

O CONCEITO DE TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

SUA IMPORTANCIA PRATICA

Prof. Dr. SACHA CALMON NAVARRO COELHO
(Faculdade de Direito da UFMG)

1. PROEMIO

1.1 — O presente ensaio não se pretende obra de academicismo, senão centelha civilizatória. O momento é propício a uma reflexão amadurecida sobre a função do tributo nas sociedades modernas. Não se fala a toda hora, em todo lugar, na “modernização do Brasil”?

1.2 — ALBERTO DEODATO, ilustre professor falecido da Escola de Direito da UFMG, costumava dizer que pela estrutura tributária de um país se desvendaria a civilização do seu povo. Pura verdade. Entre nós, logo de saída, o exercício do poder de tributar acha-se envolto nas brumas do antigo e do retrogado.

(a) Tem-se que o poder de tributar é um apanágio dos Governantes.

(b) Os Governantes o exercem com grande intensidade contra a Constituição e a lei.

(c) As Faculdades de Economia e de Direito, cujos currículos concedem pouca importância ao Direito Público, principalmente ao tributário, escamoteiam a realidade, preferindo cuidar dos interesses privados: a economia das empresas e do direitos dos participantes (Direito Privado).

(d) Em razão da mediocre conscientização jurídica das elites políticas brasileiras, os cidadãos desentendem a tributação, o Governo não os respeita, nem eles ao Governo.

(e) Inexiste a consciência da retribuição, base democrática da TRIBUTAÇÃO. Os gastos públicos não JUSTIFICAM os tributos. Tolice aqui, o dizer de “chief-justice” que gostava de pagar tributo, pois com ele comprava civilização.

(f) O controle político do poder de tributar é frouxo e o controle jurisdicional faz-se vacilante, à falta de efetivos supedâneos

científicos (frutos da deficiência na formação jurídica e política dos juristas, por causa das falhas estruturais da universidade, que os forma "privatistas").

1.3 — No entanto, abre-se agora uma oportunidade ímpar de avançar na consideração do tributo. Os capítulos do sistema tributário e do controle da gestão financeira do Estado na Constituição de 88 são os pontos de partida desta retomada democrática, contida por 22 anos de Executivos fortes e despóticos.

1.4 — Sem a pretensão de analisar o assunto em sua esfuziante abrangência, procurar-se-á discorrer sobre o CONCEITO DE TRIBUTO e o de suas espécies, como emergem do texto constitucional, entremostrando, de passagem, a sua importância funcional e pragmática, em vista a aplicabilidade e a praticabilidade do direito.

1.5 — Por imposição metodológica - é inevitável frisar - o ensaio terá que fundamentar-se em CATEGORIAS LOGICO-JURIDICAS, pois é através delas que se alcança as dimensões axiológicas e políticas da tributação. Melhor dizendo, é através do DIREITO que se controla o PODER DE TRIBUTAR, em prol da cidadania.

2. UMA QUESTAO DE PRINCIPIOS

2.1 — Os princípios jurídicos são explícitos ou implícitos. Uns e outros orientam, subordinando, a aplicação do direito, e das normas á vida. É pretensão desse ensaio demonstrar que o contituente adotou um conceito de tributo, sem explicitá-lo, contudo, na Constituição. Dito conceito tomou-o do CNT, por subsunção. Antes de adentrar o tema, remarque-se a importância das definições, conceitos e princípios jurídicos.

2.2 — Com efeito o Direito Positivo, como já dito, é um "Sistema Normativo" em que ao lado das normas de variados tipos aparecem descrições conceituais, atributivas e uma principologia.

Alchourron y Bulygin, reportando-se a taski definiram o direito como sistema normativo (Alchourron, C.E. e Bulygin, E., Introduc-

ção a la Metodologia de la Ciencia Jurídica, Astrea, B.Aires, 1974) com base na idéia de "Sistema dedutivo". Taski define o que seja isso, dizendo se tratar de um "conjunto de enunciados" compreendendo todas as consequências lógicas daí derivadas. Vale dizer, se decidirmos formar um conjunto, por exemplo, com três proposições, extraindo delas todos os enunciados possíveis de dedução lógica, teremos construído um "Sistema dedutivo". Então, o Direito é um sistema normativo que correlaciona uma hipótese determinada a uma solução normativa. (para qualificar um sistema como normativo basta que entre os seus enunciados haja uma norma vinculando um fato com uma permissão, uma proibição ou uma obrigação).

Fica, pois, assente que, ao lado das normas, se encontram nos sistemas positivos, definições, conceitos, atribuições e princípios.

Sobre a função das definições no interior do sistema jurídico. Garcia Maynez (Lógica del Concepto Jurídico, Fondo de cultura Económica; Publicaciones Dianoia, México, 1959, p. 74) depois de dividí-las em explícitas e implícitas, nos diz que as primeiras perseguem uma finalidade primordialmente prática: "Los preceptos jurídicos definatorios no tienden a la satisfacción de un proscrito de índole científica, como ocurre, por ejemplo, con las definiciones elaboradas por los cultivadores de la matemática e de la ciencia natural, sino al logro de un desideratum completamente distinto: hacer posible la interpretación y aplicación de los preceptos en que intervienen las expresiones definidas y, de esta guisa, asegurar la eficacia de tales preceptos y la realización de los valores que les sirven de base"

O dizer de Maynez encontra eco em Engisch, um neo-Kelseniano (Karl Engisch, Introdução ao pensamento jurídico, trad. de João Batista Machado, 2ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1968, p. 29): "Tanto as definições legais como as permissões são, pois, regras não autônomas. Apenas têm sentido em combinação com imperativos que por ela são esclarecidos ou limitados. E, inversamente, também estes imperativos só se tornam completos quando lhes acrescentamos os esclarecimentos que resultam das definições legais e das delimitações do seu alcance... Os verdaderos portadores do sentido da ordem jurídica são as proibições e as prescrições (comandos) dirigidas aos destinatários' do direito, entre os quais se contam, de resto, os próprios órgãos estaduais".

Nota-se a evidência, a influência de Kelsen. Seja lá como for,

não-autônomos ou entes secundários ou ainda exercendo funções ancilares, as definições e regras de qualificação integram o sistema normativo (que não é mero sistema de normas), onde cumprem papel de assinalada importância.

Não menos importante que as definições legais são os princípios que a maioria das vezes, não possuem o "status" de leis mas são aplicados pelos intérpretes e julgadores com intensidade, fazendo parte do direito enquanto fenômeno regular da vida em sociedade. É verdade que um princípio pode estar enuciado no vernáculo dos digests, mas isso não é absolutamente necessário. No Direito brasileiro, v. g. está previsto o princípio de que o juiz deve aplicar a lei levando em conta os fins sociais a que se destina. Nesse caso, o princípio está legalmente incorporado ao Direito posto. E o caso ainda do chamado princípio da legalidade pelo qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei. Sem embargo, outros princípios existem e são aplicáveis sem que estejam formalmente previstos. Nem por isso "estarão fora" do ordenamento jurídico. Vejamos alguns expressos ou implícitos: o que não permite o exercício abusivo do direito; o que nega proteção judicial a quem alega em juízo a própria torpeza; o que prescreve a interpretação analógica das leis fiscais e penais; o que em matéria de menores ordena consultar o interesse dos mesmos; o que estabelece a presunção de legitimidade dos atos da administração; o que em tema de serviço público dispõe que se deve atender em primeiro lugar a sua continuidade; o que afirma que o contrato faz lei entre as partes mas não prevalece ante as leis do Estado; o que propõe não dever a responsabilidade ser presumida por isso que deve ser expressa na lei; o que manda o juiz declarar a inconstitucionalidade de uma lei quando isto seja inevitável; o que em matéria cambial reconhece no endosso a função de assegurar celeridade aos negócios; o que veda decretar a nulidade pela própria nulidade (nenhuma nulidade sem prejuízo); o que em tema de Direito marítimo dispõe que se deve favorecer tudo o que permita ao navio continuar navegando; o que em caso de dúvida manda que se decida em favor do réu ("in dubio pro reo"); o que em matéria juslaboral prescreve que a interpretação do contrato de trabalho deve ser feita de modo a favorecer a estabilidade e continuidade vínculo e não a sua dissolução, além de muitíssimos outros.

Hart teve a compreensão exata do tema quando "in The

Concept of Law” (H.L.A. Hart, “El Concepto de Derecho”, Abeledo-Perrot”, Buenos Aires, 1968, p. 312), rompendo com o seu positivismo, disse que: “nos sistemas em que a lei é uma fonte formal do direito, os tribunais ao decidirem os casos estão obrigados a tomar em conta uma lei pertinente, ainda que, sem dúvida, tenham uma considerável liberdade para interpretar o significado da linguagem legislativa. Mas às vezes o juiz tem muito mais que liberdade de interpretação. Quando considera que nenhuma lei ou outra fonte formal de direito determina o caso a decidir, pode fundar a sua decisão, por exemplo, em um texto do digesto ou na obra de algum jurista francês... O sistema jurídico não o obriga a usar estas fontes, mas é perfeitamente aceitável que o faça. Elas são, portanto, mais que meras influências históricas ou eventuais, pois tais textos são considerados como de “boa razão” para as decisões judiciais. Talvez possamos chamar a tais fontes de “permissivas” para distingui-las tanto das obrigatórias ou formais como as leis, como das históricas”.

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

Um tribunal de Nova York disse certa vez que “a ninguém se permitir obter proveito de sua torpeza ou tirar vantagem de sua própria transgressão. Todas as leis assim como todos os contratos, podem ser controlados em sua aplicação pelas máximas genéricas e fundamentais do “Common Law”. — (Riggs vs Palmer — 115 NY 506; 22 NE 188).

3. A DEFINIÇÃO DE TRIBUTO DA CONSTITUIÇÃO E A MESMA DE CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL — CONSEQUENCIAS

3.1 A Constituição de 88 assegurou sobrevida ao Código Tributário Nacional, no art. 34, parágrafo 5º do Ato das Disposições Transitórias “verbis”:

“Art. 34 — O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da

Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1 (de 1969) e pelas posteriores.

Parágrafo 5.^o — Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos parágrafos 3.^o e 4.^o.”

Com dizer assim, a Constituinte injetou vida nova ao CTN, que continua com o “status” de Lei Complementar da Constituição, pois o Livro de normas gerais, “Lei de cadre”, lei sobre como fazer leis, no dizer de PONTES DE MIRANDA, os seus mandamentos e conceitos somente podem ser alterados por lei complementar a teor do art. 146 da superlei de 88. Pertinente, portanto, a invocação do conceito de tributo plasmado do CTN, porquanto outro não existe no Direito Positivo pátrio nem na Doutrina Jtributária.

3.2. O que se pretende provar, concentra-se em deduzir que o Constituinte tomou por subsunção o conceito de tributo do CTN e a partir daí extrair todas as consequências lógicas, jurídicas, políticas e axiológicas do enunciado.

3.3. Dispõe o CTN, no que interessa:

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

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

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

II — a destinação legal do produto de sua arrecadação”.

“Art. 5º — Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

A definição de tributo como feita no CTN é **TOTALIZANTE** e **EXPANSIVA**. É dizer, toda requisição pecuniária feita pelo Governo, por força de lei, excluída a bi-lateralidade contratual (heteronomia), sem o cariz de sanção pela prática de ato ilícito (multa), com a utilização do aparato administrativo, tenha lá que nome tenha, independentemente do **DESTINO** da arrecadação (fins) ou dos motivos (fundamento das regras de competência), será um **TRIBUTO**, sujeitado às regras constitucionais e às do CTN sobre tributação (regime jurídico-tributário).

E que o Estado democrático de Direito subordina-se à lei. A atividade impositiva do Estado arrecadando dinheiro dos particulares, partícipes da sociedade plena, deve obedecer a **MODELOS LEGAIS**. Um deles é o modelo tributário. Pouco importa que o dinheiro vá formar um patrimônio para o trabalhador (PIS), que se destine a garanti-lo no desemprego (FGTS), que recupere o custo de serviços (taxa) ou financie obra pública (contribuição de melhoria), que vá servir ao seguro social (contribuição previdenciária) ou que vez utilizado para um determinado fim, como acudir às vítimas de calamidades ou financiar relevantes investimentos, seja, alfim, **DEVOLVIDO** (empréstimo compulsório).

Importa verdadeiramente o aspecto fiscal, o “modus faciendi” através do qual o Estado abtém pecúnia. E este modo que definirá se se trata ou não de tributo. Noutro giro, para a Constituição e o CTN, só interessa a relação jurídica entre o Estado, sujeito ativo e o cidadão, o contribuinte, sujeito passivo. As decorrências dessa peculiar relação jurídica estarão regidas ainda pelo Direito, não mais, porém, pelo Direito Tributário, que se ocupa tão somente da atividade tributante, desde o fato gerador até o pagamento e não da gestão ou do emprego da receita obtida compulsoriamente (“ex-lege”). O Direito Tributário regra a obtenção da receita. A gestão dos recursos e da despesa pública ocupa-se o Direito Financeiro.

3.4 Por oportuno, façamos uma reflexão.

Impede, antes de tudo, indagar a razão jurídica mercê da qual, nas mais diversas circunstâncias, o Estado absorve valores pecuniários.

Falemos em primeiro lugar dos contratos.

Um grupo bastante grande de receitas estatais tem por causa negócios jurídicos celebrados pelo Estado com maior ou menor influxo publicístico (no campo do Direito Administrativo há todo um capítulo dedicado aos contratos administrativos). Alugueres, certas doações, juro, laudêmios, foros e o mais diversos preços, encontram causa jurídica e legitimidade nos contratos que o Estado celebra. Em segundo lugar — tirando as simples entradas de caixa (fianças, cauções, depósitos, etc) — há que mencionar as multas impostas e percebidas pelo Estado a título de sanção. Aqui a causa das receitas é o “jus puniendi” de que é titular o Estado. A prática do ilícito, cujo conceito é ser ato de descumprimento de dever legal, muitas vezes acarreta a aplicação de uma sanção de natureza pecuniária - a multa - que, uma vez paga, é receita.

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

Em quarto lugar, pontificam as adjudicações (botins de guerra, confiscos, apropriação de bens vacantes) ao ativo estatal, que possuem, em termos de classificação, validade puramente formal. A adjudicação é mais instrumento, veículo, meio, do que propriamente causa. Via de regra as adjudicações se dão, é o caso do confisco, a título de ressarcimento por danos causados ao erário ou à guisa de sanção pela prática de ilícitos. Em razão disso, autores há que submembram estas receitas — quando em dinheiro, é claro — ou nas multas ou nas indenizações. Salvam a classificação as apropriações de bens vagos, em pecúnia, que possuem especificidade indiscutível. O dinheiro apropriado, é “res derelicta” ou “res nullius”.

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

Se o Estado, tirante a sua condição de donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes nem recebendo multas nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo

pecúnia "ex contractu" tudo mais que entra como receita, excluídas as "entradas" de caixa, tais como cauções e fianças, é tributo ou é enriquecimento sem causa. A questão é de ontologia jurídica e não de técnica legislativa.

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

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

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

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

O tributo, finalmente, distingue-se das "apropriações" de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causador de relação jurídica. Com efeito, a existência de dinheiro na condição "res nullius" ou "res derelicta" não é fundamento, razão, hipótese, causa de obrigação. Em virtude desse fato, ninguém fica obrigado (dever jurídico) a uma prestação pecuniária, situação comum á multa, à indenização, ao tributo e as obrigações convencionais. Ao contrario, a existência de bens vagos, quando o dinheiro, enseja tão-somente a sua adjudicação ao Estado "ex lege" mediante ato de apropriação (ato do Estado). Em suma,

sendo o tributo antes de mais nada uma prestação pecuniária, distingue-se dele a apropriação, porque não o é (prestação pecuniária, implicando a figura do sujeito passivo).

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

O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica. Por isso mesmo o CTN, no art. 4º, dispõe que: “A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador de respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-lá: I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II — a destinação legal do produto de sua arrecadação”.

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

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

O momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever. E neste momento que se aproposita o exame de sua natureza. O tributo historicamente tem sido uma imposição dos governantes aos seus governados. Lógico que a sua disciplina jurídica se prenda ao momento da imposição de tão desconfortável dever...

Dos “gastos estatais” ocupam-se outros direitos.

O que o Soberano, o Príncipe, o Estado enfim, faz ou deixa de fazer com o dinheiro arrecadado dos particulares é para o Direito Tributário, “res inter alios” e, realmente, não interessa. O destino do tributo, sua aplicação, é mera providência de tesouraria, como diria o inesquecível justributarista baiano AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO. Importante é o momento da imposição; o motivo jurídico da percepção do gravame pelo Estado. Tributo é prestação pecuniária imposta aos particulares.

E, por mais essa razão, o nome que se dê ou deixa de dar a tal prestação — tributo, ônus, contribuição, óbulo, empréstimo compulsório, “et caterva” — tampouco tem importância. Será apenas uma denominação formal que não lhe afetará a “essencialia”.

4. AS COMPROVAÇÕES DE QUE A CONSTITUIÇÃO DE 88 ADOTOU A DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E DE SUAS ESPECIES, COMO POSTA NO CTN

4.1. — De começo, o Constituinte fez questão de tratar os TRIBUTOS com visão tricotômica. Com esforço no art. 5 do CTN, só reconheceu três: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E, na verdade só existem estes três. E o que expressa o art. 145 da Constituição, sem rodeios.

4.2. — Para reforçar a visão tricotômica, o Constituinte fez questão de prestigiar a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, adotada no mundo inteiro pela doutrina, ao dispor que as taxas não podem ter fato gerador ou base de cálculo de imposto. Está expresso no art. 145, parágrafo 2º da Superlei. Esta disposição seria inconpreensível sem as referências dos artigos 4 e 5 e 16 e 77 e 81 do CTN, que cuidam respectivamente do CRITERIO DE RECONHECIMENTO DAS ESPECIES TRIBUTARIAS, de seus tipos essenciais e do conceito de imposto, de taxa e de contribuição de melhoria, que merecem transcritos:

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

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

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

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

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

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

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

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

4.3. Porque a taxa não pode ter fato gerador e base de cálculo de imposto?

— A resposta nos é fornecida pela análise dos fatos geradores, como quer o Art. 4 do CTN. Assim os impostos são tributos não vinculados a uma atuação do Estado. Seus fatos geradores são exteriores ao Estado, são fatos ou estados dos contribuintes: ter renda, ser proprietário de imóveis ou de veículos automotores, prestar serviços, etc. As taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados a atuações estatais. Seus fatos geradores implicam fatos do Estado. Nas taxas: (a) prestar serviços específicos e divisíveis ao contribuinte ou (b) realizar em relação ao contribuinte **ATOS DO PODER POLICIA**, como v.g. conceder licenças, certidões, alvarás, etc. Nas contribuições de melhoria, realizar obra pública que (1) beneficie o imóvel do contribuinte (matriz alemã, recuperadora do custo) ou (2) valorize o imóvel do contribuinte (matriz inglesa, captadora da mais-valia imobiliária).

Assim sendo, não é possível uma taxa, pela vistoria em automóvel (fato de polícia) que tenha como **BASE DE CALCULO** o valor do veículo. Aí estar-se-ia medindo o valor de uma propriedade do contribuinte e não a **ATUAÇÃO VISTORIADORA DO ESTADO**. Seria uma pseudo taxa, vedada pela Constituição.

Pois bem, com fulcro nas conceituações do CTN retro expostas, o constituinte pôde construir a singela regra ora sob comento. E dizer adotou, por subsunção normativa, **OS INSUMOS CONCEITUAIS DO CTN**.

4.4. Pela mesma razão, pôde o Constituinte operar o sistema de repartição de competências. Para as taxas e contribuições de melhoria

deu competência comum às Pessoas Políticas para instituí-las, sem receio de promiscuidade impositiva. Para os impostos adotou a técnica da competência privativa (excludente, não-comum). A razão é simples. Sendo taxas e contribuições, tributos cujos fatos geradores são atuações estatais (serviços, atos de polícia e realização de obras públicas), somente seria competente tributariamente para cobrar tais exações, a Pessoa Política (União, Estado ou Município) que tivesse prestado o serviço, realizado o ato de polícia ou construído a obra. Noutras palavras, a competência político-administrativa, precede, separando, a competência tributária. Como no caso dos impostos, os fatos geradores são estados do contribuinte — forte nas ensinanças do CTN — o contribuinte **NOMINOU OS IMPOSTOS**, declinou os seus fatos jurígenos e os atribuiu a cada **ORDEM DE GOVERNO**, privativamente, para evitar invasões de competência, promiscuidade impositiva e pluritributações. Jamais poderia ter feito o discrimine das competências tributárias na federação, sem os aportes jurídicos do CTN, que vimos de referir há pouco.

4.5. Forte ainda nos conceitos de imposto, taxa e contribuição de melhoria do CTN, o Constituinte manejou os impostos parafiscais (contribuições) e os impostos restituíveis (empréstimos compulsórios). Reconhecendo os seus atributos acidentais (“*acidentallia*”), não se afastou dos seus atributos essenciais (“*essentialia*”). Assim, por serem impostos, a técnica de atribuição competencial utilizada foi a **PRIVATIVA** e não a **COMUM**.

O Constituinte, ademais, submeteu **TODOS OS EMPRESTIMOS COMPULSORIOS** e **TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS** aos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e às normas gerais de direito tributário do CTN, mormente às atinentes ao fato gerador, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Isto é, deu-lhes o **REGIME JURIDICO-TRIBUTARIO**, desfazendo assim todas as veleidades doutrinárias e jurisprudenciais que no passado, com grande erronia e falta de visão crítica, procuraram negar a **NATUREZA ONTOLOGICAMENTE TRIBUTARIA** dessas exações, através de tergiversações sobre aparentes “*loopholles*” na disciplinação constitucional das mesmas. Chegou-se até ao ponto de negar natureza tributária à contribuição previdenciária, ao argumento de que

“nominalmente” ela teria sido retirada do Capítulo Tributário da Carta de 67, o que sequer merece comentários. Doravante, o ONTOLOGICA e NORMATIVAMENTE tais figuras impositivas são tributos, superada a polêmica sobre a natureza jurídica delas, por expressas determinações constitucionais. Para o Constituinte de 88, pois, CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS e empréstimos compulsórios são ESSENCIALMENTE TRIBUTOS (gênero). Acidentalmente, possuem (a) nomes diferenciados (b) são restituíveis os empréstimos e (c) afetados a fins específicos as contribuições, além de geridos por órgão paraestatais. Finalmente casam-se a Constituição, a doutrina e o bom senso, travando as audácias do PODER DE TRIBUTAR.

4.6 De insistir ainda sobre esta questão, até há pouco uma “vexata quaestio”.

Noutro giro, são os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais espécies diferentes de tributos ou denotam apenas nomes?

Esta questão tem suscitado ao longo das constituições brasileiras de antanho acerbas disceptações doutrinárias e não menos tormentosa disputas judiciais. O Constituinte de 88, no entanto, parece-nos que pacificou o divérbio. A prova dessa assertiva exige, todavia, demonstração, dada a imprecisão de linguagem do legislador.

É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o Constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correato. Duas razões existem para isso: “Primus”— O Legislador não é necessariamente cientista do direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres e pastores, rurícolas, etc. “Secundus” — utilizam para expressar o direito legislado as palavras de uso correato do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polisêmico e que muita vez, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e a tradição. E dizer, incorporam na lei as contradições da linguagem. Esta é uma fenomenologia comum a todos os povos. Nem poderia ser diverso já que o Legislador hodiernamente representa as sociedade de que participa. São eleitos pelos diversos estamentos sociais para fazer as

leis. A idéia de uma Constituição ou de leis escuras, em linguagem culta, incorporando a metalinguagem dos juristas, não passa de preconceito elitista quando não de pretensão tecnicista que mal esconde o desejo das classes dominantes de controlar a sociedade pela utilização do DIREITO, agora como sempre, a mais alta técnica de planificação de comportamentos humanos e, pois, de controle social.

Ora, feita a lei, inclusive a Superlei, cabe aos juristas a sua interpretação, ao desiderato de aplicá-la aos casos concretos.

Aos juristas, doutrinadores, advogados e juizes, compete adequar as palavras da lei aos seus fins, às luzes da ciência do direito, fixando a ordem onde aparentemente existe o caos. Tem sido assim no pretérito e não há razão alguma para deixar de ser no futuro. O tema sob crivo, serve, à excelência, a comprovação desse fenômeno. Vejamos, portanto, como encaminhá-la.

A matéria que está a nos ocupar diz respeito a existência de apenas três ou mais espécies de tributo na Constituição de 88. O art. 145, inaugural, vimos de ver, dá competência às Pessoas Políticas, União, Estados (Distrito Federal) e Municípios para instituírem três espécies de tributo: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, adotou a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados para viabilizar a resolução do problema do reparte dos tributos entre as várias pessoas políticas. Ora com agir dessa forma fechou-se na concepção tripartite do tributo, pois são três e apenas três os tributos reconhecidos por esta teoria, até por questão de coerência lógica. É que dita teoria finca no FATO GERADOR e na BASE DE CALCULO da exação a técnica de reconhecimento dos tributos ou melhor, de sua diferenciação. Os tributos tem ou não tem fatos geradores vinculados a uma atuação estatal referida à pessoa do obrigado. Numa primeira aproximação será lícito dizer, então, que os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, serão IMPOSTOS ou TAXAS, dependendo do EXAME DOS RESPECTIVOS FATOS GERADORES. Noutras palavras, tanto uns como outros são nomes ("nomina juris") consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram.

Em primeiro lugar, relegue-se o "nominalismo". Não é o nome que confere identidade às coisas. "Il'ya le nom e Il'ya la chose".

Importa, apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso o **TRIBUTO**.

O que é um **TRIBUTO**?

Dí-lo os artigos 3, 4 e 5 do CTN, em vigor, por força do princípio da integração da lei constitucional nova com a ordem jurídica anterior. A própria Constituição no art. 34, parágrafo 5º assegura sobrevida ao Código Tributário Nacional, de cujos conceitos se serviu para a construção do **SISTEMA TRIBUTARIO**, como visto. (Art 34 do ADT)

O destino da arrecadação, nos empréstimos compulsórios (aplicação específica e posterior devolução) e nas contribuições parafiscais (aplicação em finalidade preestabelecidas) **E IRRELEVANTE** para caracterizar-lhes a natureza jurídica específica, ou seja, é irrelevante para indicar se são **IMPOSTOS** ou **TAXAS**, porque a natureza específica de um tributo decorre da análise do seu **FATO GERADOR** (ser ou não vinculado a uma atuação estatal) nunca do **SEU NOME**.

Equipole afirmar que o CTN, em cujos conceitos abeberou-se o Legislador Constituinte, tendo consagrado a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a tripartição dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, **ESPECIES DE TRIBUTOS DIVERSAS ONTOLOGICAMENTE**, fechou-se a outras classificações. Mais, os submeteu à legalidade, à anterioridade, à irretroatividade, às normas gerais sobre tributos do Código Tributário Nacional. Ora, os tributos e suas espécies são entes normativos. Se se dá a um grupo de entes o mesmo regime jurídico, isto significa equiparação normativa, tendo em vista não apenas o nexo de identidade ontológica que lhes é comum, como também os seus efeitos no meio social. Convém notar, que sob a Constituição anterior (A carta outorgada de 67) todas as tentativas doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de negar **NATUREZA TRIBUTARIA** (ontologia lógico-jurídica) aos empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, tiveram por objetivo permitir: (a) a instituição deles sem lei, (b) facultando-se ao Executivo alterar-lhes o fato gerador, as bases de cálculo e as alíquotas sem catar submissão ao princípio da anterioridade e (c) desvinculá-los das normas gerais do CTN, especialmente sobre lançamento, decadência e prescrição. A Constituição de 88, no entanto, com extrema coerência, mesmo não dizendo expressamente que os

empréstimos compulsórios são **TRIBUTOS RESTITUIVEIS** e que as contribuições parafiscais são **TRIBUTOS AFETADOS A FINALIDADES ESPECIFICAS** (“*accidentalia*”) disse, que na essência (“*essentialia*”) eles são **TRIBUTOS**, submetendo-os a **REGIME JURIDICO UNITARIO**. Conclue-se que a **RESTITUIBILIDADE** e a **AFETAÇÃO**, são características acidentais desses tributos. Importa a **ESSENCIA**, a **IDENTIDADE ONTOLOGICA**, (art. 3º do CTN) e o regime jurídico a que se submetem, desde a Constituição. Presentemente **ONTOLOGICA** e **NORMATIVAMENTE** os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais **SÃO TRIBUTOS**, superada a jurisprudência adversa anterior, sem mais nenhuma serventia. De debuxar a seguir o regime jurídico-constitucional dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais referidos aos princípios fundamentais do sistema tributário.

O veículo legislativo dos empréstimos compulsórios é a lei complementar, lei de “quorum” qualificado (“quorum” de votação da metade mais um dos membros do Congresso Nacional). O Legislativo Federal, frise-se, é bi-cameral (Câmara dos Deputados e Senado Federal). Significa a crer-se em Ponte de Miranda, para quem o princípio da legalidade da tributação corresponde ao povo tributar a si próprio, que a votação afirmativa de um empréstimo compulsório (“*rectius*” — tributo restituível) implica consentimento do povo brasileiro, majoritariamente, por seus representantes eleitos para fazer as leis. Qualquer que seja a modalidade do empréstimo compulsório, o veículo legislativo de sua instituição é a lei complementar. Cabe ao Congresso Nacional por maioria absoluta avaliar a necessidade, a oportunidade e a conveniência do **TRIBUTO RESTITUIVEL** que gravará a sociedade. O Príncipe, não mais a decretará, como ocorria sob a Carta de 67. Compartilhará com a casa legislativa a decisão de tributar e as condições de devolução do tributo. E que o empréstimo compulsório, quando cobrado é tributo (relação jurídico-tributária) e, quando é devolvido configura obrigação financeira do Estado (relação jurídico-financeira). No primeiro caso, o sujeito ativo é a União e o passivo o contribuinte. No segundo caso, o sujeito ativo é o contribuinte e o passivo o Estado (a União Federal). Um só fato desencadeia duas relações jurídicas, cambiando as posições de credor e do devedor (“*accipiens*” e “*solvens*”).

Assim, os empréstimos compulsórios ficam sujeitados ao princípio da legalidade "in totum" (art. 148 da CF/88). Diversa a situação quanto ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b, da CF/88). Os que colimarem recursos para investimentos relevantes, de interesse nacional, urgentes, só podem ser cobrados no ano seguinte àquele em que foi publicada a lei institutiva (art. 148, II da CF/88). Os que objetivarem recursos para enfrentar guerra ou sua iminência, de conformidade com as regras jurídicas do Direito Internacional Público, ou, ainda, colimarem fundos para fazer face a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, impossíveis de serem atendidas com os recursos normais do tesouro, submetem-se à legalidade (lei complementar), mas escapam da ANTERIORIDADE, ou seja, podem ser cobrados de inopino, de pronto, no dia seguinte ao da instituição. E que os motivos de sua criação são imperativos, urgentes, emergenciais, inadiáveis. Carecerá a União de recursos imediatos para a frontar a guerra e a hecatombe. No inciso I do art. 149, o Constituinte não se reportou ao art. 150, III, b, o que fez no inciso II. Louve-se a SOUTO MAIOR BORGES que sob a Constituição de 67, já distinguia os empréstimos especiais dos emergenciais, pela análise inteligente dos motivos e dos fins. Em suma, o Constituinte de 88 disciplinou o empréstimo compulsório como TRIBUTO RESTITUIVEL, no capítulo do poder de tributar, submetendo-o aos grandes princípios retores da tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade), por vislumbrá-lo como instituto do Direito público, como tributo alfim. Pois bem, ONTOLOGICAMENTE empréstimo compulsório, por isso que compulsório, é tributo, em sua face arrecadatória. Agora a normatividade constitucional o trata como tal enquanto tal o disciplina.

No que tange às contribuições parafiscais, instituíveis para três fins: o social, o interventivo e o corporativo, a criação delas depende de lei ordinária, a interventiva e a corporativa e, de lei complementar, a social, avultando o controle congressual (art. 149, c/c os arts. 146, III e 150, I e II da CF). O interessante aqui é que tirante a atual contribuição previdenciária, paga por empregadores e empregados, o PIS e o Finsocial, confirmados pelo Constituinte e por isso vigentes, qualquer outra contribuição previdenciária que se quiser instituir sobre fatos que não sejam LUCRO FATURAMENTO, SALARIO E

PROGONOSTICO terá a sua criação sujeitada aos seguintes limitativos:

- (a) Instituição por lei complementar;
- (b) O tributo assim criado não poderá ter base de cálculo ou fato gerador de **IMPOSTO JA EXISTENTE NO SISTEMA**;
- (c) Dito tributo não poderá ser cumulativo;
- (d) 25º /o do seu produto deverá ser destinado aos Estados (art. 157, II);
- (e) Vigorará, terá eficácia, 90 dias após a publicação da Lei.

E o que se depreende da conjugação dos arts. 149, 195, parágrafos 4º e 6º e 154, I da CF.

É dizer, a regra da competência residual, privativa da União, para criar impostos outros que não aqueles originariamente a ele deferidos pela Superlei, comanda igualmente a instituição de novas contribuições sociais (previdenciárias), numa clara alusão à natureza específica de imposto que a maior parte das **CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS**, senão todas ostentam, fato já ressaltado.

A reserva de lei complementar, dá-se apenas em relação às novas contribuições sociais (previdenciárias). As que se destinarem à manutenção dos sindicatos e entidades de classe (corporativas) e de intervenção no econômico e no social (contribuição para o FGTS, v.g.) podem ser veiculadas por lei ordinária da União, bem como incidente sobre lucro, faturamento e salários. A lei complementar como veículo de instituição de tributos ocorre, apenas, nas seguintes hipóteses, expressamente previstas pelo Legislador Constituinte:

- (a) Imposto novo em prol da União, baseado em sua, dela, competência residual (art. 154, I, da CF);
- (b) Contribuição nova, social, previdenciária (arts. 195, parágrafos 4º e 6º, conjugados com o art. 154, I);
- (c) Empréstimos compulsórios, tanto os emergenciais (guerra e calamidade pública) quanto o regular (investimentos públicos relevantes) ao lume do art. 149 da CF. Nestes casos a lei complementar é regra de atuação direta e não apenas fundamento de validade para outras regras jurídicas do sistema.

A reserva de lei complementar para a instituição de novas contribuições sociais, previdenciárias, deve-se ao fato de se constituírem tais exações, em prol da previdência, numa formidável

massa de recursos. Sem dúvida, são os tributos de mais ampla base tributável, pois incidem sobre praticamente toda a força de trabalho e sobre todas as empresas do país, deixando longe o imposto de renda, tido pelo mais geral dos impostos, tão certo que o Constituinte na parte do orçamento criou mais um, o da seguridade social (art. 165, parágrafo 5º, III da CF). O controle congressional era inevitável e é bem vindo.

As contribuições parafiscais, em suas três modalidades, que na Carta de 67 podiam ser alteradas pelo Executivo Federal, sujeitam-se agora aos princípios retores da tributação: legalidade, irretroatividade e anterioridade, salvo as contribuições sociais residuais (novas) que realizam o princípio axiológico da não-surpresa do contribuinte, pelo intercurso de um tempo de noventa dias, fugindo, dessarte, à norma geral da anterioridade prevista para os demais tributos.

5. CONSEQUENCIAS POLITICAS E AXIOLOGICAS. A "PRAXIS" NA PONTA DO NORMATIVO

5.1 A unificação normativa das exigências pecuniárias compulsórias feitas pelo Estado, o fortalecimento do controle congressional e das vedações ao poder de tributar, a extinção do Decreto-lei, o reforçamento do Poder Judiciário e a libertação aos meios de comunicação, ao lado dos novos instrumentos de controle jurisdicional das leis e atos administrativos, mormente os referentes a tributação, colocam neste campo, a nação em condições de progredir rumo a modernidade.

(a) As Universidades devem adaptar-se a fantástica emergência dos direitos sociais e públicos, opostos ao poder do Estado;

(b) O Executivo, autoritário e regaliano, deve infletir para o Estado de Direito. O tributo é do povo e para o povo e não decorrência das razões de Estado ou dos interesses do Príncipe;

(c) O Legislativo, a começar por ele próprio, deve refletir que existe para o povo, fiscalizando o DESTINO DOS TRIBUTOS e velando pela real e proveitosa alocação dos recursos públicos, além de coplanear a tributação, com espeque nos grandes princípios retores.

(d) O Judiciário deve tornar-se, enfim, independente dos demais poderes, controlando a lei e o ato administrativo, como custode da Constituição, em prol da cidadania;

(e) O povo suas lideranças devem exigir que o ESTADO funcione como quis e quer a Constituição. Nele repousam todas as nossas esperanças.