – v. IV. – p. 173 – 7ª ed.). As construções que vierem a ser erigidas não serão consideradas para cálculo do foro”. E arremata seu voto desse modo: “Tenho que de modo idêntico se haverá de proceder quando se trate do resgate. Valorize-se o trabalho do foreiro, evitando-se um injustificável enriquecimento para o senhorio”.

O julgado bem colocou a questão. Cobrar do enfiteuta laudêmio sobre patrimônio que não foi por ele edificado materializa enriquecimento sem causa por parte do senhorio direto. E nada importa que o senhorio direto seja um particular ou a União Federal: é juridicamente injustificado e inadmissível esse procedimento, de modo que deve ser afastado, para que somente o domínio útil seja tomado como fator de apuração do laudêmio em questão.

Essas nuvens também pairam sobre as enfiteuses privadas que não disponham de cláusula que trate dos parâmetros do resgate, de modo a adotarem os “critérios e bases [...] vigentes na legislação especial dos imóveis da União” (artigo 49, parágrafo 2º, do ADCT).

Nesse laudêmio público que incide no resgate do aforamento a prestação devida é consequência de ato (acordo de vontades) no qual tomam parte tanto o sujeito ativo, a União, quanto o sujeito passivo, o foreiro. A exemplo do que formalmente ocorre com as taxas de serviço público efetivamente prestado, tal laudêmio assume a natureza de norma jurídica autônoma, portanto – o que o distancia inequivocamente dos impostos, que são normas jurídicas heterônomas por excelência. E mesmo como normas autônomas, não há coincidência entre a estrutura normativa desse laudêmio e a das citadas taxas, por não tratar, ele, de remuneração pela prestação de serviço público.

Tem-se, no caso, portanto, um preço público, cujo regime jurídico será o ditado para o Direito Privado, porém qualificado pelas notas de Direito Financeiro veiculadas pelo Decreto-lei nº 9.760/46.

Exigir tal cobrança à revelia de pacto enfiteutico, por outro lado, desnatura o laudêmio, pois sua norma jurídica postula, na hipótese de incidência, as qualidades de senhorio direito e de foreiro atribuídas às partes por meio de direito real de enfiteuse constituído nos termos da lei. A norma jurídica individual e concreta assim constituída será inválida, portanto.

4.2.4.2. Laudêmio devido pela transferência onerosa entre vivos de direitos enfiteuticos relativos a bens imóveis da União

O outro laudêmio público tem como materialidade o ato de transferir, de modo oneroso e entre vivos, o domínio útil de terreno da União ou direitos sobre benfeitorias nele (terreno) construídas, assim como o ato de ceder a terceiros direitos relativos ao imóvel (artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87).

Desdobrando em termos mais claros as prescrições expressas na legislação federal, é devido o laudêmio (1) na transferência do domínio útil de terreno aforado pela União, (2) na transferência de direitos sobre benfeitorias construídas em imóvel dessa natureza e (3) na cessão de direitos relativos ao bem em questão. Rigidamente, portanto, tem-se três materialidades distintas sob o epíteto desse laudêmio – e, portanto, três diferentes tipos legais de prestações pecuniárias devidas à União⁷⁴.

⁷⁴ Na Orientação Normativa GEARP-001, de 28/09/2000 (editada pela Secretária do Patrimônio da União e aprovada pela Portaria nº 156, de 21/09/2001), dispôs-se que, “Além da compra e venda, incide ainda o

Por opção didática, iremos tratá-las sob uma única rubrica, a de laudêmio sobre a transferência de direitos enfiteúticos.

Do mesmo modo que o laudêmio devido no resgate do aforamento, a cobrança do laudêmio ora tratado deve, sob pena de vir a ser anulada, ter em vista imóvel sobre o qual tenha sido pactuada a enfiteuse, sob o rito legal. De fato, as três materialidades desse laudêmio estão vinculadas à expressão “domínio útil de terreno da União” contida no artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87, sendo inequívoco, no plano normativo, que a expressão “domínio útil” é juridicamente reservada a bens sobre os quais pesa o direito real de enfiteuse. Logo, não é qualquer transmissão ou cessão que tem o condão de gerar o dever de pagar tal laudêmio: somente aquelas efetuadas com base em bens enfiteúticos são capazes de tanto, o que afasta as operações realizadas sob regime de ocupação, cessão de uso, arrendamento ou permissão.

laudêmio nas seguintes transações: na promessa de compra e venda irrevogável e irretroatável, na dação em pagamento, adjudicação ou arrematação judicial, na integralização de capital social, na incorporação, fusão e cisão de pessoas jurídicas e nas desapropriações de domínio útil de imóveis da União”, e, ainda, “na permuta de imóveis, por tratar-se de contrato sujeito às disposições da compra e venda, na forma da legislação civil” (dispositivo incluído pela Portaria nº 165, de 24.09.2001, também editada pela Secretária do Patrimônio da União). Essa Orientação Normativa também declarava que “Não incide o laudêmio nas seguintes transações: partilha de bem comum, nos casos de divórcio e separação judicial, e na extinção ou sucessão de sociedades”. A SPU (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2002, p. 129-130) também entendia sujeitar-se ao laudêmio, além da cessão de direitos de ocupação com preferência a aforamento sobre as quais nos referimos, as doações judicialmente declaradas simuladas; também declarava não incidir tal cobrança na transformação de sociedades. Com a Portaria nº 293, 04/10/2007, editada pelo Secretário-Adjunto do Patrimônio da União, foi ab-rogada a Orientação Normativa GEARP 001, de 28/09/2000, e operou-se a distinção entre “Transações não onerosas”, a saber, “as de doação, sucessão, meação, extinção, cisão e incorporação”, e “Transações onerosas”, que seriam “as de compra e venda, permuta, dação em pagamento, fusão e promessa de compra e venda”. Àquelas, o pagamento do laudêmio não representa condição para a emissão de autorização para transferência. Significa dizer que, com esse ato normativo, em princípio, a SPU afastou expressamente a incidência de laudêmio sobre a cisão e a incorporação de sociedades, tidas por esse ato normativo como não-onerosas; deixou de incluir no campo de incidência dessa cobrança a adjudicação ou arrematação judicial, a integralização de capital social e as desapropriações de domínio útil de imóveis da União; também deixou de tratar como caso de não-incidência a partilha de bem comum, nos casos de divórcio e separação judicial; não dispôs acerca da transformação de sociedades; preferiu dispor expressamente como caso de não-incidência a doação, a sucessão e a meação; e, por fim, criou mais uma hipótese de incidência para o laudêmio: a cessão da ocupação de imóvel dominial da União. É assombroso, no entanto, que essa novel portaria tenha promovido todas essas alterações sem que fosse acompanhada de qualquer mudança no texto do Decreto-lei nº 2.398/87, que se constitui no seu fundamento jurídico de validade.

A SPU entende, no entanto, que se sujeitaria ao laudêmio a “cessão de direitos de ocupação com preferência a aforamento” (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2002, p. 129). De fato, na Orientação Normativa GEARP-001, de 28/09/2000, da lavra da então Secretária do Patrimônio da União, foi editado um item de nº 3.3 intitulado “Cessão de direitos relativos à ocupação de imóveis da União e benfeitorias existentes”, no qual se fez constar que “Denomina-se cessão de direitos relativos à ocupação de imóveis da União e benfeitorias existentes o instrumento pelo qual o ocupante de imóvel da União cede a terceiros os direitos a ele relativos”.

Revogada essa Orientação Normativa GEARP 001, de 28/09/2000, pela Portaria nº 293, 04/10/2007, editada pelo Secretário-Adjunto do Patrimônio da União, este novo ato normativo também tratou da incidência de laudêmio sobre a cessão (artigo 48), sendo que, ao lado da “cessão de direitos de ocupação com preferência a aforamento”, agora denominada “cessão (transmissão) do direito decorrente de promessa de transferência à aquisição do domínio útil”, criou outra hipótese de incidência da cobrança: a cessão da ocupação de imóvel dominial da União (artigo 40).

No entanto, na primeira das transferências onerosas cogitadas no artigo 3º do Decreto-lei nº 2.398/87⁷⁵ tem-se em vista a alienação do “domínio útil” propriamente dito. Na outra transferência, leva-se em conta “direitos sobre benfeitorias neles construídas” – com o termo “neles” entenda-se “nos terrenos da União submetidos a enfiteuse”⁷⁶. E na cessão, vêm a ser considerados “direito a eles relativos” – “eles”, no

⁷⁵ Decreto-lei nº 2.398/87: Art. 3º. Dependerá do prévio recolhimento do laudêmio, em quantia correspondente a 5% (cinco por cento) do valor atualizado do domínio pleno e das benfeitorias, a transferência onerosa, entre vivos, do domínio útil de terreno da União ou de direitos sobre benfeitorias neles construídas, bem assim a cessão de direito a eles relativos.

⁷⁶ Onde no Decreto-lei nº 2.398/87 se lê “neles”, leia-se “nele”, termo que se refere à expressão “terreno da União”. Há erro de grafia no texto legal.

caso, são, igualmente, “os terrenos da União submetidos a enfiteuse” e também “os direitos sobre benfeitorias construídas nesses terrenos enfiteuticos”.

Não há, portanto, respaldo legal para o entendimento de que incide laudêmio na ocupação de terreno da União, pois todas as três materialidades desse laudêmio público expressadas no artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87 têm como ponto de contato o “domínio útil de terreno da União”. Ocupante não tem domínio útil - só o tem aquele que se faz enfiteuta, foreiro, mediante a constituição do direito real de enfiteuse sob o rito estipulado em lei.

A criatividade do legislador ordinário já foi ao ponto de conceber o pagamento de laudêmio sobre a transferência de domínio útil sobre o qual a União jamais irá valer-se do direito de opção pela preferência na alienação - já nesse ponto, portanto, o laudêmio público, como adiante será demonstrado, distou-se muito e de modo inadmissível do seu equivalente regulado pelo CC/1916. Conceber a cobrança de laudêmio sobre imóveis não aforados, no entanto, constituir-se-ia em um excesso mais grave ainda, pois faria pressupor uma cobrança à revelia de qualquer acordo de vontades, mais especificamente daquele que aperfeiçoa o direito real de enfiteuse, o que nos colocaria diante de uma norma jurídica heterônoma, de uma norma cuja constituição não contaria com a participação do foreiro, nem mesmo teria como causa uma contraprestação da União.

Uma norma heterônoma assim concebida assumiria a forma, a estrutura própria de um imposto, portanto. E pior, contaria com a materialidade constitucionalmente reservada aos Municípios, a título de ITBI (artigo 154, inciso I, da CF/88), que, do mesmo modo que esse laudêmio, cuida de “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, [...] de direitos reais sobre imóveis, exceto os de

garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”. Por esse motivo, o laudêmio em questão, quando muito, somente deverá ter em vista imóveis enfitêuticos, sob pena de ter-se como imposto invalidamente constituído, que invade a competência legislativa tributária dos Municípios. Não se admite sua incidência sobre a cessão de direitos de ocupação com preferência a aforamento, como disposto em ato normativo.

Passando para o montante desse laudêmio, observa-se ser ele determinado com base no valor atualizado do domínio pleno e das benfeitorias, sobre o qual se aplica a alíquota de 5% (artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87). Também aqui cabem importantes considerações quanto à base de cálculo utilizada - mais uma vez, o domínio pleno do terreno, acrescido, agora, de suas benfeitorias.

Nenhum dos três laudêmios devidos nas transferências e na cessão de direitos enfitêuticos poderia ter em vista o domínio pleno do imóvel, por não haver correspondência entre o ato jurídico que lhes dá causa, que é o ato constitutivo da enfiteuse, e a base de cálculo utilizada, que é o domínio pleno somado às benfeitorias.

A começar pelo disparate mais óbvio, a base de cálculo eleita pelo legislador é apurada no mesmo montante quer se trate da transferência do domínio útil de terreno aforado pela União, ou então da transferência de direitos sobre benfeitorias construídas em imóvel dessa natureza, ou até mesmo da cessão de direitos relativos ao bem em questão. A perda da referência ao valor do bem jurídico negociado chegou aqui ao ponto de se atribuir o mesmo valor a bens jurídicos que, no plano dos fatos, dificilmente assumiriam idêntica expressão patrimonial, a não ser por uma casual e pouco provável conjugação de variáveis.

Numa situação limite, caso o enfiteuta, fundado em razões negociais, realizasse sucessivamente as três materialidades, a começar pela cessão de direitos sobre o imóvel, seguida da transferência de direitos sobre suas benfeitorias e, por fim, promovendo a transferência do domínio útil do terreno, pagaria três laudêmos de idêntico valor.

Outro fator que causa espécie é que, independentemente do preço do negócio jurídico que vem a ser realizado, o valor do laudêmio será sempre o mesmo, pois a expressão patrimonial tomada como sua base de cálculo invariavelmente é, como dito, o domínio pleno somado às benfeitorias⁷⁷.

Em tal impropriedade não incorreu o CC/1916. O laudêmio privado que é equivalente a este laudêmio público de que hora nos ocupamos é cobrado sobre o valor da transferência do domínio útil por venda ou dação em pagamento, valendo-se, portanto, de base de cálculo coerente com o bem jurídico alienado. É bem verdade que esse preço está definido no Código para o caso do título de aforamento não dispor a respeito de valor diverso. Porém, podemos afirmar que, ao menos conceitualmente, os termos da legislação civil definidores da base de cálculo do laudêmio são adequados à materialidade de que ele trata.

O critério utilizado pelo legislador do laudêmio público não dispõe, portanto, do mesmo mérito que o adotado pelo artigo 686 do CC/1916. No plano dos

⁷⁷ A Portaria nº 293, de 04/10/2007, editada pelo Secretário-Adjunto do Patrimônio da União, criou método de apuração do laudêmio que, sinteticamente, considera: no caso de transferências (artigo 47 combinado com o artigo 37): o maior valor apurado entre (1) o valor da transação, constante do título transmissivo, (2) o valor da base de cálculo do ITBI e (3) o valor de avaliação do imóvel calculado pelo próprio sistema de processamento de dados da União, denominado SIAPA (Sistema de Administração Patrimonial). Se se tratar de imóveis urbanos nos quais haja impossibilidade de obtenção de documento que informe o valor da base de cálculo do ITBI, será considerado, ainda, (4) o valor base de cálculo do IPTU; no caso de cessão de direito (artigo 48), o valor atribuído à cessão. A dissociação entre a base de cálculo da Portaria e o valor do domínio útil do terreno apurado ao tempo do ato constitutivo da enfiteuse permeiam o ato normativo de ilegalidade manifesta, em testilha que está, ele, com o artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87.

fatos, por distar do valor avençado, a base de cálculo do laudêmio público poderá até mesmo importar na inviabilidade financeira do negócio jurídico caso o valor do laudêmio pago à União seja igual, superior ou pouco inferior ao bem jurídico que se queira transferir ou ceder.

Como se não bastasse, portanto, ter desnaturado a enfiteuse estruturada no CC/1916, as incongruências apontadas demonstram que o legislador federal andou mal ao regradar esse laudêmio público, provocando perplexidades incompatíveis com a causa e a função do instituto, desvirtuando o fundamento econômico do direito real em questão. Deveria ter sido mantida como única hipótese de incidência do laudêmio a transferência do domínio útil, e, como base de cálculo dessa cobrança, o valor do preço da alienação cogitado pelo CC/1916. Não há que se cogitar de laudêmio na transferência onerosa de benfeitorias, nem na cessão de direitos referentes a terrenos aforados, pois esses dois casos têm em vista a alienação de domínio útil.

A invalidade da legislação federal que versa sobre o tema é suprimível com a aplicação da materialidade (transferência de domínio útil) e da base de cálculo da cobrança previstas no artigo 686 do CC/1916 (valor da alienação), mantendo-se do Decreto-lei nº 2.398/87 apenas a alíquota, de 5%.

A enfiteuse é direito real constituído sobre do domínio útil de terreno, de forma que benfeitorias não são a ela pertinentes, pois “Só podem ser objeto de enfiteuse terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação (artigo 680 do CC/1916). Ainda mais no caso das benfeitorias terem sido realizadas pelo foreiro, porque aí teríamos, a toda prova, enriquecimento sem causa por parte do Estado, que lançaria mão de pedaço do patrimônio particular sem ter concorrido para constituí-lo.

Na apuração do laudêmio, portanto, não devem as benfeitorias integrar o valor do domínio útil transmitido⁷⁸, nem mesmo virem a se sujeitar, singularmente, a tal cobrança levada a efeito sob a rubrica de transferência de direitos sobre benfeitorias ou de cessão de direitos.

Passa a ser devido esse laudêmio com a transferência ou cessão, mas seu recolhimento aos cofres públicos é exigido previamente à realização desses negócios jurídicos (artigo 3º, “caput”, do Decreto-lei nº 2.398/87), como condição para que os Cartórios de Notas e os de Registro de Imóveis lavrem ou registrem as escrituras públicas que tenham por objeto tais operações (artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, letra “a”, do Decreto-lei nº 2.398/87, com redação dada pela Lei nº 9.636/98). Com a lavratura e registro da escritura, que não de ser feitos à vista do comprovante de pagamento do laudêmio, tem-se a extinção do dever jurídico de pagar tal prestação.

Ao tratar do sujeito de direitos a quem compete pagar do laudêmio, o legislador nomeou como tal o “interessado” (artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, letra “a”, combinado com o parágrafo 4º do mesmo artigo do Decreto-lei nº 2.398/87, ambos com sua redação dada pela Lei nº 9.636/98), termo que pode se referir tanto ao transmitente (foreiro) quanto ao adquirente do domínio útil. De duas, uma: ou são ambos devedores do laudêmio, ou somente um deles; e neste último caso, os demais dispositivos da legislação indicariam um deles. A equivocidade é dissolvida quando se reconstrói a sucessão de atos que envolvem a transferência em questão, mister que se faz necessário uma vez que o artigo 3º do Decreto-lei nº 2.398/87 não apresenta as condutas em ordem cronológica.

⁷⁸ Nesse aspecto, reportamo-nos ao que foi dito no tópico anterior quando da análise do REsp nº 16.469/PR, no sentido da não inclusão de acessões e benfeitorias na apuração do domínio pleno utilizado na apuração da base de cálculo do laudêmio devido no resgate.

Em primeiro lugar, deve o interessado apresentar à SPU solicitação para cálculo do valor do laudêmio (artigo 3º, parágrafo 3º, com redação dada pela Lei nº 9.636/98). Aqui, o interessado só pode ser o transmitente, pois, para todos os efeitos, como nem foi lavrada a escritura de transferência dos bens e direitos enfiteuticos, somente a ele, na qualidade de foreiro, é possível apresentar-se à SPU como interessado no pagamento do laudêmio.

De posse desse cálculo, deve o transmitente providenciar o recolhimento do laudêmio, pois o correspondente comprovante será necessário mais adiante, quando lhe for cobrada pela SPU a demonstração da realização desse ato jurídico. Também deve o transmitente certificar-se de sua regularidade referente às obrigações imobiliárias junto à União, assim como obter autorização para realizar a transferência, que somente será dada se o imóvel não estiver localizado em área de interesse do serviço público (artigo 3º, inciso I, letras “b” e “c”, do Decreto-lei nº 2.398/87, com redação dada pela Lei nº 9.636/98).

Posteriormente, o transmitente deve obter junto à SPU a certidão de que trata o artigo 3º, inciso I, do Decreto-lei nº 2.398/87 (com redação dada pela Lei nº 9.636/98), na qual constará o recolhimento do laudêmio, sua regularidade quanto às obrigações junto à SPU e a autorização desse órgão para que a transferência seja levada a efeito. Somente à vista dessa certidão é que os Cartórios de Notas e os de Registros de Imóveis poderão, mais tarde, lavrar e registrar as escrituras de transmissão (artigo 3º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 2.398/87, com redação dada pela Lei nº 9.636/98).

Lavrada a escritura no Cartório de Notas e registrado o instrumento no Cartório de Registro de Imóveis, o adquirente deve requerer à SPU “a transferência dos registros cadastrais (do imóvel) para o seu nome” (artigo 3º, parágrafo 4º, do Decreto-lei

nº 2.398/87, com redação dada pela Lei nº 9.636/98). Somente a partir desse instante é que o adquirente passa a ser sujeito de direitos de obrigações enfiteuticas perante a SPU.

Observa-se, portanto, que o legislador faz menção ao adquirente somente para estipular deveres que estarão a seu cargo posteriormente à transmissão do domínio útil. Aparece, ele, perante a SPU, quando “Concluída a transmissão” (artigo 3º, parágrafo 4º, do Decreto-lei nº 9.760/46, incluído pela Lei nº 9.636/98), para que seja requerida “a transferência dos registros cadastrais para o seu nome”. Até então, somente do enfiteuta (foreiro, transmitente) se trata, o que indica claramente ser este o sujeito passivo do laudêmio⁷⁹. Corroboram essa conclusão o CC/1916, que revela melhor técnica também nesse quesito, ao arrolar como devedor do laudêmio privado o “alienante” do domínio útil (artigo 686).

Também neste laudêmio, a exemplo do que se opera com o foro, o dever de pagar eventual diferença sobre o valor pago a título de laudêmio que seja verificada posteriormente à transferência do domínio útil será sub-rogada na pessoa do adquirente, em face da natureza “propter rem” dos direitos e deveres enfiteuticos. Nesse temário, remetemo-nos aos comentários empreendidos no capítulo do foro, que se aplicam integralmente ao laudêmio ora versado.

⁷⁹ Comentando o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, letra “a”, do Decreto-lei nº 2.398/87, com redação dada pela Lei nº 9.636/98, a SPU (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2002, p. 131, nota 273) anotou que, “Ao exigir do ‘interessado’ que comprove o recolhimento do laudêmio, a norma não altera o sujeito passivo da correspondente obrigação, desenganadamente o alienante, mas estabelece exigência que impõe às partes prévio ajuste acerca da respectiva responsabilidade financeira, agora transformada em requisito para a transferência”. Em última instância, essa alteração promovida demonstra a indiferença do legislador quanto a quem assumirá o ônus financeiro pelo laudêmio. Porém, essa omissão pode gerar conseqüências na determinação do devedor de diferenças devidas por conta de erro no cálculo do laudêmio, fraude no seu pagamento ou qualquer outro fato que justifique nova cobrança da íntegra ou de parte dessa prestação. Naquilo que o legislador descurou, o intérprete e o aplicador do Direito devem emendar. Como demonstrado, não é necessário o recurso à analogia para determinar o sujeito passivo dessa prestação, bastando reconstruir os atos vinculados à transmissão para que se coloque às claras o devedor.

Como já dito, o laudêmio sob lume possui paralelo com o que é objeto do artigo 686 do CC/1916, detendo, no entanto, notas diferenciais importantes, sobre as quais já nos debruçamos. Porém, um dos traços diferenciais mais importantes para os fins deste estudo refere-se ao fato de que, quanto aos imóveis privados, o laudêmio somente é pago no caso de o senhorio direto não vir a fazer valer sua opção pela aquisição do domínio útil.

No julgamento do REsp nº 208.351/PE⁸⁰, o Superior Tribunal de Justiça esteve às vistas com caso em que a União cobrava laudêmio sobre transferência operada por meio de cisão de sociedade, tendo sido debatida a natureza da opção exercitada pelo senhorio nesse caso. Consignou-se, no voto do relator, o Ministro Cesar Asfor Rocha, que “o laudêmio é uma espécie de compensação que o senhorio ou titular do domínio direto percebe, por força de lei e de contrato, do proprietário do domínio útil, consubstanciada em um certo percentual sobre o preço por quanto foi vendido este domínio útil, por não ter o senhorio direto exercitado a faculdade que a lei lhe confere de reaver o domínio pleno do bem aforado, quando o domínio útil for transferido por venda ou dação em pagamento”.

Prosseguiu, o Ministro, sustentando que “não é a mera transferência do domínio útil que confere ao senhorio o direito de receber o laudêmio”, uma vez que haveria de estar presente na transmissão, cumulativamente, o requisito da onerosidade no ato translativo do domínio útil. Nas transferências não-onerosas, portanto, não é devido o laudêmio, porque “não tendo o senhorio, nesses casos, o direito de preferência na aquisição do domínio útil transferido, por decorrência lógica não terá ele o direito de receber, como compensação, o valor correspondente ao laudêmio”.

⁸⁰ STJ-4ª Turma, Min. Cesar Asfor Rocha, j. 09/10/2001, não conheceram do recurso, v.u., DJ 04/02/2002, p. 369.

Pontes de Miranda (1957, p. 116-117), ponderando que o enfiteuta pode dispor de seus direitos enfiteúticos por meio de negócio jurídico ou “mortis causa”, anotou que o senhorio dispõe do direito de preferência à aquisição do domínio útil de modo alternativo com o direito à percepção do laudêmio. Significa dizer que o senhorio assente com o negócio jurídico ou exerce o direito de preferência. E define laudêmio como “a prestação que deve o enfiteuta pela alienação do direito enfiteútico nos casos em que o senhorio poderia preferir ao adquirente” (PONTES DE MIRANDA, 1957, p. 125).

A cobrança de laudêmio só faz sentido, portanto, quando é exercitável, pelo senhorio direto, o direito de preferência, “Como compensação pelo não exercício da opção” (PEREIRA, 1993, p. 176). Trata-se, o laudêmio, de uma participação do negócio jurídico paga pelo transmitente ao senhorio direto, que tem como pressuposto, portanto, a exploração econômica do imóvel sobre o qual pesa a enfiteuse. Nos negócios jurídicos não-onerosos tal exploração não existe, de modo que não há fundamento econômico que sustente o laudêmio – e daí a onerosidade própria da venda e da dação em pagamento consignada pelo legislador no artigo 686 do CC/1916.

Do mesmo modo, a supressão do exercício do direito de preferência desnatura o laudêmio, pois o pagamento dessa prestação tem como causa estimular o uso produtivo do imóvel, que vem a ser prejudicado em favor de propósitos especulativos sempre que o senhorio direto decide pela consolidação da propriedade em seu patrimônio.

Para os imóveis da União Federal estava assegurado o exercício do direito de opção na primitiva redação do artigo 102 do Decreto-lei nº 9.760/46, que dispunha que “Nas transmissões onerosas, a União terá direito de opção e, quando não o

exercer, cobrará laudêmio de 5% (cinco por cento) sôbre o valor do domínio pleno do terreno e benfeitorias”. E vigorou esse dispositivo até sua temerária revogação operada pelo Decreto-lei nº 2.398/87⁸¹. Temerária, diga-se, para a preservação do direito de se perceber, de se arrecadar o laudêmio, comprometida que foi pela desnaturação da cobrança ao ponto de identificá-la com um tributo.

Eis que, diferentemente do laudêmio devido no resgate do aforamento, não se cogita, neste outro laudêmio público, da operacionalidade de qualquer instituto de natureza obrigacional levado a efeito entre foreiro e União Federal que constitua a cobrança. No caso em questão, o legislador passou a adotar como hipótese de incidência do laudêmio o “fato do negócio” consistente no acordo de vontades erigido entre o foreiro e o adquirente dos direitos transferidos ou cedidos, avença da qual a União Federal não participa.

Teremos, assim, um negócio jurídico de natureza civil, praticado entre particulares, dotado de relevância para a constituição de uma obrigação entre o Estado e o adquirente dos direitos transferidos ou cedidos, num fenômeno que identifica a estrutura normativa desse laudêmio à estrutura normativa própria de tributos. E todo o problema é causado pela inexistência de acordo de vontades firmado entre a União Federal e o foreiro que sustente sua natureza de obrigação enfiteutic, a exemplo do que ocorre com o laudêmio devido no resgate do aforamento.

⁸¹ Tratando do tema, a SPU (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2002, p. 80) traz as seguintes informações: “No regime atual do Decreto-Lei no 2.398, de 1987, à União não se reserva “direito de opção” ou preferência a consolidar o domínio. Sujeitam-se, contudo, as transferências ao prévio assentimento do órgão competente (SPU), para que verifique ter o interessado recolhido o laudêmio devido; estar o transmitente em dia com as demais obrigações junto ao Patrimônio da União; e estar autorizada a transferência do imóvel, em virtude de não se encontrar em área de interesse do serviço público (art. 3o, § 2o, I, II e III).

Se o direito de opção da União houvesse persistido na legislação não se cogitaria desse vício. Isso porque a materialidade desse laudêmio público haveria de ser, então, composta pela manifestação de vontade do senhorio direto (União Federal, no caso) dirigida à não opção pelo direito de preferência na aquisição do domínio útil, nos moldes do artigo 686 do CC/1916.

A supressão de um dos pressupostos da cobrança, assentado no direito de opção, retirou a capacidade da União de participar da produção da norma do laudêmio, atribuindo-lhe indevidamente a natureza de norma heterônoma. E se a União não dispõe mais do direito de optar pela consolidação da propriedade ao invés de receber o laudêmio, esta prestação deixou de ter a função para a qual foi concebida, que é a de estimular o senhorio direto a desistir do direito de preferência.

Nem há que se dizer que a União participa das tratativas que dão causa ao laudêmio ao expedir a autorização para a transferência do imóvel de que trata o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, letra “c”, com redação dada pela Lei nº 9.636/98. Isso porque, como o direito de preferência não será exercido, por ausência de previsão legal, tal tratativa não assume natureza negocial, como postulado pelo artigo 683 do CC/1916. Essa autorização não é imputável à União na qualidade de senhoria direta, mas, sim, na condição de Estado, como detentora do exercício de poder de polícia voltado para a verificação do atendimento de interesse do serviço público na operação.

E também não cabe a atribuição da natureza de taxa de polícia a esse laudêmio, pois não há qualquer correlação entre a atividade estatal e o modo de apuração de seu valor, além da base de cálculo em questão ser própria de impostos (ITBI), o que é vedado pelo artigo 145, parágrafo 2º, da CF/88.

Em última instância, ademais, essa autorização é de todo abusiva. A enfiteuse atinge bens dominicais, imóveis pertencentes ao patrimônio disponível da União⁸², e não bens patrimoniais indisponíveis (afetados a uma finalidade pública), bens de uso comum e ou bens de uso especial. Sua exploração, portanto, segue primacialmente o regime de direito privado. O único interesse público exercitado com a enfiteuse pública está claramente enunciado no artigo 64, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46, consubstanciado “na conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública”. Ora, esse interesse público não é exercitável mediante a outorga de direitos “intuitu personae”, uma vez que qualquer indivíduo que se preste a radicar-se em terreno da União é capaz de satisfazer a função legalmente reservada à enfiteuse. Para a União, deve ser indiferente que o atual enfiteuta ou outra pessoa qualquer detenha o domínio útil de seus terrenos.

Além do mais, se qualquer interesse público indicar à União a necessidade de assumir a posse direta do imóvel, deve, ela, imediatamente desapropriar

⁸² A alienabilidade dos terrenos de marinha e seus acréscidos não é pacífica, tendo sido tangenciada em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal nos quais se discutiu a venda de imóveis dessa natureza operada na região do Porto de Salvador pela Companhia Docas da Bahia. No julgamento do RE nº 29.495/DF (STF-1ª Turma, rel. Min. Afranio Antonio da Costa, j. 05/09/1957, não conheceram do recurso, v. u., DJ 06/11/1957) apreciaram-se cláusulas do contrato celebrado entre aquela Companhia e a União, no qual se outorgou à empresa a possibilidade de venda do domínio pleno de imóveis, mesmo que se tratando de terrenos de marinha e seus acréscidos, quando fossem havidos como desnecessários aos fins da concessão. Nesse julgado, foram citados posicionamentos doutrinários no sentido de que a venda operava-se “sobre o domínio pleno, mas resolúvel”. Prevaleceu o contrato, de modo que as vendas realizadas pela concessionária foram tidas como válidas. No julgamento do ED nº 53.984/BA (STF-Plenário, rel. Min. Victor Nunes, j. 16/11/1967, recebidos os embargos, v.u., DJ 17/10/1969, p. 4.869), as vendas realizadas na região do mesmo Porto foram novamente validadas, porque aprovadas pela legislação federal (Decreto Legislativo nº 4.116/1920 e Decreto nº 14.787/1921). O Decreto-lei nº 3.438/41 dispõe que “A União não reconhece e tem por insubsistentes e nulas quaisquer pretensões sobre o domínio pleno de terrenos de marinha e seus acréscidos”. A melhor interpretação é considerar os terrenos de marinha e seus acréscidos alienáveis, desde que, na avença, tome parte a União; e, assim, considerar tais imóveis como bens dominicais, assim entendidos os que sejam integrantes do patrimônio disponível do Estado (Cf. CRETELLA JÚNIOR, 1975, p. 287-301). Não é necessário que seja mantido o regime enfiteutico sobre esses terrenos para que os interesses afetados à segurança nacional sejam preservados. Basta que se acolha o entendimento, exposto no citado RE nº 29.495/DF, de que seja resolúvel a propriedade plena de imóveis dessa natureza que venham a ser alienados. Nesse caso, o único resultado prático verificado será a não-incidência de foro e laudêmio nesses terrenos, pois o Estado preservará a prerrogativa de, demonstrado inequivocamente o interesse público afetado à segurança nacional, desapropriar o imóvel, indenizando o titular da propriedade segundo os parâmetros definidos em lei.

o domínio útil “mediante prévia indenização”, tal como disposto no artigo 103, inciso V, do Decreto-lei nº 9.760/46, incluído pela Lei nº 11.481/2007, reunindo em seu patrimônio o domínio útil e o domínio direito, de modo a extinguir a enfiteuse, assim, a enfiteuse e fazer do terreno imóvel alodial. O que não é aceitável é conceber que a União não venham conceder a autorização para a transferência, não venha a exercer o direito de preferência e também não venha pagar qualquer indenização ao foreiro.

Essa autorização, portanto, em última análise, não se presta a nada autorizar. Como a União não exercerá seu direito de preferência, apenas assume a utilidade de fazer com que o alienante e o adquirente do domínio útil venham a comunicar a transmissão para que, nos cadastros da SPU, passe a constar o novo foreiro, e contra ele sejam constituídas as cobranças dos foros, assim como dirigidos os demais deveres e direitos a este sujeito de direito que se faz superveniente titular do domínio útil. A enfiteuse, assim, é direito real que integra o patrimônio do foreiro, que pode dela livremente dispor com a única condição de comunicar o senhorio direto nos moldes do artigo 683 do CC/1916, para que este exerça o direito de opção.

Problema idêntico já existia no caso das “cessões de direitos concernentes a terrenos aforados” de que tratava o artigo 103, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46, também revogado pelo Decreto-lei nº 2.398/87, que prescindia de manifestação de vontade da União dirigida ao não exercício do direito de opção pela aquisição. Mas a nulidade do laudêmio desse caso é ditada muito antes de se conceber o direito de opção, pois a cessão, como já exposto, não pode dar causa a tal cobrança: somente a transferência do domínio útil o pode.

Enfim, com a supressão do direito de opção, a estrutura normativa desse laudêmio identificou-se com a de um imposto, uma vez que sua materialidade não está

vinculada a qualquer atividade estatal específica que relacione a União ao contribuinte (artigo 16 do CTN). E pior: além de ter estrutura normativa de imposto, sua materialidade coincide com a do ITBI, que, nos termos do artigo 156, inciso II, da CF/1988, enquadra-se na competência tributária dos Municípios. Isso porque, sob essa rubrica, outorga-se competência legislativa para se instituir imposto sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” (grifamos). Desnecessário dizer que essa duplicidade, além de agredir a repartição constitucional da competência dos impostos, não se enquadra dentre as exceções em que esse “bis in idem” poderia ser praticada pela União, a saber, àquelas do artigo 154, inciso II, da CF/88, que trata dos impostos extraordinários instituíveis na iminência ou no caso de guerra externa.

Nem mesmo há que se dizer que a causa dessa cobrança, consistente no direito da União explorar seu patrimônio, asseguraria sua validade. Em primeiro lugar, essa discussão não se põe, porque, mesmo que de prestação de natureza comercial se tratasse, essa origem financeira, econômica não é sustentada pelo direito positivo, dada sua incompatibilidade com o CC/1916, que dita as regras essenciais do regime enfiteutico. E, em segundo lugar, porque, com a supressão do direito de opção, a exploração do patrimônio da União deixou de ser causa imediata da cobrança para se tratar de causa mediata, remota, nos moldes de uma norma jurídica heterônoma, qualidade que só se admite aos impostos – jamais a um preço público, que se perfaz em normas jurídicas autônomas.

Por todos esses motivos, a cobrança do laudêmio devido na transferência do domínio útil de terrenos da União é inadmissível, o que se debita à supressão do

direito de opção, que, como visto, desnaturou de tal modo o instituto que lhe suprimiu a legitimidade. Pelos motivos também expostos, não são válidos os dispositivos que instituíram a cobrança do laudêmio na transferência singular de benfeitorias de bens enfitêuticos, nem na cessão de direitos relativos aos bens em questão.

4.3. Taxas de ocupação e indenizações pela posse ou ocupação ilícita de terrenos da União

Nos tópicos precedentes, tratou-se de prestações pecuniárias cobradas pela União em função do regime enfitêutico. Doravante, trataremos das cobranças que igualmente resultam da exploração de bens imóveis da União, mas que são desvinculadas do regime enfitêutico.

Este é o lugar para solucionar a questão mais evidente: se as prestações denominadas “taxas” pelo Decreto-lei nº 9.760/46 de fato teriam a natureza atribuída a tal espécie tributária. É por esse tema que iremos iniciar nossas análises.

Como já demonstrado, a CF/37 não havia tratado as normas tributária de modo orgânico, nem mesmo vindo a oferecer elementos suficientes para se construir uma definição das espécies tributárias. No seu texto, como demonstrado, havia menções esparsas a impostos e taxas sem qualquer sistematização, o que era sinal dos tempos, em que os estudos do Direito Tributário como ciência jurídica autônoma eram, então, incipientes.

Naquele tempo, para tratar de matéria tributária, apoiava-se o intérprete e o aplicador do Direito na doutrina, na jurisprudência e em normas de direito financeiro,

como o Decreto-lei nº 1.804/39 e o Decreto-lei nº 2.416/40. Este decreto-lei definia impostos como “tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública”, e as taxas como tributos “exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição”.

No caso de ocupação de imóvel da União, não há espaço para se cogitar de serviços prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, de modo que era evidente que as prestações patrimoniais instituídas não se poderiam se tratar de taxa desde a edição do Decreto-lei nº 9.760/46. Apesar da CF/37 não definir tributo, e nem mesmo enunciar quais seriam as espécies tributárias, havia, portanto, elementos na legislação infraconstitucional para que o Decreto-lei nº 9.760/46 não incorresse nas impropriedades terminológicas que acabou cometendo no uso impróprio do termo “taxa”.

Ou o legislador errou de modo grave ao não ter atentado para essa identidade de termo, ou negligenciou a pesquisa por um termo juridicamente cabível (preço, por exemplo) ou esteve sempre confiante de que essa confusão jamais poderia acarretar quaisquer conseqüências jurídicas, amparando-se, desse modo, no fundamento óbvio de serem tais “taxas” outra coisa que não tributo. Erro, negligência ou temeridade - é disso que se cogita no caso, portanto⁸³.

Na vigência da CF/88, dúvida igualmente não há: as prestações patrimoniais em questão não são propriamente “taxas”, sendo que a prova dessa assertiva é extraída do artigo 145, inciso II, da Constituição, a dispor que as taxas só são

⁸³ Num comentário especialmente dirigido ao Decreto-lei nº 9.760/46, mais precisamente aos termos “remissão” e “remição” utilizados indiscriminadamente nesse ato normativo, Pontes de Miranda (1957, p. 165-166) testemunha que “A balbúrdia de terminologia reflete a meia-ciência dos elaboradores de leis, no período de 1930-1956”.

cabíveis em duas hipóteses: em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Nem de um caso, nem de outro se trata a ocupação de terrenos.

A despeito dessas impropriedades terminológicas, o que juridicamente importa é a regular conformação normativa dessas cobranças, que sejam elas válidas formalmente, materialmente e em termos de causa e função, aspectos que iremos passar em revista de ora em diante.

Nos próximos tópicos, analisaremos cinco cobranças distinguidas pelas suas diferentes materialidades, que envolvem, elas todas, um mesmo comportamento humano juridicamente qualificado: ocupar terrenos da União, conduta que é configurada na posse de imóvel não amparada em título outorgado pelo Estado. Dentre essas prestações, três são nominadas “taxas” e duas intitulam-se “indenizações”, como será demonstrado.

4.3.1. Taxa de ocupação de terreno da União com inscrição requerida ou aprovada

Dispondo a Lei nº 9.636/98 acerca da regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, nela consta uma série de ações atribuídas à SPU para a regularização de ocupações desses imóveis.

Entenda-se como regularização o devido cadastramento e inscrição da utilização dos imóveis da União, atos que precedem à outorga ao posseiro/ocupante de

título que possa formalizar a posse mediante a celebração de contratos ou a constituição de direitos reais que melhor se adaptem aos propósitos do uso do imóvel.

Na regularização, a SPU poderá, de outro modo, identificar hipóteses em que será melhor atendido o interesse público com a alienação do imóvel ou até mesmo com a retomada de sua posse, como, por exemplo, no caso de ocupação de áreas de uso comum do povo e de áreas essenciais para segurança nacional ou para a preservação ambiental.

Os requisitos para que a SPU promova a inscrição da ocupação são o efetivo aproveitamento do terreno pelo ocupante (artigo 7º, “caput” e parágrafo 1º, da Lei nº 9.636/98, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007) e ter ocorrido a ocupação até 27/04/2006 sem agressão ao interesse público (artigo 9º, incisos I e II, da Lei nº 9.636/98, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007). Com a mera inscrição, não se irá, ainda, outorgar título definitivo ao possuidor/ocupante, mas, sim, atribuir título precário à posse, para que esta seja tida, então, como justa, reservando-se tal qualidade à posse que “não for violenta, clandestina ou precária” (artigo 1.200 do CC/2002).

Fundada a ocupação em posse justa, tem o ocupante ou possuidor assegurada, mesmo no caso de se determinar a desocupação do imóvel, a manutenção da posse até que o prazo legal para restituição do terreno seja cumprido (90 dias, quando imóvel urbano, ou 180 dias, quando imóvel rural), contado da data do recebimento da notificação que consigne essa determinação (artigo 132 combinado com o artigo 89, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46). São garantias derivadas do título precário de domínio detido pelos ocupantes que estejam em situação regular.

As materialidades que dão causa a essa taxa descrevem o fato do ocupante, tendo demonstrado o efetivo aproveitamento do terreno, vir a ter sua ocupação inscrita na SPU (Art. 7º, “caput”, da Lei nº 9.636/98, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007), ou então, do ocupante, tendo requerido a inscrição de sua ocupação na SPU, ter pendente a aprovação do seu pedido (artigo 1º do Decreto-lei nº 2.398/87). E além dessas duas materialidades, mais uma pode ser colocada sob o mesmo epíteto dessa taxa, por também pressupor a inscrição da ocupação: ocupar imóvel rural considerado produtivo e destinado a atividade agropecuária sob administração da SPU, independentemente da data de inscrição (artigo 26 da Lei nº 11.481/2007).

A base de cálculo dessa taxa de ocupação é determinada pelo valor do domínio pleno do terreno anualmente atualizado, expressão patrimonial que se aproxima da utilizada pelo IPTU e pelo ITR. Porém, a exemplo do que se concluiu neste estudo a respeito do foro, não é possível identificar essa taxa com qualquer uma das espécies tributárias, essencialmente porque o foro e a taxa de ocupação descrevem em sua materialidade atividade estatal específica, qual seja, a atribuição do domínio útil de imóvel da União, que passa longe de configurar taxas, por não se identificarem com uma das hipóteses descritas no artigo 145, inciso II, da CF/88, ao mesmo tempo em que a atuação do Estado indigitada afasta a caracterização de um imposto.

Mas diferentemente do que foi apontado quanto ao foro e ao laudêmio, a base de cálculo dessa taxa não apresenta nulidades. Nela, o bem jurídico explorado é a propriedade alodial, e não o domínio útil, a exemplo do que ocorre com as prestações cobradas sob o manto do regime enfiteutico.

As alíquotas dessa taxa são 2% (1) para as ocupações já inscritas na SPU até 31 de março de 1988 (artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 2.398/87), (2) para as ocupações cuja inscrição tenha sido requerida à SPU até 31 de março de 1988 (artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 2.398/87) e (3) para as ocupações que se refiram a imóvel rural considerado produtivo e destinado a atividade agropecuária sob administração da SPU, independentemente da data de inscrição (artigo 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 2.398/87, combinado com o artigo 26 da Lei nº 11.481/2007); e 5% (4) para as ocupações cuja inscrição seja requerida a partir de 1º de abril de 1988 ou (5) promovida “ex officio” a partir de 1º de abril de 1988.

A discriminação das alíquotas efetuadas pelo legislador, em última instância, distingue materialidades sobre as quais os percentuais indicados são associáveis. Por esse motivo, é possível se dizer que, sob a rubrica “taxa de ocupação de terreno da União com inscrição requerida ou aprovada”, tem-se a cobrança de cinco diferentes taxas: taxa devida pela ocupação inscrita na SPU até 31/03/1988; taxa devida pela ocupação inscrita na SPU partir de 1º/04/1998; taxa devida pela ocupação com pedido de inscrição apresentado até 31/03/1988, mas pendente de aprovação; taxa devida pela ocupação com pedido de inscrição apresentado partir de 1º/04/1998, mas também pendente de aprovação; e taxa devida pela ocupação de imóvel rural considerado produtivo e destinado a atividade agropecuária sob administração da SPU, independentemente da data de inscrição.

O sujeito passivo dessa prestação é o ocupante ou posseiro, sendo por ele devida a taxa a partir do último dia de cada ano de ocupação (artigo 127 do Decreto-lei nº 9.760/46). Não se dispõe especificamente quanto a essa taxa ser devida nos casos em que a ocupação não completar um ano inteiro. Apesar de não ser possível exigir

integralmente a taxa pela ocupação que durar um ano fracionado, a solução jurídica mais adequada para o caso, em termos equitativos, é proporcionalizá-la pelo tempo da ocupação, para que o uso do imóvel seja justamente remunerado.

Comparando essa prestação com a estrutura normativa dos tributos, verifica-se que ela não se aproxima nem de uma contribuição de melhoria, nem, como já dito, propriamente de taxa, apesar assim denominá-la o legislador. E não se tem em vista nessa taxa o exercício do poder de polícia, nem a prestação de serviço público.

Nem é possível argüir-se que o ato de cadastrar ou inscrever o imóvel na SPU poderia caracterizar o exercício do poder de polícia, porque a materialidade dessa taxa tem como pressuposto a ocupação do imóvel. O exercício do poder de polícia, tal como disposto no artigo 78 do CTN com redação dada pelo Ato Complementar nº 31/66, tem em vista a limitação ou a disciplina de direitos, interesses ou liberdades públicas, o que não é o caso, pois o pagamento da taxa de ocupação não tem por objeto a regulação de condutas, mas, sim, a retribuição pelo uso de imóvel. A base de cálculo da taxa, ademais, confirma essa conclusão, pois mede, ela, a expressão econômica da materialidade que descreve a utilização de um bem imóvel, e não um ato do Estado voltado para o exercício do poder de polícia.

Com imposto essa taxa também não se confunde. Tal cobrança tem por objeto imóvel da União cuja ocupação já tenha passado pelo processo de inscrição nos registros da SPU ou tem em vista imóvel da União cuja inscrição da ocupação já tenha sido requerida pelo ocupante. Esse ato administrativo de inscrição, mesmo que se diga “precário, resolúvel a qualquer tempo” (artigo 7º, “caput”, da Lei nº 9.636/98), ajusta-se ao que, “contrario sensu”, dispõe o artigo 16 do CTN, pois se trata de atividade estatal

específica relativa⁸⁴ ao contribuinte. E se se tem na materialidade de uma cobrança a descrição de atividade estatal, não estaremos diante de um imposto, mas, sim, de uma norma de natureza autônoma, elaborada com o concurso do Estado e do ocupante.

Disso tudo se conclui que, quanto a essa impropriamente denominada “taxa”, tratamos, em verdade, de um preço público, que, portanto, seguirá as regras e os princípios próprios das prestações que assumem essa natureza.

4.3.2. Taxa de ocupação de terreno da União sem inscrição requerida ou aprovada

Tanto nesta taxa quanto na anteriormente tratada não se dispõe de título definitivamente outorgado pelo Estado - e daí dizer-se “ocupação”. A nota diferencial da taxa sobre a qual iremos presentemente tratar em relação à anterior é a ausência do reconhecimento formal do Estado (com a inscrição da posse na SPU) ou da instauração de procedimento administrativo tendente a tanto (com o qual se mantém a pendência da apreciação de requerimento dirigido a essa inscrição), quanto à justa qualidade da posse do terreno. Com esse reconhecimento, ou na pendência dele, confere-se ao ocupante título precário que o resguarda de ações possessórias movíveis pela União, atribuindo-se ao titular as garantias acerca das quais já tratamos anteriormente. Sem esse reconhecimento, tem-se uma ocupação ilícita.

Trata, o legislador, de três comportamentos sobre os quais essa taxa incide: (1) ocupar terrenos da União sob posse injusta quando o posseiro não tiver

⁸⁴ Aqui, estenda-se o termo “relativa”, utilizado no artigo 16 do CTN, não no sentido de expressar uma contraprestação do Estado ao contribuinte, mas, sim, no de se vincular ao contribuinte mesmo que a ele não se apresente qualquer utilidade. De outro modo dizendo, se houver qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, teremos uma taxa ou uma contribuição de melhoria; jamais um imposto.

atendido a notificação emitida pela SPU para requerer a inscrição de sua ocupação naquele órgão no prazo de 180 dias (artigo 127, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98); (2) ocupar terrenos da União sob posse injusta quando o possessor, tendo atendido a tal notificação, não reunir, ao final, as condições previstas em lei para obter a inscrição da ocupação na SPU (artigo 127, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98); e (3) ocupar terrenos da União sob posse injusta antes mesmo de ser notificado o possessor a inscrever sua posse (artigo 128, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98).

Rigidamente, portanto, temos três cobranças distintas tratadas sob o mesmo epíteto, sendo que duas delas pressupõem a anterior emissão de notificação pela SPU para que o ocupante viesse a requerer o cadastramento de sua ocupação naquele órgão, e, outra, que prescinde dessa notificação.

Assim como na taxa de ocupação citada no capítulo anterior, o sujeito passivo da prestação é o ocupante ou possessor e sua base de cálculo é dada pelo domínio pleno do terreno.

A alíquota, no entanto, é mais gravosa: 10%, o que demonstra o desestímulo estatal à ocupação na modalidade de que trata, deflagrada à margem de sua inscrição na SPU ou de procedimento administrativo tendente a aperfeiçoá-la. Mas se com isso o legislador buscou estimular o ocupante buscar a atribuir à sua ocupação o estado de regularidade, o fez de modo de todo indesejável, porque, com o mesmo ato, acabou por desestimular o Estado a agir no mesmo sentido. Isso porque é mais vantajoso à União, em termos arrecadatórios, perenizar o estado de irregularidade da

ocupação para continuar cobrando valor maior do que aquele que lhe seria devido com a posse justa e com o regime de aforamento.

Não é admissível facultar-se à União a escolha entre dormir (e, com isso, mais arrecadar) e recuperar ou regularizar a posse de bem integrante do seu patrimônio. A propriedade pública não atende a sua função social enquanto as atividades do Estado não sejam voltadas para a erradicação da posse injusta e da ocupação ilícita. Normas que asseguram ao Estado o direito de mais arrecadar com a posse injusta e com a ocupação ilícita do que sobre as posses tituladas, ainda mais quando desacompanhadas de outras sanções que promovam a função social da propriedade, não podem ser consideradas juridicamente válidas. A inércia do Estado não pode ser injustamente premiada – deve ser coibida no mínimo por meio de um aparato jurídico eficiente.

Deve, a União, atribuir aos seus imóveis uso compatível com a legislação que regula a exploração de seus bens, o que se atinge mediante a preferencial outorga de título que ampare juridicamente a posse direta que sobre os seus bens seja mantida pelos particulares. Com isso, preservam-se bens jurídicos dos mais fundantes dentre os assegurados pela CF/88, como a função social da propriedade, a defesa do Estado de Direito, da legalidade, da segurança jurídica, do bem-estar social, da harmonia social, assim como se praticam atos concretos para erradicar a marginalização da posse injusta e da ocupação ilícita. Além de estimular o quase sempre esquecido e maltratado princípio da eficiência administrativa.

Afastando, por um breve instante, esses questionamentos, que seriam juridicamente suficientes para suprimir a cobrança em questão, voltaremos à análise dos seus dispositivos legais, de modo a abordar satisfatoriamente os principais aspectos do tema.

Em última instância, nas duas primeiras materialidades, a injustiça da posse já foi até mesmo reconhecida administrativamente, pois o ocupante ignorou a chamada da União para cadastrar a ocupação ou não logrou obter a inscrição por contrastar sua ocupação com os termos da lei; na última delas, o ocupante nem mesmo dirigiu esforços para o reconhecimento da justiça de sua posse. Com a imposição de um ônus financeiro mais elevado a essas três materialidades em relação às cobradas pelas posses tituladas, dá, o legislador, ainda que de modo inadmissível juridicamente, a tônica da indesejabilidade dessas ocupações, como já foi dito.

É devida, a taxa, no último dia de cada ano inteiro de ocupação. Há previsão legal para sua cobrança também no caso de fração de ano de ocupação, que, quando ocorre, importa no dever de pagar integralmente a taxa em questão (artigo 128, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98).

Caso o sujeito passivo seja notificado pela SPU a requerer em 180 dias o cadastramento de sua inscrição naquele órgão e atenda ao chamado estatal nos termos e prazos legais, tal órgão federal atribuirá à ocupação a qualidade de posse justa, assegurando o direito, no caso de se determinar a desocupação do imóvel, de ser mantida a posse até que o prazo legal para restituição do terreno seja cumprido (90 dias, quando imóvel urbano, ou 180 dias, quando imóvel rural), contados da data do recebimento da notificação que consigne tal determinação (artigo 132 combinado com o artigo 89, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46). Nesse caso de atendimento ao chamado do SPU, assim como no de apresentação do requerimento de cadastramento da ocupação à SPU, afasta-se a cobrança da taxa em questão, cuja alíquota é de 10%, para que se faça incidir a taxa de ocupação desenvolvida no item anterior, cujas alíquotas são menos gravosas (2% ou 5%, conforme o caso).

O benefício esperado, portanto, com a apresentação do requerimento é o reservado pelo ordenamento jurídico às posses justas, que podem ser mantidas valendo-se das garantias e termos legais, além da redução do valor da taxa de ocupação desde a apresentação do pedido à SPU.

Situação curiosa vem a se configurar quando o requerimento de inscrição da ocupação é indeferido. Numa situação hipotética, o ocupante estará sujeito até a data da apresentação do requerimento à taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada (alíquota de 10%); dessa data até o indeferimento do pedido estará sujeito à taxa de ocupação com inscrição requerida ou aprovada (alíquotas de 2% a 5%, conforme o caso); e, a partir do indeferimento, voltará a se sujeitar à taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada (alíquota 10%).

Obviamente, se for apurado que o ocupante, sabedor da inexistência dos requisitos previstos em lei para autorizar a inscrição do imóvel na SPU (efetivo aproveitamento do terreno pelo ocupante, ter ocorrido a ocupação até 27 de abril de 2006 e não ter havido agressão a interesse público firmado em lei, por exemplo), valesse, de má-fé, do expediente de apresentar o requerimento visando reduzir o montante da taxa a ser paga pelo tempo em que estiver pendente a análise, restará caracterizada simulação, de modo a ser-lhe aplicada ininterruptamente a norma jurídica que estrutura a taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada, com sua alíquota de 10%.

Ao confrontarmos essa taxa com as espécies tributárias extraem-se perplexidades jurídicas interessantes.

Não se trata, tal cobrança, de contribuição de melhoria, porque sua materialidade não se refere a obra pública que tenha causado valorização imobiliária.

Nem de taxa, apesar do seu nome de batismo atribuído pelo legislador, pois não envolve exercício do poder de polícia, nem prestação de serviço público.

Nem se alegue que a emissão da notificação pela SPU ou mesmo a análise do pedido de inscrição da ocupação resultaria do exercício do poder de polícia que justificasse a cobrança de taxa. Isso porque esses atos administrativos são empreendidos pelo Estado na qualidade de proprietário dos bens imóveis ocupados, e não de fiscalizador da ordem pública, de sujeito imbuído de função policial dirigida a disciplinar direitos, interesses ou liberdades. Ao notificar o ocupante a inscrever sua ocupação, requisito legal necessário para a cobrança da taxa (artigo 127, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98), a SPU deve ter como pressuposto de seu ato o fato do imóvel pertencer ao rol daqueles cuja ocupação pelo particular não atenta contra o interesse público. Daí ser possível o interesse econômico do Estado na exploração do terreno, o que despe a cobrança dessa taxa de qualquer natureza policial.

Mas quando se compara a natureza jurídica dessa taxa com a de um imposto, observam-se similitudes que impressionam. Isso porque, ao prescindir de acordo de vontades firmado entre a União e os ocupantes voltado para a exploração do terreno, o legislador criou uma cobrança fundada numa norma heterônoma, em cuja produção não participa o sujeito passivo.

As três cobranças grafadas têm em comum a negativa do Estado em prestar atividade ao particular, qual seja, a de outorgar título precário que regularize a ocupação deste. Algo como se a União se mantivesse inerte em face da ocupação indesejável de próprio seu, e ainda assim percebesse uma contraprestação imposta ao ocupante sem que ele houvesse assentido nos termos e condições estabelecidos para a

exploração do terreno. E essa situação fica ainda mais insustentável quando taxas são cobradas de ocupantes que possuem o imóvel com ânimo de dono em áreas não discriminadas ou demarcadas, ainda mais nas situações em que os ocupantes manifestam oposição à pretensão dominial da União.

Os preços públicos somente são cabíveis em bases negociais, quando há margem para o Estado e o particular assentirem, no mínimo, quanto à conveniência de contratar. Nos casos em que as bases contratuais já vêm determinadas em lei, ter-se-á aquilo que Gilberto de Ulhôa Canto ([1947?], p. 23) anotou para algumas taxas de serviço em que “o contribuinte é livre de aceitar ou recusar”, de modo similar “a um contrato de adesão”, mas ainda assim o sujeito passivo deve consentir na assunção dos termos e condições próprios da utilidade fruída. Não há margem no ordenamento jurídico para a cobrança coativa de preços públicos.

A injustiça ou irregularidade a qualquer título da posse não geram para o Estado o direito de explorar o uso do imóvel da forma pretendida pelo legislador com a taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada. Assegura-se, à União, no caso de posse de má-fé de imóvel seu, a recuperação dos frutos colhidos e percebidos e dos que deixou de perceber por culpa do posseiro (artigo 1.216 do CC/2002), assim como indenizar-se pela perda ou pela deterioração da coisa (artigo 1.218 do CC/2002). Se a ocupação não é desejável, por ser ilegal ou irregular, deve o Estado providenciar a imediata retomada do imóvel e, se for o caso, indenizar-se, nos termos da lei.

Ao valer-se de sua competência legislativa para dispor instituir tal taxa, a União abusou do seu poder de legislar. Sob o pretexto de criar uma prestação de natureza patrimonial, que deveria assumir a feição de um preço público, instituiu uma

cobrança baseada numa norma heterônoma, atribuindo-lhe indevidamente elementos tributários próprios de um imposto.

Os vícios apontados tangenciam apenas os excessos do legislador. A cobrança da taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada, em suas três materialidades, é fulminada, preservando-se, no entanto, com os fundamentos citados no capítulo anterior, a cobrança da taxa de ocupação com inscrição requerida ou aprovada. Naquela taxa cobrança, nenhum vício é identificado por estar ela fundada no acordo de vontades firmado entre União e particular, constitutivo de título de domínio precário com o qual se regulariza a ocupação.

Assim, no artigo 128, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46, com redação dada pela Lei nº 9.636/98, há de se invalidar a cláusula final “devida desde o início da ocupação”, para que seja assim entendido esse dispositivo: “A falta de inscrição não isenta o ocupante da obrigação do pagamento da taxa”. Assim, a falta de inscrição que autoriza a cobrança da taxa é somente aquela caracterizada na pendência do requerimento devidamente apresentado, enquanto este ainda não tiver sido indeferido.

No parágrafo 3º desse mesmo artigo 128 do Decreto-lei nº 9.760/46, também com redação dada pela Lei nº 9.636/98, tem-se por igualmente inválido o trecho “sem prejuízo da cobrança das taxas, quando for o caso, devidas no valor correspondente a 10% (dez por cento) do valor atualizado do domínio pleno do terreno, por ano ou fração”. O restante do artigo assegurará à União o poder-dever de recuperar a posse direta do imóvel, afastado o ocupante ou posseiro que lá estiver estabelecido. É esse o ato que se espera da União no caso de uso ilegal de terrenos públicos, e não a

perpetuação da exploração economicamente vantajosa do imóvel em condições irregulares.

4.3.3. Indenização pela posse ou ocupação ilícita de terreno da União

O legislador federal definiu como ilícitas as condutas de (1) possuir ou ocupar imóvel da União sem efetivo aproveitamento do terreno pelo ocupante (artigo 10, “caput” e parágrafo único, da Lei nº 9.636/98), (2) possuir ou ocupar imóvel da União não tendo exercido o ocupante o direito de preferência na aquisição do domínio útil do terreno (artigo 13 combinado com artigo 15, parágrafo 7º, da Lei nº 9.636/98) e (3) possuir ou ocupar imóvel da União não tendo exercido o ocupante o direito de opção pela celebração de contrato de cessão de uso onerosa por prazo indeterminado (artigo 15, parágrafos 2º e 7º, da Lei nº 9.636/98). E, com essas três materialidades, imputou ao ocupante o dever de indenizar o Estado.

Vamos, então, à primeira materialidade. Para inscrição da ocupação na SPU, ato administrativo que irá gerar o dever de pagar a taxa de ocupação com inscrição requerida e aprovada, vimos que é necessário ao ocupante demonstrar o “efetivo aproveitamento do terreno”. Quando o legislador atribui ao ocupante o dever de indenizar à União se vier a ser “Constatada a existência de posses ou ocupações em desacordo com o disposto nesta Lei” (artigo 10, “caput”, da Lei nº 9.636/98), dispõe que esse efetivo aproveitamento deve não só ser demonstrado no ato de sua inscrição, mas também pelo tempo que durar a ocupação. Caso assim não se dê, incidirá a indenização estipulada.

Quanto à segunda e à terceira materialidades, tratam, elas, da ocupação tida por ilícita após o ocupante não ter se utilizado de seu direito de preferência para adquirir da União o domínio útil do bem ocupado (artigo 13 e artigo 15, parágrafo 2º, da Lei nº 9.636/98), nem ter manifestado a opção pela celebração de contrato de cessão de uso onerosa por prazo indeterminado que a lei lhe faculta (artigo 15, parágrafos 2º e 7º, da Lei nº 9.636/98). Tais indenizações passarão a ser devidas caso não seja desocupado o imóvel em 60 dias contados dos prazos definidos em lei para que sejam exercidos, conforme o caso, o direito de preferência para aquisição do domínio útil ou o direito de opção para celebrar o contrato de cessão (artigo 15, parágrafo 7º, da Lei nº 9.636/98).

O sujeito passivo dessas indenizações é o possessor ou ocupante. Serão, tais prestações, apuradas segundo a alíquota de 10% a ser aplicada sobre o domínio pleno do terreno (artigo 10, parágrafo único, da Lei nº 9.636/98; artigo 15, parágrafo 7º, da Lei nº 9.636/98), e devidas no último dia de cada ano inteiro de ocupação ou fração de ano em que ocorrer a ocupação.

Nota-se que a criatividade do legislador no desenvolvimento da matéria chegou ao ponto de instituir prestações devidas pelos ocupantes a título de “indenizações” definindo um modo de apurá-las que em muito passa ao largo da natureza jurídica atribuída a esse fato. Ao invés de se ter em vista a liquidação de danos eventualmente sofridos, a legislação estipula que essas indenizações devem, invariavelmente, ser apuradas sobre o valor do domínio pleno, que nada mais é que o valor da propriedade, submetida tal base de cálculo à também invariável alíquota de 10%.

Didaticamente, o CC/2002 trata do termo indenização no sentido de reparação por perdas e danos causados em decorrência da prática de ato ilícito (artigo

944 combinado com artigo 927). Como ilícito conceitua o Código o ato que venha a violar direito de alguém mediante omissão voluntária, negligência, imprudência ou exercício irregular de direito, assim tido como o que manifestamente exceda aos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes (artigos 186 e 187). E também trata, o Código, da necessária correspondência entre a indenização e a extensão do dano (artigo 944, “caput”), de modo a até mesmo permitir ao juiz reduzir eventual desproporção excessiva entre a gravidade da culpa e o dano causado (artigo 944, parágrafo único).

Então, a indenização pressupõe: (1) interesse juridicamente protegido, (2) ato que o agrida (e assim se faça ilícito), (3) dever de reparar, recompor, ressarcir o dano verificado, (4) razoável correspondência entre a indenização e o dano e (5) razoável proporcionalidade entre a gravidade da culpa e o dano.

Considerando esses parâmetros é que, em casos similares a esses que dão causa às indenizações ora tratadas, o artigo 952 do CC/2002 veio a dispor que “Havendo usurpação ou esbulho do alheio, além da restituição da coisa, a indenização consistirá em pagar o valor das suas deteriorações e o devido a título de lucros cessantes; faltando a coisa, dever-se-á reembolsar o seu equivalente ao prejudicado”. Tem-se, aqui, nítida correspondência da obrigação de indenizar com o valor dos danos (deteriorações e lucros cessantes).

Faltam, enfim, dois dados elementares para que a cobrança intitulada indenização pela posse ou ocupação ilícita seja considerada, de fato, uma indenização, no sentido jurídico do termo: (4) correspondência entre a indenização e o dano e (5) proporcionalidade entre a gravidade da culpa e o dano. A forma abusiva que o legislador instituiu a essas prestações permitiu à União prescindir de qualquer prova de

lesão, e até mesmo da apuração da extensão das perdas e danos verificados como decorrência dessa lesão, o que é necessário fazer para que seja, na justa medida, recomposto o patrimônio afetado da União.

Se o ocupante abandonar o imóvel ou restituir sua posse direta à União um dia após o prazo legal de 60 dias, será devedor da indenização apurada em 10% do valor do domínio pleno. E se o imóvel estiver localizado em área que não desperte o interesse de qualquer licitante na aquisição de sua propriedade ou de seu domínio útil, e para sempre ficar abandonado, seu ocupante será devedor da indenização da mesma forma, e mesmo que a posse seja assumida pela União com o imóvel intacto ou até mesmo dispondo de benfeitorias irrestituíveis.

Não sendo juridicamente tais cobranças indenizações, também não se tratam, do mesmo modo, de lucros cessantes, nem mesmo de reparação por prejuízos efetivos, porque a legislação abstraiu esses dois conceitos na apuração do valor devido pelo ocupante ao ter optado pelo absurdo arbitramento, feito à revelia das condições fáticas que são argüidas como danosas ao patrimônio público.

A apuração, no caso concreto, do dano, assim como de eventual lucro cessante ou prejuízo efetivo é indispensável, sob pena de se enriquecer o Estado sem qualquer causa juridicamente admissível, a pretexto de indenizar-se quando se locupleta à custa do particular. Também não são, tais prestações, tributos, pois estes não podem ter como pressuposto a prática de ato ilícito (artigo 3º do CTN), sendo que é disso, de ato ilícito, que trata o pressuposto das indenizações sob comento.

Se pretendia, o legislador, com a imposição dessas cobranças, motivar o ocupante ou posseiro a lhe devolver ou a abandonar a posse do imóvel, o fez de modo

de todo inaceitável, abusando do seu poder de legislar. Dispõe, a União, de instrumentos jurídicos para recuperar a posse de imóvel ocupado ilicitamente, quais sejam, as ações possessórias, e delas tem o poder-dever de utilizar.

Além do mais, cabem aqui as mesmas críticas tecidas à taxa de ocupação sem inscrição requerida ou aprovada. Sua cobrança desestimula a União a regularizar a ocupação ilícita de que tratam, pois se dá em montante muito superior ao devido nos casos de ocupação inscrita e de aforamento. E com isso, consubstancia-se em norma que atenta contra a função social propriedade, que não é atendida com o estímulo normativo à manutenção do estado de ilegalidade e de irregularidade das ocupações de bens públicos, consubstanciando um norma indutora de conduta reprovável.

São, portanto, inválidas as normas que instituem as cobranças dessas indenizações, de modo que os danos eventualmente causados pelos particulares aos próprios da União haverão de ser reparados mediante sua liquidação, do modo estipulado na legislação que regula a responsabilidade civil. Não há a mínima necessidade de se recorrer a elas para que o patrimônio público usado seja recomposto, ao passo em que também são despidas de qualquer legitimidade.

4.3.4. Taxa de legitimação de posse de terras devolutas da União

O Decreto-lei nº 9.760/46 estipulava, ainda, a cobrança da hoje extinta taxa de legitimação de posse de terras devolutas cujo domínio viesse a ser atribuído à União. Entende-se por terras devolutas aquelas que, não se incorporando ao domínio privado, nem dispendo de destinação pública específica, incluem-se no domínio público.

Definia, esse decreto-lei, o rito da discriminação das terras da União, expressão que agregava tanto o procedimento administrativo quanto, no caso deste não ser viável, a ação de discriminação de terras da União, que tinham, ambos, o propósito de descrever, medir e estremar esses imóveis do domínio particular (artigo 19 e seguintes do Decreto-lei nº 9.760/46).

A via judicial era utilizada quando a via administrativa (denominada “amigável” pelo legislador) não surtia ou não poderia surtir efeitos ou quando era o caso desta ser dispensada em função de se ter verificado ser “de todo ou em grande parte ineficaz pela incapacidade, ausência ou conhecida oposição da totalidade ou maioria dos interessados” (artigo 21 do Decreto-lei nº 9.760/46).

No caso do procedimento administrativo, estatuiu-se que não seriam devidas custas pelo particular, salvo quanto àquelas que fossem incorridas em função de “diligências a seu exclusivo interesse e pela expedição das cartas de discriminação”. No caso de ação discriminatória, no entanto, incidia a taxa de legitimação de posse de terras devolutas de que ora tratamos.

A materialidade cobrança era dada pela conduta do ocupante ou posseiro de legitimar a posse de áreas reconhecidas ou julgadas devolutas e declaradas como pertencentes ao domínio da União mediante ação de discriminação de terras movidas com esse desiderato (artigo 164 e 165 do Decreto-lei nº 9.760/46).

A base de cálculo da taxa era determinada pelo valor solo, excluído do valor de benfeitorias, culturas, animais, acessórios e pertences do legitimante (artigo 167 do Decreto-lei nº 9.760/46). Entenda-se por valor do solo o valor do domínio pleno do terreno.

As alíquotas variavam conforme o tempo de posse e a presença ou ausência de título de domínio (artigo 168 do Decreto-lei nº 9.760/46): 5% caso o ocupante detivesse título e sua posse fosse datada entre dez e vinte anos; 10% caso o ocupante detivesse título e sua posse fosse datada em menos de dez anos; 20% caso o ocupante não detivesse título e sua posse fosse datada em menos de quinze anos; e 15% caso o ocupante não detivesse título e sua posse fosse datada entre quinze e trinta anos.

Era devida essa taxa uma única vez, como condição para que a SPU expedisse o título de legitimação da posse em nome do ocupante (artigo 169 do Decreto-lei nº 9.760/46), título, esse, que era averbável em cartório de registro de imóveis.

A Lei nº 6.383/76 veio a dispor integralmente sobre o processo discriminatório de terras devolutas da União, de modo a ter ab-rogado tacitamente os dispositivos do Decreto-lei nº 9.760/46 que tratavam do mesmo tema. No que concerne à taxa de legitimação de posse de terras devolutas, não persistiu ela no texto da lei derogatória, trilhando o legislador bom caminho ao se negar a manter uma cobrança que tinha por nítida função penalizar aqueles que tomassem parte da ação judicial de discriminação de bens. Em última instância, assumia o viés de sanção pela precipitação da via judicial, como se tomar parte de uma ação judicial pudesse caracterizar um ato ilícito.

A “sanção” cabível a quem dá causa a uma ação judicial é a de incorrer em verbas sucumbenciais a que se deu causa no caso de insucesso da demanda, não sendo despiciendo lembrar que, com pagamento das custas processuais, que nada mais

são do que taxas pela utilização do serviço público de administração da justiça⁸⁵, o Estado já é ressarcido pela mobilização do aparato judiciário. A iniquidade da cobrança dessa taxa, portanto, era patente.

O absurdo da cobrança também se manifestava de modo gritante quando se observava que, caso determinado ocupante não tivesse dado causa à ação discriminatória, mas seus vizinhos em idêntica condição o fizessem ao manifestarem a resistência da “maioria dos interessados” (artigo 21 do Decreto-lei nº 9.760/46), situação que era uma das que poderiam inviabilizar o procedimento administrativo discriminatório, reuniam-se as condições para se cobrar a taxa de legitimação. Ou seja, a sanção, no caso, passava para além da pessoa do acusado.

Não se confundindo com contribuição de melhoria, essa taxa também não se identificava com a espécie tributária que leva o mesmo nome, pois sua materialidade não tinha qualquer correspondência com o exercício do poder de polícia ou com a prestação de serviço público. Nem de um imposto se poderia dizer tratar porque sua materialidade pressupunha uma atividade estatal, qual seja, a outorga do título de legitimação da posse.

A cobrança mais se aproximava de preço estipulado pela compra e venda do título precário de posse do terreno, hábil a afastar as conseqüências da iminente retomada do imóvel que eram decorrência natural da execução da sentença homologatória do processo de discriminação de terras, a comportar pedido de imissão da posse por parte da União (artigo 171 do Decreto-lei nº 9.760/46). Tratava-se, portanto, de um preço público, carregado, no entanto, das inconveniências supracitadas.

⁸⁵ Sobre a natureza de taxas assumidas pelas custas judiciais, cf. GRECO (1982).

Valem, portanto, as reminiscências dessa taxa para se ter em vista seu exemplo odioso de cobrança juridicamente abominável, para, com isso, ter-se claro que nunca mais deverá ser repetida a sua fórmula.

4.4. Taxas de utilização de imóveis da União

O servidor público federal civil a quem seja determinada a residência obrigatória está sujeito ao pagamento da taxa de utilização de imóveis em serviço público federal. Tem-se como “residência obrigatória” a que for indispensável “por necessidade de vigilância ou assistência constante” (artigo 80 do Decreto-lei nº 9.760/46).

Sob essa rubrica agregam-se três materialidades: (1) residir, em caráter obrigatório, em próprio nacional ou em outro imóvel utilizados em serviço público federal, situados no perímetro urbano e não alugados (artigo 76, inciso II, e artigo 80 do Decreto-lei nº 9.760/46); (2) residir, em caráter obrigatório, em imóvel urbano ou rural alugado pela União e utilizado em serviço público federal (artigo 76, inciso II, artigo 80 e artigo 81, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46) e (3) residir, em caráter obrigatório, em próprio nacional ou em outro imóvel utilizados em serviço público federal, situados na zona rural e não alugados (artigo 76, inciso II, artigo 80 e artigo 81, parágrafo 4º, do Decreto-lei nº 9.760/46).

Assim são determinados os valores das prestações: (1) no caso de imóveis situados no perímetro urbano e não alugados, a base de cálculo será o valor atualizado do imóvel ou da parte nele ocupada, sendo que a alíquota será de 3% ao ano (artigo 81, “caput”, do Decreto-lei nº 9.760/46); (2) quando se tratar de imóvel urbano

ou rural alugado, ter-se-á como base de cálculo o valor do aluguel da parte do imóvel ocupada, sobre a qual será aplicada a alíquota de 50% ao ano (artigo 81, “caput” e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46); e, por fim, (3) tendo-se imóveis situados na zona rural e não alugados, aplicar-se-á, a título de base de cálculo, o valor atualizado do imóvel ou da parte nele ocupada, tendo por alíquota o percentual de 0,5% ao ano (artigo 81, “caput” e parágrafo 4º, do Decreto-lei nº 9.760/46).

O sujeito passivo dessas cobranças é o servidor público federal civil que seja ocupante do imóvel em caráter obrigatório (artigo 76, inciso II e artigo 81, “caput” e parágrafos 1º e 4º, do Decreto-lei nº 9.760/46), que deverá sofrer o desconto mensal em folha de pagamentos do valor das prestações (artigo 81, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 9.760/46). Logo, tendo em vista a específica regra que estipula esse desconto mensal, apura-se anualmente o valor das taxas, tal como disposto na legislação, e se procede ao desconto mensal de 1/12 (um doze avos) dos montantes envolvidos no contracheque do servidor.

Há, ainda, na categoria das taxas de utilização de imóveis da União, a taxa de uso por ocupação de próprio nacional residencial (PNR) que é aplicável aos militares integrantes das Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica), tratada na Medida Provisória nº 2.215-10, de 31/08/2001, e regulamentada pelo Decreto nº 4.307/2002. O tratamento diferenciado do uso de imóvel da União pelos militares já vem previsto no artigo 81, parágrafo 5º, do Decreto-lei nº 9.760/46, incluído pela Lei nº 9.636/98, a enunciar que a taxa devida nesse caso “é regida pela legislação específica que dispõe sobre a remuneração dos militares”.

O valor dessa taxa é arbitrado em conformidade com a regulamentação expedida pelo Ministério da Defesa e pelo Comando de Força a que o militar está

submetido, devendo observar o limite de 10% do valor do soldo do posto ou da graduação do militar (artigo 84 do Decreto nº 4.307/2002, com redação dada pelo Decreto nº 4.808/2003), tendo sido estipulado seu pagamento mensal, a ser feito preferencialmente mediante desconto em folha de pagamentos. Há isenção para o caso de residência fixada em alojamentos militares ou em instalações semelhantes (artigo 81, parágrafo 3º, inciso III, e parágrafo 5º, do Decreto nº 4.307/2002, incluído pela Lei nº 9.636/98).

Institui-se, também, na ocupação de próprio nacional residencial (PNR) levada a efeito por militares, a multa pela ocupação irregular do imóvel (artigo 83, inciso II, e artigo 85, “caput”, do Decreto nº 4.307/2002), situação caracterizada quando o usuário ou seus dependentes permanecem no imóvel após o prazo estabelecido para sua desocupação. Seu montante é equivalente a dez vezes o valor da taxa de uso do imóvel até então exigida, podendo ser renovada sua cobrança a cada trinta dias contados da data da caracterização da ocupação irregular (artigo 85, parágrafo 1º e 3º, do Decreto nº 4.307/2002).

A contratualidade dessas cobranças suprime qualquer discussão acerca de sua natureza jurídica tributária, pois a autonomia das normas que as estipulam é evidente. Constituem-se, essas normas, mediante acordo de vontades voltado para a prestação de uma utilidade (uso de imóvel) em face do pagamento de uma prestação (taxa de uso). E esse acordo de vontades não diz respeito a um serviço público, pois não se tem aqui uma obrigação de fazer, como de um serviço se espera, mas, sim, uma obrigação de dar, a exemplo do que ocorre num contrato de locação ou de arrendamento.

Não há margem para discussão quanto à natureza de preço público que assumem, portanto, nem mesmo da multa estipulada pela ocupação irregular, pois mesmo esta tem como “prius” o acordo de vontades firmado entre o militar e a União dirigido ao uso do imóvel.

4.5. Locação, arrendamento mediante condições especiais, cessão de uso, concessão de uso especial para fins de moradia e permissão de uso

A legislação que rege a exploração de bens imóveis da União ainda cogita de outras cobranças que consistem, todas elas, em normas autônomas nas quais se tem por hipótese acordos de vontade constituídos entre o sujeito passivo e a União voltados para a disposição de uma utilidade em troca de um preço, sendo que em nenhum desses casos dispõe-se acerca da prestação de serviço público que seja subsumível a uma taxa.

Por esses motivos, tais cobranças não assumem natureza jurídica tributária, nem despertam discussões jurídicas a respeito. Delas iremos tratar, portanto, com brevidade suficiente apenas para percorrer, com algum grau de compreensividade, os principais temas que afetam a exploração do uso dos bens da União.

No aluguel de bens imóveis, tem-se como materialidade o ato de locar⁸⁶ imóvel da União (artigo 64, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46), sendo que se constituem em sujeitos passivos dessa cobrança aqueles que se possam fazer locatários

⁸⁶ Regis Fernandes de Oliveira (2006, p. 166), apoiado nas lições de Hely Lopes Meirelles, entende que o termo “locação” utilizado pelo Decreto-lei nº 9.760/46 é inapropriado, pois o que se tem nesse texto normativo são “diversas formas possíveis de uso e ocupação do patrimônio imobiliário do Poder Público, mediante pagamento de um preço, tanto que é feita a locação através de licitação, ‘pelo maior preço’ (arts. 95, parágrafo único, e 94, § 1º, do Dec.-lei 9.760/46)”.

dos imóveis – mais especificamente (1) autoridades federais ou outros servidores federais cujo uso do imóvel for definido no interesse do serviço público, o (2) servidor público federal em caráter voluntário ou (3) quaisquer interessados no uso de imóvel cuja exploração seja conveniente à União (artigo 64, parágrafo 1º, e 86 do Decreto-lei nº 9.760/46).

O valor do aluguel será arbitrado pela SPU sem concorrência, no caso de (1) autoridades federais ou de outros servidores da União quando o uso do imóvel for definido no interesse do serviço público; (2) mediante concorrência que avaliará as qualidades preferenciais do candidato, se se tratar de residência voluntária de servidor da União; ou (3) determinado em concorrência pelo maior preço oferecido, em se tratando de locação a quaisquer interessados que não sejam servidores públicos (artigo 92, parágrafo único, artigo 94, parágrafo 1º, e artigo 95, parágrafo único, do Decreto-lei nº 9.760/46).

No caso da cobrança pelo arrendamento mediante condições especiais, tem-se como materialidade a conduta de explorar onerosamente frutos ou a prestação de serviços em imóveis da União (artigo 64, parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 9.760/46). De outro modo dizendo, a exemplo da locação, em que a União obriga-se a dar o uso de imóvel, aqui é dado o direito de se extrair frutos ou de se prestar serviços em imóveis incluídos dentre as pertenças desse ente público.

Nada especial dispõe-se acerca das qualidades que deve assumir o sujeito passivo do arrendamento. E o montante a ser pago pelo arrendatário à União como contraprestação pelo arrendamento haverá de ser arbitrado pela SPU mediante condições especiais aprovadas pelo Ministro da Fazenda (artigos 67 e 96 do Decreto-lei nº 9.760/46).

Na cobrança pela cessão de uso, tem-se, como materialidade, o ato de se ceder, mediante condições especiais, imóveis da União a Estados, ao Distrito Federal, a Municípios ou a entidades sem fins lucrativos das áreas de educação, cultura, assistência social ou saúde e a pessoas físicas ou jurídicas, em se tratando de interesse público ou social ou de aproveitamento econômico de interesse nacional (artigo 64, parágrafo 3º, e artigo 79, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 9.760/46 e artigo 18 da Lei nº 9.636/98). O que distingue essa materialidade da locação, portanto, é a qualidade do sujeito passivo que pratica o ato ou a finalidade atribuída ao uso do imóvel.

Essa modalidade de cessão pode até mesmo dar causa à estipulação de cláusula definindo sua gratuidade. Se se tratar de execução de empreendimento de fim lucrativo, a cessão deverá ser necessariamente onerosa (artigo 18, parágrafo 5º, da Lei nº 9.636/98). Em qualquer caso, a cessão será autorizada pelo Presidente da República, sendo que esse poder pode vir a ser delegado ao Ministro de Estado da Fazenda, que, por sua vez, poderá subdelegá-lo (artigo 18, parágrafo 4º, da Lei nº 9.636/98).

Há, também, a cobrança pela cessão de uso sob o regime de concessão de direito real resolúvel. Sua materialidade correspondente, se não for estipulada a gratuidade da cessão, ao ato de tomar o uso de terrenos públicos ou particulares por tempo certo ou indeterminado para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social verificado em áreas urbanas (artigo 18, parágrafo 1º, da Lei nº 9.636/98 e artigo 7º, “caput”, do Decreto-lei nº 271/67 com redação dada pela Lei nº 11.481/2007).

Os termos da cessão, inclusive sua eventual gratuidade, ou, no caso de ser onerosa, o montante da prestação devida pelo cessionário, deverão constar de ato autorizativo a ser firmado mediante anuência prévia do Ministério da Defesa e dos Comandos da Marinha, do Exército ou da Aeronáutica, quando se tratar de imóveis que estejam sob sua administração, ou do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência de República (artigo 7º, “caput”, do Decreto-lei nº 271/67, com redação dada pela Lei nº 11.481/2007), nos demais casos.

No caso da cobrança pela permissão de uso tem-se, como materialidade, o uso, a título precário, de áreas de domínio da União, que deverá ser destinado à realização de eventos de curta duração, de natureza recreativa, esportiva, cultural, religiosa ou educacional (artigo 22, “caput”, da Lei nº 9.636/98).

Tem-se por título precário o que decorre de avença que possa vir a ser destrutada a qualquer tempo, sem prévio aviso – diferentemente do que ocorre, portanto, com o detentor do direito de uso a título definitivo, cuja desocupação está sujeita a termos previstos em lei. Quer nos parecer, no entanto, que o diferencial da permissão de uso não seja a precariedade enunciada pelo legislador, mas, sim, a associação do instituto a uma condição resolutória consistente no término da duração do evento a que se propõe; a exploração a título definitivo (aforamento, locação, arrendamento), diferentemente, dá-se a termo certo (um dia, um mês, um ano, etc.).

Será sujeito passivo da cobrança o permissionário, sendo que os termos da permissão de uso serão firmados em ato da SPU publicado no Diário Oficial da União (artigo 22, parágrafo 1º, da Lei nº 9.636/98), que deverá determinar, inclusive, o valor devido pela utilização do imóvel.

Cabe, ainda, menção à concessão de uso especial para fins de moradia, tipificada em lei como o ato administrativo conferido àquele que possuía como seu, até 30/06/2001, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, até duzentos e cinquenta metros quadrados de imóvel público situado em área urbana, utilizando-o para sua moradia ou de sua família, desde que não fosse proprietário ou concessionário, a qualquer título, de outro imóvel urbano ou rural (artigo 1º da Medida Provisória nº 2.220/01 e artigo 22-A da Lei nº 9.636/96, incluído pela Lei nº 11.481/07). É, no entanto, gratuita essa concessão, de modo a não ser cabível divagar a respeito de cobranças que a tenham como causa (artigo 1º, parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.220/01).

CONCLUSÕES

Ao longo desta dissertação, testamos os elementos normativos das cobranças instituídas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis, utilizando como paradigma a definição de tributo e de suas espécies tributárias.

Sistematizando a legislação federal que trata do tema, concluímos, numa primeira análise, que, é possível atribuir a natureza de preço público às normas gerais e abstratas que estruturam juridicamente o ingresso das receitas públicas provindas do uso do patrimônio imobiliário disponível da União, como decorrência de sua origem negocial. E não somente é possível como é necessário, porque, sendo certo que não se identificam com sanções por atos ilícitos e com outras cobranças levadas a cabo pelo Estado, também não cabem, conceitualmente, nos domínios do Direito Tributário, por não se confundirem com impostos, taxas (de polícia e de serviço) ou contribuição de melhoria.

Demonstramos que os problemas que expõem a questionamentos jurídicos algumas dessas cobranças estão vinculados, essencialmente, à existência, em suas estruturas normativas, de elementos que ao Estado é facultado lançar mão exclusivamente no desempenho de atos de soberania, a exemplo do exercício do poder de tributar.

Como visto, não é dado à União utilizar-se de caracteres próprios de sua potestade tributária na exploração de bens de seu patrimônio disponível, pois, nesta seara econômica, o Estado atua despido de qualquer interesse público, praticando atos em pé de igualdade com os demais particulares que também extraem rendas de seus

bens imóveis. Nesse domínio, há, nas relações entre União e particulares, que se preservar aquilo que de essencial o Direito Privado assegura a ambas as partes na regulação dos acordos de vontade entre elas firmados, sendo que as normas de Direito Público aplicáveis devem ser dirigidas à gestão pública dos bens naquilo que orienta o exercício das funções públicas dos agentes da Administração Pública nas suas relações com o Estado.

A conclusão inicial de que tais cobranças devem se enquadrar na categoria dos preços públicos deve vir, em sendo assim, acompanhada de outro requisito, qual seja, o de que a exploração de que tratam seja orientada pelas notas essenciais do Direito Privado que dizem respeito à regulação dos acordos de vontade firmados nesse âmbito entre a União e os particulares. Isso porque, na exploração dos bens integrantes de seu patrimônio disponível, não exerce o Estado nenhum interesse público que lhe permita arrogar-se qualquer supremacia sobre os interesses dos particulares que com ele contratam e pactuam. Atua, nesse âmbito, o Estado, como agente econômico que negocia o seu patrimônio em igualdade de condições com os demais particulares.

E se por um lado as normas jurídicas afetadas às receitas públicas patrimoniais não dispõem de limites relativos ao conteúdo e à forma enunciados na Constituição e na legislação infraconstitucional na feitura de uma definição modular similar às erigidas para os tributos e suas espécies, por outro lado há limites funcionais suficientes para afastar a instituição abusiva dessas cobranças.

Da dimensão pragmática dessas normas jurídicas, em análise à causa e à função que lhes são atribuíveis, extrai-se que a União, ao explorar bens de seu patrimônio disponível, exercita seu poder negocial primacialmente na seara do Direito

Privado, não lhe sendo permitido, nesse domínio jurídico, invocar a potestade que é própria dos seus atos de soberania.

Então, a potestade e a ausência de limites materiais e formais postos na lei para a instituição dessas cobranças não justificam a postura por parte da União de qualquer norma jurídica editada com o propósito de explorar seus bens imóveis. Eventuais abusos praticados pelo legislador federal na estruturação das cobranças em questão são passíveis de impugnação, portanto.

Descendo para o nível das normas gerais e abstratas instituídas pela União na exploração do uso de seus bens imóveis, aplicamos tais premissas a cada uma das cobranças instituídas nesse ensejo.

No regime enfiteutico, constatamos que o legislador federal não pode, ao regular esse direito real constituível sobre seus bens imóveis, distar dos traços essenciais atribuídos à enfiteuse pelo CC/1916, que imputam dimensão civilística e consensual a tal instituto. O acréscimo ou a supressão de regras e princípios que tratem do tema somente podem ser levados a cabo pela União, ao dispor acerca desse direito real aplicável a seus bens, se respeitado esse limite, o que implica em serem preservadas a invariabilidade e a certeza do valor do foro, a perpetuidade da enfiteuse e a aplicação do instituto exclusivamente sobre as terras não cultivadas e não edificadas.

É necessário, assim, na enfiteuse, que o foreiro manifeste vontade dirigida à constituição desse direito real, de forma que as normas jurídicas individuais e concretas com as quais a União cobra o foro e o laudêmio assumam o caráter de normas autônomas, assim entendidas como aquelas em cuja produção participam tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo da relação jurídica versada. O consenso, enfim, é

indispensável para a constituição da enfiteuse, o que implica dizer que não é dado exigir-se foro ou laudêmio à margem de direito enfiteutico regularmente constituído segundo os ditames da lei.

A invariabilidade e certeza do foro não dão margem ao reajuste da base de cálculo dessa cobrança segundo o valor de mercado do imóvel; o que se admite é, exclusivamente, a atualização monetária da prestação. Pelos mesmos motivos, também não é admissível, a pretexto de se utilizar o valor atualizado do domínio pleno, o acréscimo da base de cálculo do foro com acessões e benfeitorias agregadas ao imóvel pelo foreiro. E como a enfiteuse está voltada para o domínio útil, não se concebe que acessões e benfeitorias pré-existentes à constituição da enfiteuse, sejam elas de responsabilidade da União ou de anterior proprietário ou ocupante a qualquer título, componham a expressão patrimonial sobre a qual venha a incidir o foro.

Também é de todo inaceitável que o valor do foro seja determinado a partir do domínio pleno do bem enfiteutico, pois a União, com a enfiteuse, explora o domínio útil, que o próprio Decreto-lei nº 9.760/46 concebe representar 83% do valor do domínio pleno. Sobre esse montante equivalente a 83% do domínio pleno, portanto, deve, em princípio, incidir a alíquota de 0,6% atribuível ao foro, suprimindo-se eventuais excessos ou suprindo-se insuficiências imputáveis a tal solução arbitrada mediante a apuração, caso a caso, do proveito econômico auferido pelo foreiro com o domínio útil.

Quanto ao laudêmio devido no resgate, a dissociação de sua base de cálculo com o valor do domínio direto é resolvida, no caso de haver distorções provocadas pelo arbitramento previsto em lei à razão de 17% sobre o domínio pleno, com o ajustamento da prestação à realidade negocial. E assim como no caso do foro,

não se admite a inclusão, nesse montante, de acessões e benfeitorias que tenham aderido ao imóvel por ato do enfiteuta ou que até mesmo sejam pré-existente à constituição do direito enfiteutico.

No laudêmio devido pela transferência onerosa entre vivos de direitos enfiteuticos, concluímos que, se devido ele fosse, a única dimensão econômica utilizável como sua base de cálculo seria o preço da alienação firmado entre o foreiro e o adquirente, nos moldes do artigo 686 do CC/1916. E que não é válida a cobrança de laudêmio na transferência de benfeitorias, pois a enfiteuse se constitui apenas sobre terras não cultivadas e terrenos não edificadas; também se atestou não haver margem para se levada a efeito a cobrança de laudêmio sobre a cessão de direitos referentes a terrenos aforados, uma vez que somente a transferência de domínio útil é, nos moldes da legislação civil, subsumível à exigência em questão.

Mas verificamos que a cobrança desse laudêmio público sobre a transferência em questão, em última análise, foi fulminada com a supressão da legislação federal do direito de opção que era exercitável pela União desde a primitiva redação do artigo 102 do Decreto-lei nº 9.760/46 até a revogação deste dispositivo operada pelo Decreto-lei nº 2.398/87. O que sobrou, da extirpação do direito de opção, foi uma cobrança que é inválida por assumir dimensão heterônoma própria imposto, em cuja constituição não toma parte a União, mas, sim, exclusivamente, o foreiro e o adquirente dos direitos enfiteuticos. Tem-se, aqui, mais um caso de inválido exercício de potestade pela União em situação que não lhe é dado assim agir.

Concluímos, declinando fundamentos jurídicos suficientes para tanto, que as taxas de ocupação, de legitimação e de utilização não possuem natureza tributária, sendo que o termo “taxa” foi a elas impropriamente atribuído desde a edição

do Decreto-lei nº 9.760/46. Com a espécie tributária “taxa” aquelas cobranças não se confundiram em nenhuma das Constituições supervenientes, nem mesmo na CF/88.

Fortes no fundamento de que as receitas auferidas pelo Estado com seu patrimônio imobiliário disponível somente podem assumir feição negocial, concluímos que é ilegítima a taxa de ocupação de terreno da União sem inscrição requerida ou aprovada. Nela, como não há reconhecimento formal do Estado quanto à justiça da posse mantida pelo ocupante, de modo que não há, portanto, acordo de vontades celebrado para abrigar negocialmente a exploração do imóvel, tem-se a inválida constituição de uma norma jurídica heterônoma, assim tida porque de sua elaboração o particular não participa. Como dito e repisado fartamente ao longo desta dissertação, os preços públicos somente podem ser cobrados por meio de normas autônomas, não sendo dado à União cobrá-los como se resultassem de ato de soberania.

Também dedicamos atenção à “indenização pela posse ou ocupação ilícita de terreno da União”, que de indenização nada tem, eis que, a despeito dos fatos a que se reporta, apresenta base de cálculo (domínio pleno) e alíquota (10%) definidos já no plano das normas jurídicas gerais e abstratas. Por não dispor de correspondência entre a indenização e eventual dano, assim como por prescindir da avaliação da proporcionalidade entre a gravidade e da culpa e o dano, essa cobrança não se legitima e é claramente inválida, sendo que a União, caso tenha próprio seu sujeito a perdas e danos, deve liquidar os prejuízos casuisticamente, considerando, ainda, os parâmetros indenitários previstos em lei.

Verificou-se que a extinta taxa de legitimação tinha viés sancionatório, por ser cobrada apenas dos que dessem causa, direta ou indiretamente, à ação discriminatória de terras da União. Não era ela devida no caso da discriminação dar-se

pela via administrativa. Sancionar, no entanto, a precipitação de um processo judicial à margem dos ônus sucumbenciais, ainda mais quando tal via não era necessariamente escolhida por ato do ocupante, constituía-se em abuso evidente.

Finalizamos nossos estudos passando em revista o aluguel e as cobranças levadas a efeito com fundamento no arrendamento mediante condições especiais, na cessão de uso e na permissão de uso (a concessão especial para fins de moradia é gratuita, nada havendo a ser dito a respeito de cobranças dela originadas, portanto). Em todas elas, concluímos, partindo da análise da legislação federal que as institui, pela ausência de elementos que pudessem aproximá-las do regime tributário, de modo que assumem a condição de preços públicos sem vícios que invalidem sua exigibilidade.

A principal conclusão que alcançamos é a de que todas as cobranças derivadas da exploração do uso de bens imóveis da União configuram-se, inequivocamente, como preços públicos, sendo que foram expostos ao longo desta dissertação elementos suficientes para suportar esse entendimento. Porém, imbricada a tal conclusão, tem-se outras.

Não é dado à União explorar o uso de seus bens imóveis valendo-se de expedientes próprios de seus atos de soberania, como aqueles que são fundados na sua potestade tributária, desfigurando, para atender a seus propósitos arrecadatórios, os preços públicos mediante sua fusão com notas próprias dos tributos. Em nenhuma hipótese, por exemplo, pode-se conceber a estruturação de um preço público como uma norma heterônoma, tal como se de um imposto se tratasse.

É inadmissível que a União abuse do seu poder de legislar desnaturando institutos jurídicos com o propósito de tirar proveito econômico de sua condição

privilegiada de Estado. O exercício, pela União, de sua competência legislativa deve atender à causa e à função dos institutos por ela legislados, não lhe sendo facultado, parafraseando Aliomar Baleeiro em passagem já citada, exigir “o iníquo e o antieconômico”.

A legislação que rege a exploração do uso de bens imóveis da União, portanto, apresenta deficiências sérias, a começar pela ausência de tratamento sistemático minimamente razoável, passando por impropriedades e abusos que deitam origens na veia autoritária do Decreto-lei nº 9.760/46, que, não se pode esquecer, consubstancia-se em ato do Poder Executivo manifestado sob regime de exceção, no Estado Novo. Deficiências que, além de não terem sido suprimidas pela legislação superveniente, foram e vêm sendo convenientemente aproveitadas desde 1946 até os dias de hoje pela União, que atualiza os dispositivos legais que regem o tema sem contraditar a maioria de seus traços primitivos.

E se não há qualquer sinal da alteração desse quadro no plano das normas gerais e abstratas, resta, ao menos, o controle jurisdicional das apontadas injuridicidades que a legislação federal revela.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

ALVES NETTO, Jeronymo Ferreira. *Curso de História de Petrópolis*. Petrópolis, 2002. Disponível em: <http://www.ihp.org.br>. Acesso em: 10/06/2007.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. Concessão de rodovias e cobrança de pedágio. In: Celso Antônio Bandeira de Mello (Coord.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 2, p. 127-141.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*, v. 55, p. 239-296, jan./mar. 1991.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMED, Fernando José; AMED, Plínio José Labriola de Campos Negreiros. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Direito material tributário. Relação jurídica tributária e hipótese de incidência. In: Geraldo Ataliba (Coord.). *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 29-71.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____; BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Locação e "leasing". *Revista de Direito Tributário*, v. 51, p. 52-61, jan./mar. 1990.

ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 308-327.

_____. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1951.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____; FINGERMANN, Henrique; GODIM E SILVA, Maria do Alívio. *Um modelo de cobrança da contribuição de melhoria*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil anotada*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil commentado*. 9ª ed. Atualizada por Achilles Bevilacqua. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo, 1953.

_____. *Direito das Coisas*. 5ª ed. Atualizada por José de Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, [19--?].

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 2ª ed. rev. Tradução: Fernando Pavan Baptista; Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2003.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4ª ed. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1994.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Constituições do Brasil - compilação e atualização dos textos, notas, revisão e índice*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Serviços Públicos e Regulação Sistêmica. In: Heleno Taveira Tôres (Coord.). *Serviços Públicos e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 41-59.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: Borsoi. *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro, [1947?]. v. VIII, p. 2-23.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de filosofia do direito I (lógica jurídica)*. 2005. 83 f. Texto não publicado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

_____. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999a.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999b.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no direito brasileiro. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. 9º volume, p. 463-479.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: Celso Antônio Bandeira de Mello (Coord.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1, p. 294-340.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

CONSULTORIA GERAL DA REPÚBLICA. Imunidade tributária - isenção tributária - foro - laudêmio e taxa de ocupação - Banco Central do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, v. 116, p. 427-430, abr./jun. 1974.

COPI, Irving Marmer. *Introdução à lógica*. 2ª ed. Tradução: Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade e a tributação. In: Marcelo Figueiredo; Valmir Pontes Filho (Coord.). *Estudos de Direito Público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 689-705.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CRETELLA JÚNIOR, J. *Bens públicos*. 2ª ed. aum. e atual. São Paulo: LEUD - Livraria e Editora Universitária de Direito Ltda., 1975.

_____. *Curso de Direito Romano*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 1ª ed. 6ª reimp. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

_____. *Introdução ao direito tributário*. 4ª ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*. 1ª ed., 4ª tir. São Paulo: Atlas, 1991.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

GENY, François. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 20, p. 6-31, abr./jun. 1950.

GODOI, Marciano Seabra de. Taxas. In: Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Sistema tributário nacional da jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 334-358.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 12ª ed., 7ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Princípios informadores do "critério pessoal da regra matriz de incidência tributária". *Revista de Direito Tributário*, v. 23-24, p. 253-265, jan./jun. 1983.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Em busca do controle sobre as Cide's. In: André Mendes Moreira; Antônio Reinaldo Rabelo Filho; Armênio Lopes Correia (Org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 312-336.

_____. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1974.

_____. Solidariedade social e tributação. In: Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

_____; DIAS DE SOUZA, Hamilton. Natureza das custas judiciais. In: Resenha Tributária / Ordem dos Advogados do Brasil Seção de São Paulo. *Natureza das custas judiciais*. São Paulo, 1982. p. 37-128.

GUIBOURG, Ricardo A.; GUIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª ed., 4ª reimp. Buenos Aires: Eudeba, 2004.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Conceituação de tributo. In: *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1975. v. 3, p. 39-72.

HORVATH, Estevão. Tarifa de transporte coletivo urbano. Competência do Município. Natureza jurídica de taxa. Limites ao seu "quantum". Competência do Estado-membro para a proteção do consumidor. Ação Civil Pública. *Revista de Direito Tributário*, v. 65, p. 150-160, [1994 ou 1995].

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 1ª reimpressão com alterações. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

_____. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KANT, Emmanuel. *Doutrina do Direito*. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Ícone, 1993.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do Estado*. 4ª ed. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *Teoria pura do direito*. 4ª ed. Tradução: João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amado, 1976.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri; Espanha: Manole; Marcial Pons, 2007.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução: Javier Torres Nafarrate. México, DF: Universidad Iberoamericana, 2002.

_____. *Introducción a la teoría de sistemas. Lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate*. México, DF: Universidad Iberoamericana; Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente (ITESO); Editorial Anthropos, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. As contribuições no sistema tributário nacional e a CIDE criada pela Lei nº 10.168/00. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 436-455.

_____. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Apontamentos sobre os agentes e órgãos públicos: regime jurídico dos funcionários públicos*. 1ª ed., 3ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº 45, de 8.12.2004. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2ª ed., 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. atual., 12ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do IBGE, 1954.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. SECRETARIA DO PATRIMÔNIO DA UNIÃO. *Legislação imobiliária da União: anotações e comentários às leis básicas*. Produzido por: Luís Carlos Cazetta. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.spu.planejamento.gov.br/arquivos_down/spu/Legislacao_Imobiliaria_da_Uniao.pdf. Acesso em: 17/11/2007.

_____. *Ofício SPU/MP nº 180/2001*. Produzido por: Maria José Vilalva Barros Leite, Secretária do Patrimônio da União. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.spu.planejamento.gov.br/arquivos_down/spu/Oficio_43_tcu.pdf. Acesso em: 17/11/2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. I, 1973.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *As fontes do direito tributário*. 2000. 298 f. Dissertação de mestrado. Departamento de Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2000.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Ato administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *Receitas públicas originárias*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. Serviços Públicos e Tributação. Natureza Jurídica da Contraprestação de Serviços Concedidos e Permitidos. In: Heleno Taveira Tôres (Coord.). *Serviços Públicos e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 161-211.

_____; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*. 1ª ed., 3ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, IV, 1993.

_____. *Instituições de direito civil*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, v. III, 1995.

PINTO FERREIRA. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, t. XVIII, 1957.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo - quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: IOB - Informações Objetivas, 1992.

ROSS, Alf. *Tû-tû*. Tradução: Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para compreensão do direito. In: Carlos Ari Sundfeld; Oscar Vilhena Vieira (Coord.). *Direito Global*. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 289-304.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Dimensão jurídica do tributo vinculado. In: Edvaldo Brito; Roberto Rosas (Coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003a. p. 151-170.

_____. Tributo - Conceito e classificação. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003b. v. I, p. 65-72.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOCIEDADE ALPHAVILLE RESIDENCIAL II. *Cobrança ilegal de foro e laudêmio em Alphaville - Tamboré*. Produzido por: Arnaldo Menck, Diretor Presidente da Sociedade Alphaville Residencial II. Barueri, 2003. Disponível em: <http://www.sar2.org.br/enfiteuse.doc>. Acesso em: 15/11/2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária / IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

_____.; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 10ª ed. rev. e aum., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 1994.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7ª ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 27, de 2.3.2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 4.5.2000). Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Ética e Justiça Tributária. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-196.

_____. A Fiscalidade dos Serviços Públicos na Sociedade de Risco. In: Heleno Taveira Tôrres (Coord.). *Serviços Públicos e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005a. p. 121-159.

_____. O conceito constitucional de tributo. In: Heleno Taveira Torres (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária - Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005b. p. 559-593.

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 26, p. 34-59, out./nov. 1951.

_____. A interpretação das leis fiscais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 1, p. 38-47. Data da publicação do original: 1934., jan. 1945.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. El concepto de Derecho Financiero. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, p. 25-27, jul./dez. 1983.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais / EDUC, 1977.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

_____. Sobre o conceito de direito. In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi / IBET, 2003. v. 1, p. 1-78.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Tradução: Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5ª ed. amp. y actual. Buenos Aires: Depalma, 1995.