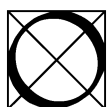


O CONCEITO DE TRIBUTO: ALGUNS COMENTÁRIOS AO ART. 3º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Paulo Adyr Dias do Amaral*

Resumo: o presente trabalho situa o *conceito de tributo* como fundamento de todos os demais conceitos de Direito Tributário. Sustenta que este ramo do direito se forma em torno do conceito de tributo. Estuda o conceito em seu duplo aspecto: lógico-jurídico e jurídico-positivo. Apresenta a elaboração doutrinária (pré-legislativa) do conceito de tributo no Brasil, analisando seus elementos até então conhecidos. Adentra o direito positivo brasileiro, examinando os conceitos da Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro e do Código Tributário Nacional. Inicia o leitor no tema da divisão do tributo em espécies, a partir das teorias dicotômica e tricotômica, apresentando-lhe o critério dos tributos que se vinculam a certa atuação estatal específica, relativa a contribuinte determinado, e aqueles que não se vinculam (o que não se confunde com afetação de receita a fins específicos). Por fim, trata da distinção entre Taxa e Preço Público.

1. CONCEITO DE *TRIBUTO*: NOTA PRÉVIA



Os conceitos, no Direito, estão abrangidos em duas categorias:

- CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO;

* Professor Adjunto (Direito Financeiro e Finanças Públicas) da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Professor Adjunto I (Direito Tributário) do *Ibmec*. Pós-Doutor em Direito Público pela *Università degli Studi di Messina* (Itália). Pós-Doutor em Direito Penal Tributário pela *Universidad Nacional de La Matanza – UNLaM*. Bacharel, Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Consultor na *MGTM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO*.

- CONCEITO JURÍDICO-POSITIVO.

Expliquemos.

CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO é aquele apriorístico em relação ao Direito Positivo. Ou seja: não depende da lei. Por isso mesmo, tende à perenidade, pois são indiferentes às mudanças legislativas. Figure-se, como exemplo, o conceito de JUSTIÇA. Jamais encontraremos definição legal peremptória do que seja justiça. No entanto, convivemos, há milênios, com o conceito filosófico idealizado por ULPIANO: *Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*. Muda-se a lei, mas o brocardo permanece. O mesmo ocorre com outros valores caros ao Direito: liberdade, igualdade, dignidade humana, segurança jurídica etc.

Já o CONCEITO JURÍDICO-POSITIVO tem o Direito Positivo como premissa. Assim, seu ponto de partida é a lei. Consequentemente, a cada alteração legislativa, o conceito se modifica. É, pois, cambiante. Tome-se, como exemplo, o conceito de estupro em Direito Penal. Um dia significou “constranger mulher à conjunção carnal”. Hoje significa “constranger alguém à conjunção carnal ou ato libidinoso” – cf. atual redação do art. 213 do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 12.015 de 2009. O conceito pôde ser alterado pela simples modificação legislativa. Tal fenômeno jamais seria possível com as ideias de liberdade, igualdade, justiça – a simples alteração legislativa é insuficiente para modificar sua noção.

Em qual dessas categorias se enquadra o tributo? Ele depende da pré-existência da lei?

Isso equivale a indagar se o tributo está no PLANO DO SER ou no PLANO DO DEVER-SER. Esta indagação é de fundamental importância. Se o tributo estiver no plano do DEVER-SER (e, portanto, tratar-se de conceito jurídico-positivo), somente o Direito (e nenhuma outra ciência) pode conceituá-lo. É o que ocorre, no bojo de uma analogia, com o conceito de *estupro*: ausente a norma jurídica, jamais saberíamos se deter-

minada conduta configura (ou não) estupro. No máximo, teríamos a noção intuitiva de que alguém estaria sofrendo algum tipo de violência.

Se, ao revés, o conceito de tributo estiver no PLANO DO SER, ele poderá ser conceituado por ciências especulativas, como a Economia. Ou seja: o simples método da observação será suficiente para descrevê-lo, assim como o astrônomo descreve os movimentos de rotação e translação dos planetas, sem necessidade de norma jurídica alguma.

Nesse contexto, é ilustrativo o pensamento de Hugo de Brito MACHADO, ao demonstrar que o tributo tem existência independente do Direito:

Ao questionar a respeito da finalidade do Direito Tributário, alguns confundem este com o tributo. Dizem, então, que a finalidade do Direito Tributário é viabilizar a arrecadação dos recursos financeiros dos quais necessita o Estado para alcançar seus objetivos. Isto é um equívoco que precisa ser afastado. O tributo – este, sim – tem essa finalidade, que não se confunde com a finalidade do Direito Tributário.

O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste¹.

Para início da investigação, a pergunta central é: existe *tributo* independentemente da regra jurídica? Noutras palavras: afastada a regra jurídica, o *tributo* subsiste?

A resposta é: sim. Sem regra jurídica subsiste o *tributo* – mas não da forma como o conhecemos atualmente.

Afastada a regra jurídica, o *tributo* retoma sua primitiva conotação: a mera expropriação, do mais fraco, pelo mais forte que necessita de recursos. A relação é, pois, de força. E a con-

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª Ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2003, p.53.

duta se justifica pela necessidade. Se o forte não tivesse necessidades, ele nada tomaria do fraco. Nessa acepção arcaica, encontraremos o “tributo”, historicamente, na guerra, no furto e roubo; enfim, em qualquer situação de subjugação².

O Brasil, como muitos outros povos, teve sua experiência de submissão. Alcides Jorge COSTA aponta a arbitrariedade da tributação sobre o ouro, que devia ser levado – todo ele – às casas de fundição para a dedução do *quinto*, tendo sido fixada a quota mínima de cem arrobas por ano. A cifra que ultrapassasse esse limite era computada como “crédito do contribuinte”. Mas se a arrecadação não atingisse as cem arrobas, instalava-se a *derrama*, por meio da qual a diferença era cobrada à força (uma espécie de “executivo fiscal em massa”). A medida era aflitiva para aqueles que deveriam suportar essa diferença, haja vista que a produção de ouro, como era de se esperar, começou a decair. Assim, a partir de 1760, as derramas se tornaram cada vez mais frequentes, o que resultou na Inconfidência Mineira. Na observação de Carlos Fernando Mathias de SOUZA, esse foi, portanto, um capítulo da “história da resistência tributária” (como tantos outros no mundo inteiro). A impopularidade dos quintos era tamanha que daí surgiu a expressão “quintos do inferno”.³

² *Os tributos*

Primitivamente, a palavra “tributo” tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste ao vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugará pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas.

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras de arte eram arrancados do vencido e opulentavam não só a Cidade Eterna, mas pessoalmente aos generais vencedores. É célebre e enormíssima a fortuna de César por obra de suas conquistas. Tributo, nesse sentido obsoleto, corresponde às receitas “parasitárias”.

(BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª Ed. Atualizador: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.156)

³ Naquela época, como hoje, pode-se dizer que, se existem “paraísos fiscais” (ou zonas de baixa pressão), é porque também existem, em oposição, os “infernos fiscais” (ou zonas de alta pressão), nos quais a tributação chega a níveis insuportáveis (cf.

A expropriação, pois, sempre ocorreu – independentemente de regra jurídica.

É indubitável, porém, que o surgimento da regra jurídica opera substancial modificação no conceito de tributo. Essa circunstância, por si só, é suficiente para inserir o *tributo* na categoria dos conceitos jurídico-positivos. O raciocínio é claro: a regra jurídica não tem poder algum sobre os fenômenos do MUNDO DO SER (como, por exemplo, a posição dos astros celestes e a movimentação dos cometas).

É com a regra jurídica (e somente por seu intermédio) que as seguintes transformações são observadas:

- A relação tributária deixa de ser uma relação de força (ou poder), tornando-se relação jurídica;
- Evidencia-se o único instrumento legítimo de criação do tributo: a lei;
- É eleito o sujeito legítimo a exercer o poder de tributar: o Estado;
- É apontado o sujeito legitimado a submeter-se a tal prerrogativa estatal: a pessoa (natural ou jurídica) que manifeste capacidade contributiva;
- É definida a finalidade do tributo: prover o Estado de recursos – para que este possa realizar seus fins⁴;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Norma fiscal antielisiva e sigilo bancário*. Conferência proferida no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário da ABRADT – Associação Brasileira de Direito Tributário. Agosto de 2001. Belo Horizonte-MG).

⁴ 5. *O tributo como instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos*

5.1. Os políticos (homens que dirigem o Estado), precisando atender às necessidades financeiras do Poder Público, usam do Direito como instrumento de seu desígnio.

Antigamente, quando não se podia falar em Estado de Direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o Estado.

Hoje, o Estado exerce este poder segundo o Direito e reveste todas as suas manifestações de formas jurídicas.

5.2. A finalidade última almejada pelo político, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas – submetidas ao poder do Estado – para os cofres públicos.

(ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p.28)

- É estabelecido o critério deflagrador do exercício da prerrogativa estatal: a prática de determinado ato economicamente mensurável (e, portanto, revelador de capacidade contributiva).

Esses contornos do tributo somente lhe podem ser conferidos pela regra jurídica. Daí a conclusão de que, em última análise, a regra jurídica não cria o tributo propriamente dito, mas apenas lhe define os contornos, estabelecendo dessa forma, os limites ao exercício do poder de tributar. Mas essa delimitação somente é possível com a construção do Estado de Direito⁵.

⁵ 2. *Tributo como objeto do direito*

2.1. O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios jurídicos e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele seriam irredutíveis.

(...)

2.5. Os institutos e categorias jurídicas são válidos e operantes nos quadrantes do direito.

Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação.

(...)

A norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas.

(...)

Em termos de filosofia do direito, tributo é a categoria que enucleia este sub-ramo:

“Em torno do conceito fundamental se agrupa toda uma classe de conceitos que, se bem subordinados àquele, gozam, contudo, de uma função categorial. Toda espécie de conhecimento científico particular dispõe de um conjunto de conceitos com esse caráter lógico. O conceito fundamental demarca logicamente um setor definido da objetividade; é um esquema abstrato dentro do qual se enquadra uma região ontológica. Necessariamente, toda região tem o seu correspondente conceito, conceito esse que, no processo gnosiológico, funciona como uma categoria” (Lourival Vilanova).

No Direito Tributário, esse conceito fundamental é o tributo que, nesse setor, funciona como categoria.

(...)

11.10. O tributo é, juridicamente, um instituto criado pela ordenação jurídica. Pode ou não ser semelhante aos conceitos extrajurídicos designados pela mesma palavra, em outros setores do conhecimento.

(...)

2. ELABORAÇÃO DOUTRINÁRIA (PRÉ-LEGISLATIVA) DO CONCEITO DE TRIBUTO NO BRASIL

No Brasil, um dos primeiros autores a expor noções científicas do conceito de tributo foi Rubens de SOUSA – autor do anteprojeto de Código Tributário Nacional e fundador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Suas aulas foram transcritas e organizadas, por alunos, num precioso trabalho que veio a se intitular COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, cuja primeira edição data de 1952⁶. É impor-

11.12. Juan Manuel Teran, insigne jurista mexicano, expõe com muita felicidade a distinção entre os conceitos lógico-jurídicos (que são conceitos *apriorísticos*), fórmulas de apreensão de realidade jurídica genérica, e os conceitos jurídico-positivos (conceitos *a posteriori*), que só podem ser construídos em face de um determinado sistema, por terem sua validade restrita no tempo e no espaço (*Filosofia del Derecho*, México, 81 e ss.).

O conceito de tributo é nitidamente um conceito jurídico-positivo. Há de ser formulado, hoje, de modo diverso, relativamente ao passado. Sofreu evolução. Pode desaparecer. Aquele, aqui vigente, pode não ser extensível a todos os sistemas atuais. Sua compreensão é maior ou menor aqui e alhures. Como todo conceito jurídico-positivo, é cambiante.

Efetivamente, nele se compreenderam, no passado, as corvéias e bens outros que não o dinheiro. Há sistemas atuais que o formulam de modo mais amplo que o nosso.

No Brasil, hoje, o seu termo de referência é o dinheiro. Não se sabe como será no futuro. Enfim, é conceito contingente, ao contrário dos conceitos lógico-jurídicos, que são necessários.

(ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.* p.21-38)

⁶ ADVERTÊNCIA DA 1ª EDIÇÃO

O presente volume reúne as preleções do curso que venho ministrando desde 1949 na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde tenho a honra de reger a cadeira n. XV – “Legislação Tributária”. O texto das aulas foi coligido, com proficiência e dedicação, pelo meu Assistente Dr. Fábio Monteiro de Barros, e cuidadosamente revisto e atualizado por mim.

(...)

Elaborado, assim, com finalidades exclusivamente didáticas, espero que este compêndio possa ter alguma utilidade para os meus colegas de cátedra, que lhe saberão suprir e perdoar as deficiências, e para os estudantes das Faculdades de Ciências Econômicas e Administrativas, que talvez encontrem nele algum auxílio em seus primeiros contatos com a matéria tributária, tão complexa e cuja importância cada dia mais se acentua nas preocupações do profissional, do administrador e do legislador.

São Paulo, janeiro de 1952.

tantíssimo que o estudioso conheça suas ideias, pois é com elas que seria construído, mais tarde, o Código Tributário Nacional – que ainda hoje empregamos. E, diga-se *en passant*, devemos a Rubens Gomes de Sousa a existência de notável organização e sistematicidade, jamais superado, até hoje, por qualquer outra proposta. Basta dizer que, em seu meio século de vigência, o Código nunca foi sequer atacado por Ação Direta de Inconstitucionalidade. Conforme narrado por Alfredo Augusto BECKER, a criação do Código Tributário Nacional foi obra de verdadeiro amor à ciência:

CAPÍTULO X

RUBENS GOMES DE SOUSA

(...)

Rubens escreveu a totalidade de seu Anteprojeto do Código Tributário por vontade própria, sem que ninguém lhe tivesse pedido. Escreveu por *prazer intelectual*, como Anton Dvorak compôs sua *Sinfonia Novo Mundo*. Quando, em 1953, Aliomar Baleeiro soube da existência desse Anteprojeto, pronto e acabado, na casa de Rubens, foi procurá-lo e pediu-lhe para propô-lo em 1953 ao Congresso Nacional, tal qual estava redigido, para que dele resultasse o Código Tributário Nacional. Rubens não fez objeção alguma. Aliomar Baleeiro propôs ao Congresso Nacional o seu exame e promulgação como Código Tributário Brasileiro. Aliomar foi nomeado Relator do Anteprojeto na Câmara dos Deputados. E lá ficou o Anteprojeto de Rubens, parado, durante 13 anos, criando bolor e mofo verde, como o Visconde de Sabugosa quando Emília o esqueceu atrás do armário⁷.

(Grifou-se)

Fica clara, pois, a razão pela qual o Código de Rubens Gomes de SOUSA não foi ainda superado nestes últimos cinquenta anos: o autor o redigiu por *prazer intelectual e amor à ciência*: algo que já não existe neste mundo... É pouquíssimo

R.G.S.

(SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.21-3)

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. 1ª Reimpressão. São Paulo: LEJUS, 2004, p. 61

provável que alguém, na atualidade, se disponha a elaborar obra de tamanha envergadura, sem ter sido designado para tal função, sem remuneração alguma, sem qualquer perspectiva ou esperança de que seu texto, algum dia, se transforme em lei...

E a demora na tramitação (13 longos anos) tem uma única razão: o projeto intentou ofertar sistematização científica ao Direito Tributário, sem nenhuma preocupação arrecadatória... Ou seja: obra de grande valor para a ciência e para a sociedade (e de nenhuma importância para o governo...).

É importante que tais ressalvas sejam feitas. É imperioso que o jovem perceba que o Código Tributário Nacional é obra primorosa, de elevadíssima qualidade técnica e jurídica – como nos dias atuais já não mais se vê. Só não pode ser chamada de *perfeita* porque a perfeição não é própria das obras humanas (senão das obras celestiais).

Ao corrigir avaliações de nossos estudantes de Direito, causa-nos estupefação encontrar respostas nas quais o estudante afirma, de forma absolutamente gratuita (e até mesmo leviana), sem nenhum estudo prévio (valendo-se de um tal “senso comum” que nem mesmo numa conversa de boteco seria aceitável – muito menos no ambiente universitário), que o Código, simplesmente por ter como data de nascimento o ano de 1953 (conclusão da redação) ou 1966 (publicação), seria algo jurássico, ultrapassado, incompatível com a “*sociedade moderna em que vivemos*” (expressão altamente retórica, mas absolutamente vazia de conteúdo).

E por que motivo fazem afirmações dessa natureza – sem qualquer estudo sobre o assunto...?

O jovem é acometido de uma doença grave, própria da juventude (e, portanto, curável pelo tempo), chamada *neofilia*. Só consegue se apegar àquilo que é novo – independentemente da qualidade (excelente ou péssima). Sente verdadeiro arrepio quando lhe é indicada a leitura de qualquer texto que tenha sido publicado anteriormente à sua maioria (isso, para ele, é pré-

história). Esquece, por exemplo, que a Teoria da Relatividade, de EINSTEIN, também nunca superada, tem data de nascimento bem mais antiga: 1905. Se for para ficar no mundo do Direito, cabe lembrar que o Código Civil Francês (Código Napoleônico) é de 1804 e a Constituição Norte-Americana é de 1787. Ambos estão em pleno vigor. Não há sintoma algum de que estejam “ultrapassados”. Se adentrarmos o campo artístico, visitaremos datas ainda mais remotas: cabe lembrar que nenhum outro DAVID surgiu após Michelangelo (1504). Ou seja: ninguém jamais ouviu falar que o DAVID de Michelangelo estaria “ultrapassado”... Por que razão asneiras desse tipo são ditas no Direito brasileiro?...

Na medida em que amadurece, o homem tende a reverter essa tendência: começa sua busca pela *qualidade* (artística, literária, intelectual), tornando-se absolutamente *irrelevante* o instante temporal em que se ela se situe: passado, presente ou futuro – tanto faz.

Feitas essas digressões, e antes da leitura do art. 3º do Código, impõe-se rememorar as noções traçadas por Rubens Gomes de SOUSA acerca do conceito de tributo:

Conceito geral de tributo: Passaremos agora a estudar os instrumentos mediante os quais o direito tributário funciona na prática, isto é, os tributos. Já demos a definição de tributo (§ 4º) como sendo a 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 atividades próprias do Estado. Passamos agora a analisar os elementos dessa definição:

- A. – *Receita derivada* significa receita proveniente do patrimônio dos particulares, diversamente da receita originária que é a proveniente do patrimônio do Estado.
- B. – *Arrecadada mediante o emprego da soberania*, isto é, que o Estado obtém dos particulares exercendo os poderes que lhe são inerentes como entidade de direito público, ao contrário portanto das receitas, também derivadas, mas *contratuais* ou de direito privado, para a obtenção das quais o Estado se coloca em pé de igualdade com os particulares e concorre com es-

tes no mercado econômico, submetendo-se, como qualquer particular, à lei da oferta e da procura.

- C. – *Nos termos fixados em lei*, porque a soberania tributária não é absoluta, porque neste caso não se trataria de tributo, mas de confisco, espoliação etc; a soberania tributária é, ao contrário, *relativa* ou *limitada*, isto é, o seu alcance e o modo por que pode ser exercida são previamente fixados em lei; de acordo com a Constituição federal, nenhum tributo ou aumentado sem que a lei o estabeleça (art. 153, §§ 29 e 19, I).
- D. – *Sem contraprestação diretamente equivalente* porque o Estado institui e arrecada os tributos como Poder Público (e não em consequência de uma relação contratual com o contribuinte), isto é, sem se obrigar a prestar ao contribuinte um benefício determinado que represente a contraprestação do valor do tributo pago por este. Mesmo no caso das taxas (§ 45), embora estas sejam a retribuição de serviços ou atividades especiais do Estado, não existe uma equivalência direta entre o montante do tributo e o valor dos serviços ou atividade para o contribuinte, porque é sempre o Estado que fixa unilateralmente o montante da taxa.
- E. – *Destinada ao custeio das atividades próprias do Estado* indica que a destinação da receita tributária é sempre a de cobrir despesas de interesse público. Alguns autores italianos recentes eliminaram esta parte da definição, que entendem desnecessária porque seria evidentemente ilegal o Estado empregar qualquer parcela das suas receitas (tributárias ou não) em finalidades que não fossem de interesse público, isto é, em benefício pessoal de particulares. Entretanto pensamos que o esclarecimento é útil porque se refere ao custeio das atividades *próprias* do Estado, isto é, inerentes à sua qualidade de Poder Público, que só o Estado poderia exercer, distinguindo-se assim das finalidades *impróprias* do Estado, exercidas por conveniência, mas que o poderiam ser igualmente por qualquer particular; entretanto, se tais serviços fossem exercidos por um particular, haveria possibilidade deste só instalar correios e telégrafos nas capitais e nas grandes cidades, onde o serviço pudesse dar lucro, deixando não servidas as localidades onde desse prejuízo; é portanto em razão da conveniência de se estender o correio e o telégrafo a todo o país que o Estado toma a si o exercício desses serviços, que não são inerentes à sua qualidade de Poder Público; assim, a renda dos correios e telégra-

fos, embora seja uma receita derivada, não é uma receita tributária. Estão nas mesmas condições as rendas dos *monopólios*, isto é, dos ramos de indústria ou de comércio que o Estado reserva para si, eliminando a concorrência através de uma lei que proíba o exercício de tal indústria ou comércio pelos particulares; é um processo usado em muitos países quanto a certos produtos de grande consumo, p.ex., cigarros (França), fósforos (Suécia), sal (Itália), gasolina (México, Uruguai) etc.; o Estado se reserva, com caráter de monopólio, esses ramos de indústria ou de comércio, seja para assegurar a respectiva produção e fixar o preço no interesse do povo, seja simplesmente com fito de lucro; a renda dos monopólios é portanto uma receita derivada, proveniente da soberania limitada (porque o monopólio é instituído por lei), mas não é uma receita tributária. Assim, as receitas provenientes de atividades impróprias do Estado não são tributos: chamam-se *preços públicos* e são estudadas pela Ciência das Finanças e reguladas pelo Direito Financeiro, mas delas não cuida o Direito Tributário (§ 4)⁸.

Após essas linhas preliminares, podemos verificar o modo como o tributo foi delineado pelo Direito Positivo brasileiro.

3. CONCEITO DE *TRIBUTO* NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

Temos um conceito de tributo na Lei 4.320, de 17-3-1964 (Lei de Normas Gerais em Direito Financeiro – para elaboração e controle dos orçamentos públicos), no art. 9º (ao classificar tributo como espécie de receita derivada):

CAPÍTULO II

Da Receita

Art. 9º Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entida-

⁸ (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.161-3)

des (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Logo se percebe a imprestabilidade desse conceito. Faltam-lhe elementos essenciais – circunstância que o torna excessivamente compreensivo. Sente-se falta, *v.g.*, da cláusula QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO – que permite distinguir o tributo das penalidades pecuniárias. Ausente a cláusula, o conceito passa a abranger também a multa.

Falta também outro elemento essencial: o modo de cobrança (MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA). Ausente essa cláusula, poder-se-ia cogitar do juízo discricionário no procedimento fiscalizatório. Só pagariam tributos os inimigos do Rei.

Um ano e meio depois, com o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25-10-1966), surge, no art. 3º, o conceito mais técnico e preciso de que se tem notícia em todo o Planeta Terra:

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

A maestria dessa precisão conceitual foi bem destacada por Geraldo ATALIBA:

9. Conceito de tributo

9.1. O Código Tributário Nacional conceitua tributo de forma excelente e completa.

(...)

9.2. É notável a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” porque permite extremar o tributo das multas. Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria ambíguo – e, pois, cientificamente inútil – por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público.

9.3. Merece louvores a comissão elaboradora do anteprojeto do código pela incorporação dessa inovação, deixando completa e incensurável a noção de tributo, de modo a concorrer decisivamente para o aprimoramento das construções básicas da dogmática do direito tributário.

O conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário.

9.4. Só é possível obter um conceito jurídico de tributo e – via de consequência – de direito tributário, como conclusão de alentado e ingente estudo do direito positivo. É oportuna a advertência de Alfredo Becker:

“Quem preferir caminho diferente, defrontar-se-á com múltiplos problemas jurídicos e não os poderá resolver; apenas conseguirá apaziguar as suas dúvidas, embriagando-se com ilogismos eruditos dissolvidos no remoinho da retórica e utilizando o estupidificante, aliás muito cômodo, dos fundamentos ‘óbvios’” (ob.cit., p.232).

9.5. Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas jurídicas.

A verificação da universalidade e constância de um fenômeno, pelo cientista, leva-o a concluir pelo reconhecimento de uma categoria, á qual, para efeito de síntese, dá uma designação.

9.6. O aperfeiçoamento da observação que enseja a formulação de uma noção acabada e completa, permitindo a construção de um conceito válido – na medida em que efetivamente retrata e espelha o objeto observado – caracteriza devidamente o objeto e o isola dos demais. Identificado, recebe uma designação convencional, pela qual se reconhece um instituto, assim entendido um feixe de princípios e normas, reunidos sob o conceito, regulando unitariamente um fato ou situação jurídica, que passa a ter entidade e existência autônoma no mundo do Direito.

9.7. Tal é o que ocorre com o tributo, categoria jurídico-positiva, que se engendrou sob o conceito deduzido da observação dos fenômenos produzidos do Direito Positivo.

9.8. O objeto do Direito Tributário é o estudo do direito tributário positivo ou objetivo. O instituto jurídico central desse estudo é o tributo⁹.

Tratemos de analisar os elementos desse conceito inserido no art. 3º do Código Tributário Nacional¹⁰:

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.* p.31-2.

¹⁰ 9.9. Juridicamente se define tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei.

Acolhemos o conceito formulado na disposição do art. 3º do CTN, que tem o notável mérito de – pela cláusula excludente das obrigações que configurem sanção de

PRESTAÇÃO → Dizer que o tributo é uma *prestação* significa que ele é o objeto de uma relação jurídica obrigacional. Ou seja: *prestação* é a *obrigação* em sim. A relação tributária, estabelecida entre Estado-fisco e cidadão-contribuinte, é nitidamente uma relação jurídica obrigacional. Entre as diversas modalidades de obrigação estudadas pela Teoria Geral do Direito (dar, fazer, não-fazer), o tributo se classifica como *obrigação de dar* (“dar dinheiro ao Estado”). Esse dinheiro que se leva aos cofres públicos é a *prestação* (a obrigação devida).

PECUNIÁRIA → A palavra *pecunia*, em latim, significa *dinheiro*. O tributo, por excelência, se paga em dinheiro. Esse

ato ilícito – evitar a abrangência também das multas, as quais, doutra forma, ver-se-iam nele compreendidas.

9.10. A análise dos termos da disposição evidenciará o significado de seus elementos:

Obrigação – vínculo jurídico transitório, de cunho econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

9.11 Pecuniária – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, hodiernamente, há necessidade de que seu objeto seja: *o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo*.

9.12. “*Ex lege*” – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impondível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

9.13 *Que não se constitui em sanção de ato ilícito* – acatamos as razões que convenceram a douta comissão elaboradora do Código Tributário Nacional a incluir esta cláusula no conceito jurídico de tributo (art. 3º), para dele excluir as multas, como já exposto.

9.14. *Cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública* – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou “meramente administrativa” – como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional, não é impossível – desde que estas tenham finalidades de interesse público.

9.15 *Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei* – a lei designa o sujeito passivo. Geralmente são as pessoas privadas colocadas na posição de sujeito passivo. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao limite constitucional da imunidade tributária. Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas sejam contribuintes.

(ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.* p.33-4)

dinheiro, como visto, é o objeto da *obrigação de dar*.

COMPULSÓRIA → A obrigação tributária é *compulsória*, ou seja: *obrigatória*. Essa obrigatoriedade decorre de imperativo legal, já que é a lei (e somente a lei) que cria a obrigação tributária (cf. arts. 5º, II e 150, I, da CR c/c art. 97/CTN). A compulsoriedade, na verdade, é inerente à relação jurídica de direito público, já que nela as partes não se relacionam em condições de igualdade. Enquanto a *relação jurídica de direito privado* é regida pela ideia do *encontro de vontades*, bem como pelo *princípio da bilateralidade atributiva* (pelo qual o direito de uma parte corresponde, reciprocamente, à obrigação da outra), a *relação jurídica de direito público* é marcada pelo *jus imperie* do Estado. Submetido o particular à prerrogativa de império estatal, o elemento *vontade* (ao menos a vontade do administrado) desaparece. Ao contrário do que ocorre no direito privado, ninguém contrai a obrigação tributária por ato de vontade (por mais masoquista que seja...), mas por determinação legal. Privado de qualquer vontade, ao contribuinte subsistem as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar – arts. 150 a 152 da Constituição da República.

EM MOEDA OU CUJO VALOR NELA SE POSSA EXPRIMIR → Como já afirmado linhas atrás, o meio, por excelência, de adimplemento da obrigação tributária (e sua consequente extinção) é o pagamento *em dinheiro*. Todavia, em algumas situações excepcionais, a lei admite a quitação da obrigação por meio de objeto diverso – desde que tenha referencial monetário, podendo ser traduzido em termos de moeda. Ao tempo da edição do Código Tributário Nacional, havia a possibilidade de se pagar tributos com selos e estampilhas, como recordou, no mais poético estilo, Alfredo Augusto BECKER¹¹.

¹¹ Há 40 anos, o sistema tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar – arduamente a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade das suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência impositiva; segundo a

Nos dias atuais, há a possibilidade de extinção da obrigação tributária pela *dação em pagamento* – art. 156, inciso XI do Código Tributário¹².

natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas o chamado sistema tributário era um carnaval: só havia confusão, muito papel colorido, e era até divertido.

Quando saíamos das Faculdades de Direito com o diploma de bacharel debaixo do braço, nossa cultura em matéria de ciência jurídico-tributária era tão grande que com uma petição de *habeas corpus*, redigida no mais elevado estilo, apoiada na lei, na jurisprudência e na doutrina, na qual se requeria a imediata soltura de um homem e que terminava com a impressionante e original frase: “Termos em que pede que se faça *Justiça!*”, o advogado não compreendia porque o inocentíssimo continuava preso e o mandado de soltura nem sequer datilografado.

Sua perplexidade só terminava quando o ajudante substituto do escrivão explicava-lhe que a petição continuava paralisada e não recebera nem o despacho: “Junte-se aos autos”, porque em lugar do imposto de selo estadual verde-garrafa, o advogado havia assinado a petição sobre um selo dos Correios e Telégrafos Nacionais. Nesse momento, após 5 anos de Faculdade de Direito, é que o bacharel recebia a sua primeira lição de Direito Tributário.

(...)

Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de empréstimos [hoje diríamos também contribuições] é tão grande que forma um bloco carnavalesco: Unidos da Vila Federal. O Presidente da República e seu Ministro da Fazenda são os abre-alas. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinhas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio “Fraude contra o Contribuinte”.

Tal como estão formuladas as leis tributárias, elas exigem que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios matemáticos inventivos, todos os filhos naturais de Pascal e Descartes. As leis do imposto de renda são alteradas contínua e mensalmente por outras leis, decretos-leis [hoje diríamos “medida provisória”], portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em um novo regulamento do imposto de renda, cuja sigla, hoje, é [e continua sendo] uma ironia: RIR.

(BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 13-7).

¹² *CAPÍTULO IV*

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO

→ Essa cláusula, de extrema importância, não consta de nenhuma legislação tributária conhecida no Direito Estrangeiro. Ela deixa claro que *tributo* tem natureza de *obrigação* (e não de *sanção*). Sua ausência tornaria impossível a distinção entre tributo e multa (e daí resultaria a imprestabilidade do conceito). Deflui dessa premissa que a *hipótese de incidência* somente pode descrever condutas lícitas: auferir renda; ser proprietário; operar a circulação de mercadorias etc. Impossível, portanto, a tributação de *atos ilícitos*: tráfico de drogas; sequestro; homicídio por encomenda etc. Tais condutas não podem jamais ser descritas pela *hipótese de incidência tributária* – e, por conseguinte, jamais serão *atos impositivos*.

INSTITUÍDA EM LEI → Nos ramos do Direito regidos pelo princípio da *tipicidade* (notadamente o Direito Penal e o Direito Tributário), a conduta geradora de consequências jurídicas, por evidentes razões de *segurança*, somente pode ser descrita pela lei. Se, por um lado, a obrigação tributária não tem origem contratual (não nasce por ato de vontade particular), de outro ângulo também não pode surgir do mero alvedrio do governante. No Estado de Direito, o homem se subordina

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (*Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

tão-somente ao poder da lei (e não ao poder de outros homens). O raciocínio é claro: a cada vez que o Direito cria um *tipo* (penal ou tributário – descrição hipotética de conduta), cria, simultaneamente, *espaços vazios de liberdade* – que o cidadão pode percorrer sem medo. É necessário, contudo, que esses *espaços vazios* (assim como os *tipos*) sejam previamente conhecidos, a fim de que o cidadão possa orientar sua conduta. O instrumento legitimado a dar essa ciência é a lei. Aquele que não comete homicídio, roubo, estupro etc. nada tem a temer na esfera penal, porquanto exerce a legítima opção de andar pelos *espaços vazios de liberdade* que a lei lhe oferece. Somente a lei pode criar esses espaços. Conseqüentemente, somente a lei pode criar *tipos* (penais e tributários). Alguém se sentiria seguro se fosse possível ao governo criar *tipos penais* por Medida Provisória? Então por que motivo se defende a criação de *tipos tributários* por meio desse odioso instrumento? Para onde irá a *segurança jurídica* se o ato democrático (lei), que exige participação popular, vier a ser substituído por ato solitário do Presidente da República? Retornaremos ao tempo anterior ao da *Magna Charta Libertatum* (1.215)? Admitiremos a liderança de um novo João-sem-Terra?...

O Estado de Direito reclama o *consentimento ao tributo* – consentimento este que é outorgado pela sociedade. E o único instrumento apto a manifestar a vontade de toda a sociedade é a lei. Qualquer outro instrumento significa manifestação de vontade solitária de algum governante (e, portanto, um retrocesso de oitocentos anos em relação à *Magna Charta*)...

O princípio do *consentimento ao tributo* foi novamente consagrado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – que se seguiu à Revolução Francesa:

Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789

Article 14 – Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la

durée.

No Sistema Tributário brasileiro, o *princípio da legalidade* aparece, em primeira linha, no art. 5º, inciso II, da Constituição da República: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”¹³. Entre esses “fazer” e “não-fazer” está, evidentemente, o de pagar tributo. Mais adiante, no art. 150, ao apresentar a Seção DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR, a Carta Maior erige, como primeira dessas limitações, a *legalidade*¹⁴. Apresenta, dessa forma, a *legalidade especificamente tributária*¹⁵.

Mas não é só. Para além do Texto Constitucional, o *princípio da legalidade* é desdobrado na Lei Complementar da Constituição: o Código Tributário Nacional, no próprio art. 3º

¹³ Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Aí não se diz “em virtude de” decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, *não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados*, salvo se *em lei* já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar.

(...)

Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar à lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direitos de terceiros.

(Grifou-se)

(MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.86)

¹⁴ *Seção II*

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

¹⁵ Cabe notar que a construção do princípio da legalidade em matéria penal opera-se exatamente da mesma forma. Não se contentando com a legalidade genérica prevista no art. 5º, II, a Constituição acrescenta ao sistema a legalidade especificamente penal no inciso XXXIX do mesmo artigo: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

e, também, no art. 97, que, de forma neurótica-obsessiva-compulsiva, *grita* que somente a lei pode estabelecer os elementos estruturais do tributo¹⁶. E o art. 99, do mesmo Código, coloca os demais atos (não legais) em seu devido lugar: ou seja: somente são expedidos em função das leis que eventualmente regulamentarem, não podendo jamais ultrapassar os limites da lei, e, muito menos, criar obrigações que esta não prevê¹⁷.

E COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA → A atividade da Administração Pública se desenvolve, basicamente, de duas formas: *discricionária* e *vinculada*. Hely Lopes MEIRELLES ensinou:

Poder vinculado ou *regrado* é aquele que o Direito Positivo – a lei – confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização.

Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto. Daí se dizer que tais atos são *vinculados* ou *regrados*, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações. Nessa categoria de atos adminis-

¹⁶ Art. 97 CTN. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

¹⁷ Art. 99 CTN. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

trativos, a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão.

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas de o praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido, e assim pode ser reconhecido pela própria Administração ou pelo Judiciário, se o requerer o interessado.

(...)

Diversamente do *poder vinculado*, dispõe a Administração do *poder discricionário* para praticar certos atos com maior liberdade de ação (...)

Poder discricionário é o que o Direito concede à Administração, de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e conteúdo.

(...)

A faculdade discricionária distingue-se da vinculada pela maior liberdade de ação que é conferida ao administrador. Se para a prática de um ato vinculado a autoridade pública está adstrita à lei em todos os seus elementos formadores, para praticar um ato discricionário é livre, no âmbito em que a lei lhe concede essa faculdade¹⁸.

Está claro, pois, que a atividade administrativa de cobrança dos tributos é absolutamente vinculada à lei. Uma vez ocorrido o *fato impositivo*, não cabe ao agente público nenhum juízo de conveniência ou oportunidade. Ele deverá efetivar a cobrança, sob pena de responsabilidade funcional. Daí a percuente observação de Hugo de Brito MACHADO:

Se a atividade de tributação fosse discricionária, a norma jurí-

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30ª ed. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2005, p.117-9.

dica tributária diria, por exemplo, que determinado tributo seria cobrado de todas as pessoas que tivessem capacidade contributiva, na medida desta e de modo a satisfazer às necessidades do Tesouro Público. Como se vê, a autoridade da Administração Tributária disporia de ampla margem de poder discricionário para determinar o valor do tributo que iria exigir de cada um. Isto, por razões evidentes, não conduziria a bom resultado¹⁹.

Por derradeiro, poderíamos finalizar estes breves comentários comparando o conceito brasileiro de tributo com o de outras legislações – a fim de demonstrar sua superioridade. Todavia, a fim de não cansar o leitor, tomemos apenas um exemplo: o Código Tributário Alemão (na perfeita tradução de Ruy Barbosa NOGUEIRA). Nele, aliás, não há sequer conceito de tributo. O código germânico apresenta sua (desastrada) definição de imposto (espécie), sem sequer conceituar o gênero (tributo). Caso o leitor consiga entender, terá nossa profunda admiração:

Segunda Seção

DEFINIÇÕES TRIBUTÁRIAS

§ 3

Impostos, Prestações Fiscais Acessórias

(1) Impostos são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidas por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas, de todos os que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação; a obtenção de receita poderá ter finalidade acessória. Direitos aduaneiros e direitos compensatórios são impostos no sentido desta lei.

(2) Impostos reais são o imposto imobiliário e o imposto sobre empresas.

(3) Prestações fiscais acessórias são o adicional decorrente da mora (§ 152), juros (§§ 233 a 237), acréscimos moratórios (§ 240), multas de coação (§ 329) e custas (§ 178, §§ 337 a 345).

(4) A receita dos juros cabe à pessoa jurídica titular da competência impositiva. As demais prestações fiscais acessórias constituem receita das pessoas jurídicas administradoras.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional* – Volume I. São Paulo: Ed. Atlas, 2003, p.117.

4. A DIVISÃO DO *TRIBUTO* EM ESPÉCIES

O tema das ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS é, de longe, o mais complexo, e, também, o menos compreendido (especialmente pelos Tribunais) de todo o Direito Tributário brasileiro.

O art. 5º do Código Tributário Nacional, em disposição simplista, estabelece: “*os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*”. Numa primeira visão literal, o problema parece resolvido. Aliás, quando se indaga acerca de espécies tributárias, a mera transcrição do art. 5º é a resposta mais comum em provas e avaliações, especialmente pelo aluno que não comparece à aula. E geralmente ele se surpreende ao receber a nota zero, já que copiou tão bem...

Porém, o art. 5º está longe de ser a solução, pois nada explica. Aliás, vinte dias após a edição do Código Tributário Nacional, sobreveio o Decreto-lei 27, de 14-11-1966, que acrescentou ao Código o seguinte art. 217:

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade: (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966) (Vide Ato Complementar nº 27, de 08.12.1966)

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo

Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei. (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

Como se vê, o art. 217, acrescentado ao Código, contrariando a literalidade do art. 5º, estabelece que CONTRIBUIÇÃO não é apenas a de MELHORIA. Existiriam, pois, várias outras, o que coloca os dois dispositivos em antagonismo, ou seja: uma contradição intrínseca no Código.

Volta-se, pois, à estaca zero. Afinal, quantas e quais são as espécies tributárias? E qual o sentido da divisão em espécies?...

Note-se que este é um dos pouquíssimos pontos em que a técnica do Código é insuficiente. Quando poderia ter esclarecido quantas e quais são as espécies, coloca-nos esse estranho art. 5º, que, além de pouco esclarecedor, é desmentido pelo art. 217.

Com o advento da Constituição de 1988, perdeu-se grande oportunidade de sistematizar melhor a matéria. Ocorre que a Carta Maior simplesmente repetiu os equívocos do Código, como numa espécie de colagem de texto. Nesse compasso, o artigo inaugural do Sistema Constitucional Tributário (art. 145) continua a dizer que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria²⁰, para, logo adiante, ser desmentido

²⁰ *CAPÍTULO I*

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

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

I – impostos;

pelo art. 149, que admite outros tipos de CONTRIBUIÇÃO (não apenas a de melhoria), quais sejam: sociais, interventivas e corporativas²¹, além da previdenciária do servidor (§1º). E não se pode olvidar o enxerto (perpetrado pela Emenda 39) do art. 149-A, que inseriu no texto a esdrúxula CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, outrora denominada de TA-

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

²¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)*

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

III - poderão ter alíquotas: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

XA, e carinhosamente apelidada pelo STF de COSIP²².

Retorna-se, pois, à estaca zero, pois até agora nenhuma luz foi revelada quanto ao critério de sistematização das espécies tributárias. E, para que surja essa compreensão, há uma pergunta, básica e essencial, que precisa ser respondida:

- *Qual a necessidade de se dividir o tributo em espécies? Por que motivo ele não é figura única?...*

No Direito mundial, duas teorias tentaram responder tal pergunta:

- TEORIA *DICOTÔMICA* DOS TRIBUTOS
- TEORIA *TRICOTÔMICA* DOS TRIBUTOS

Ambas partem da mesma premissa: a divisão dos tributos em:

- *Desvinculados* de qualquer atuação estatal;
- *Vinculados* a uma atuação do Estado, específica e dirigida a contribuinte determinado.

Há tributos que não se vinculam a nenhuma atuação estatal. Pagamos por ter praticado algum fato revelador de capacidade contributiva: auferir renda, ser proprietário, operar a circulação de mercadorias etc. Mas o Estado nada retribuirá, especificamente, ao contribuinte. Que recebe o contribuinte, especificamente, do Estado, por ter pagado o Imposto de Renda? Nada. E o IPVA? Nada. E o ICMS? Nada. E o IPTU? Nada.

Esse mecanismo é da natureza dos tributos desvinculados. O contribuinte não paga com o fim de receber alguma atuação estatal que lhe seja especificamente dirigida. Nada verdade, nada receberá do Estado especificamente. Paga por ter re-

²² Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

velado capacidade contributiva. Essa revelação gera, por consequência, o dever de contribuir para o enfrentamento da despesa estatal – despesa esta que é de toda a sociedade.

Essa primeira noção já é suficiente para desfazer o senso comum. É rotineiro ouvirmos, do leigo cidadão comum, que paga IPTU para que a Prefeitura conserte os buracos de sua rua, que paga o IPVA para que o Estado pavimente a estrada que ele frequenta e outras impropriedades do gênero. Nada disso é verdadeiro. Na relação jurídico-tributária que se forma em derredor dos tributos desvinculados, não há nenhuma obrigação estatal específica para com determinado contribuinte.

A receita oriunda dos tributos desvinculados deve formar o caixa geral, com o qual o Estado enfrentará sua DESPESA, multiforme como ela é: segurança pública, educação pública, saúde pública etc. Assim, no campo dos tributos desvinculados, não é própria da tributação a retribuição individual e específica, tanto por tanto, a cada contribuinte. Como instrumento de redistribuição de riqueza na sociedade, é inerente à essa espécie de tributação a contraprestação desigual: maior para uns, menor para outros. Nesse contexto, a noção de Justiça Fiscal somente poderia ser vislumbrada através da *macro visão*. O princípio jurídico que informa esse tipo de tributação é o da *capacidade contributiva*.

Aos TRIBUTOS DESVINCULADOS, ambas as correntes doutrinárias, DICOTÔMICA E TRICOTÔMICA, denominam IMPOSTOS. Este é um ponto comum entre as duas Escolas: se se trata de tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, estaremos, indubitavelmente diante de um IMPOSTO, seja por uma linha de pensamento, seja pela outra. Daí a definição constante do art. 16 do Código Tributário: “*Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

E quais são os IMPOSTOS?

Estão, todos eles, enumerados, *numerus clausus*, na Constituição: art. 153 (impostos da competência da União Federal)²³; art. 155 (impostos da competência dos Estados)²⁴; art. 156 (impostos da competência dos Municípios)²⁵. Fora dessas três listas, não há imposto algum no Sistema Tributário brasileiro.

Vejamos agora a segunda categoria de tributos: a dos

²³ *Seção III*

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

²⁴ *Seção IV*

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

III - propriedade de veículos automotores. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

(...)

²⁵ *Seção V*

OS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - 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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

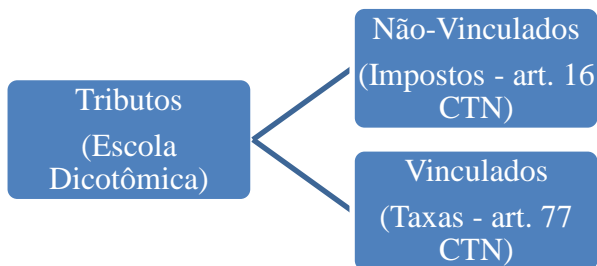
(...)

TRIBUTOS VINCULADOS.

Existe, pois, este segundo grande grupo de tributos, assim denominados *tributos vinculados*. Aqui o contribuinte somente paga porque haverá uma atuação estatal específica – dirigida a esse contribuinte determinado. Não é uma atuação do Estado referida a toda a sociedade. Não é um serviço público geral como a segurança pública, mas uma atuação estatal estritamente direcionada ao contribuinte, perfeitamente determinado, que pagou o tributo.

E é precisamente nesta segunda categoria de tributos que começa a divergência entre as duas correntes de pensamento antes mencionadas. Na ESCOLA DICOTÔMICA, todo e qualquer *tributo vinculado* é denominado TAXA.

Tem-se, pois, até agora, o seguinte diagrama:



Nos países que adotaram a Escola Dicotômica, fala-se em Taxa de Passaporte (haverá uma atuação estatal específica em relação apenas àquele que pagou o tributo – e não à sociedade como um todo), Taxa de Licenciamento de Veículos, Taxa de Fiscalização Sanitária, assim como se fala em Taxa Previdenciária ou Taxa de Obras.

O art. 77 e seguintes do Código Tributário estabelecem dois fatos impositivos possíveis para as TAXAS: o exercício do *Poder de Polícia* ou a utilização de *Serviço Público* específico

e divisível²⁶.

Enfim, a ESCOLA DICOTÔMICA, como o próprio nome revela, vislumbra apenas duas espécies tributárias: impostos e taxas. E, a bem da verdade, aqui o problema já estaria plenamente resolvido, pois só se paga tributos em razão de uma dentre duas razões:

- Ou porque o *contribuinte age* (demonstrando riqueza) → princípio da *capacidade contributiva*;

²⁶ TÍTULO IV

Taxas

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

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (*Vide Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967*)

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (*Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966*)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

- Ou porque o *Estado age* em relação a certo contribuinte → princípios da *comutatividade* e *referibilidade*.

Ou seja: pagamos tributos porque um ou outro sujeito da relação jurídico-tributária age: ou o Estado-Fisco ou o Cidadão-Contribuinte. Não existe um terceiro sujeito nessa relação. É um ou outro.

Ocorre, no entanto, que é clara a opção do legislador brasileira pela outra corrente de pensamento: a ESCOLA TRICOTÔMICA dos tributos. Por isso, precisamos entendê-la.

E qual a divergência entre as duas correntes?

Está justamente na categoria dos *tributos vinculados*.

A ESCOLA TRICOTÔMICA vislumbra, na espécie dos tributos vinculados, a necessidade de uma subdivisão, conforme o *modo da atuação estatal*.

Se essa atuação estatal for *direta e imediata*, marcada pelo princípio da *comutatividade*, teremos uma TAXA. É o caso, por exemplo, da taxa de passaporte. O contribuinte paga o tributo porque, imediatamente, haverá uma atuação estatal específica (exercício do poder de polícia) dirigida a ele. A relação jurídica se perfaz em curto intervalo de tempo – alguns dias. O mesmo se pode dizer, *v.g.*, da taxa de fiscalização sanitária. O contribuinte paga e o poder de polícia é imediatamente exercido – especificamente em relação a ele. Novamente, a relação jurídica se perfaz em curto período.

Outro exemplo de TAXA estaria na prestação de um serviço público, específico e divisível, como o fornecimento de água²⁷. O contribuinte paga o tributo e, em caráter contrapres-

²⁷ Há quem situe o fornecimento de água no campo do PREÇO PÚBLICO. Preferimos enxergar o pagamento respectivo como TAXA, por razões que foram bem articuladas pelo Ministro Carlos Velloso, em voto proferido no julgamento da ADI 447, Rel. Min. Octavio Galloti, DJ 5.3.1993, abaixo transcritas:

Concedo que há serviços públicos que somente podem ser remunerados mediante taxa. Do acórdão do RE 89.876/RJ, relatado pelo eminente Min. Moreira Alves (RTJ 98/230) e da conferência que S. Exa. proferiu no 'X Simpósio Nacional de Direito Tributário', subordinado ao tema: "Taxa e Preço Público", realizado em São Paulo, em 19-10-1985, cujo resumo, da lavra dos ilustres professores Vittorio Cassone e

tacional, o Estado lhe fornece a utilidade. A *comutabilidade* é, pois evidente e a relação jurídica se perfaz em curto espaço de tempo (a cada mês, em regra).

Há situações, no entanto, em que a atuação estatal não é imediata, nem tão direta. A relação jurídica se prolonga no tempo e pode mesmo não se aperfeiçoar. O caráter comutativo

Carlos Toledo Abreu Filho, encontra-se publicado no *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. XI, co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, 1986, penso que podemos extrair as seguintes conclusões, com pequenas alterações em relação ao pensamento do eminente Min. Moreira Alves: os serviços públicos poderiam ser classificados assim:

1) *Serviços públicos propriamente estatais*, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não. Exemplo: o serviço judiciário, o de emissão de passaportes. Esses serviços, não custa repetir, por sua natureza, são remunerados mediante taxa e a sua cobrança somente ocorrerá em razão da utilização do serviço, não sendo possível a cobrança pela mera potencialidade de sua utilização. Vale no ponto a lição de Geraldo Ataliba, no sentido de que não é possível instituir taxas por serviços não efetivamente prestados. O que acontece é que certos serviços podem ser tornados obrigatórios pela lei e é isto o que significa a locução “posto à disposição do contribuinte”. É isto, aliás, o que resulta do disposto no art. 79, I, b, CTN.

2) *Serviços públicos essenciais ao interesse público*: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. E porque é essencial ao interesse público, porque essencial à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. É necessário que a lei – para cuja edição será observado o princípio da razoabilidade, mesmo porque, como bem lembrou o Ministro Moreira Alves, citando Jâze, a noção de serviços essenciais é de certo modo relativa, porque varia de Estado para Estado e de época (RTJ 98/238) – estabeleça a cobrança sobre a prestação potencial, ou admita essa cobrança por razão de interesse público. Como exemplo, podemos mencionar o serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento. No mencionado RE nº 89.876-RJ, o Supremo Tribunal decidiu que, “sendo compulsória a utilização do serviço público de remoção de lixo – o que resulta, inclusive, de sua disciplina como serviço essencial à saúde pública –, a tarifa de lixo instituída pelo Decreto nº 196, de 12 de novembro de 1975, do Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa” (RTJ 98/230).

3) *Serviços públicos não essenciais* e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás, etc”.

da relação jurídica é afastado, embora subsista a regência do princípio da *referibilidade*. Ao tributo devido, nesse contexto, a corrente tricotômica atribui o nome de CONTRIBUIÇÃO.

Figure-se o exemplo da *contribuição previdenciária*. O fato imponível é a *garantia de uma situação pessoal* – garantia esta prestada pelo Estado a contribuinte determinado – apenas àquele que pagou o tributo (e não à sociedade em geral). Essa relação jurídica, no entanto, se prolonga no tempo. Não se pode falar em atuação estatal imediata. À medida que o contribuinte paga o tributo, a mão do Estado está ali o tempo todo, garantindo sua situação pessoal. Assim que os pressupostos legais se concretizarem (atingindo o contribuinte certa idade e tempo de serviço, ocorrendo-lhe alguma doença ou acidente), a atuação estatal se concretiza com a concessão da aposentadoria ou outro benefício previdenciário (auxílio-doença, auxílio-acidente etc.).

Pode ser, no entanto, que o contribuinte nunca sofra acidente nem doença. Pode ser que nunca se aposente. Pode ser que morra no meio do percurso. Nunca receberá o benefício, mas o Estado ali esteve todo o tempo, garantindo sua situação. É a isso que se chama de atuação estatal não imediata.

Fenômeno semelhante ocorre com a CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA²⁸. O fato imponível é a *valorização imobiliária*

²⁸ TÍTULO V

Contribuição de Melhoria

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para 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.

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

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;

ria decorrente da obra pública. O Estado cobra o tributo porque, em razão de sua obra pública, houve valorização do imóvel do contribuinte.

O contribuinte é perfeitamente determinado: trata-se do proprietário de imóvel em determinada região previamente delimitada pelo Edital. O princípio da *referibilidade* está presente.

Não há, todavia, *comutatividade*. A estrita reciprocidade não se caracteriza com perfeição. O Estado projeta que, em razão da obra pública (construção de parque, praça, asfaltamento de via etc.), os imóveis de determinada zona subirão de preço: de 100 para 120. E efetua a cobrança respectiva.

Somente saberemos se tal valorização efetivamente ocorreu, no plano concreto da realidade, no momento da venda. Nada pode garantir que o imóvel será realmente vendido por 120. E em que medida o imóvel de determinado contribuinte valorizou mais ou menos que o outro situado duas quadras abaixo? Ou em relação ao de cima? Enfim, a atuação estatal não se perfaz de forma imediata, nem tampouco com a precisão que ocorre na taxa. Seria, pois, contribuição: tributo vinculado, no qual a atuação estatal é informada pelo princípio da *referibilidade*. Ou seja: a atuação estatal se refere a contribuinte determinado. Mas não há a estrita comutatividade que encontramos na taxa. A atuação estatal não é imediata nem precisa.

A corrente tricotômica vislumbra, pois, a existência de

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

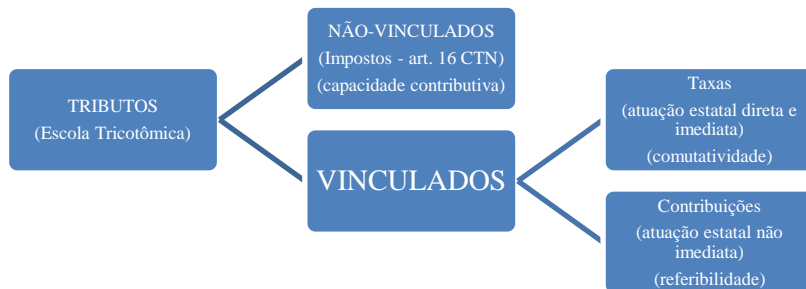
III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições. Cada qual é regido por um princípio jurídico distinto: *capacidade contributiva*, *comutatividade* e *referibilidade*. É a regência por princípios jurídicos próprios que justifica a distinção e a autonomia de cada qual.

E assim temos, até agora, o diagrama seguinte:



E, sintetizando a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, temos o seguinte:

<i>Escola Dicotômica</i>	<i>Escola Tricotômica</i>
<i>Não-Vinculados</i> : Impostos <i>Vinculados</i> : Taxas	<i>Não-Vinculados</i> : Impostos <i>Vinculados</i> : <ul style="list-style-type: none"> • Taxas • Contribuições

Como já afirmado anteriormente, o Brasil adotou a Escola Tricotômica dos Tributos. É esta a escolha do legislador que, no art. 5º do Código, fala em *impostos*, *taxas* e *contribuições*.

Surge agora o problema da *identificação da natureza jurídica do tributo*.

Sabe-se, e isso é notório, que o legislador nem sempre é perito em Direito (ou quase nunca é). Nem sempre saberá atribuir a correta denominação jurídica aos fenômenos da vida. E nem sempre saberá, precisamente, quais receitas podem ser afetadas a fins específicos e quais não podem. E nem sempre saberá estabelecer a abissal distinção entre *vinculação de tributo* e *afetação de receita* – que são fenômenos violentamente

distintos.

É por isso que os romanos, com sua peculiar sabedoria, já diziam: *verba non mutant substantiam rei*²⁹. Não é por atribuir, a uma *mesa*, o nome de *elefante*, que poderemos levá-la para trabalhar no circo. Não é por atribuir, a um rapaz, o nome de *Maria*, que ele terá trocado de sexo.

Com os tributos ocorre o mesmo *imbroglio*. Por vezes o legislador atribui o nome de *contribuição*, *taxa* ou *empréstimo* àquilo que, na verdade, é *imposto*. E por vezes afeta a receita de impostos a fins específicos, embora esteja constitucionalmente proibido de fazê-lo.

Nomina sunt consequentia rerum (Dante Alighieri, *Vita nuova*)³⁰. Ou seja: os nomes é que são consequência das coisas (e não o inverso). Atribui-se a alguém o nome de João porque nasceu homem. Atribui-se a alguém o nome de Maria porque nasceu mulher. O inverso é impossível: não se pode, primeiramente, atribuir determinado nome e, em razão dessa atribuição, garantir que nascerá homem ou mulher. E, se porventura ocorrer algum equívoco no decorrer dos exames (ultrassom etc.) que antecedem o nascimento, o nome acaso já escolhido, necessariamente terá que ser mudado, pois é o ser que determina o nome.

Entretanto, seja por ignorância, seja por má-fé, tem sido comum o legislador brasileiro inverter a ordem natural das coisas: primeiramente atribui o nome e, após, pretende que este *nome* determine o *ser*. Algo como se tivéssemos homens com o nome de *Maria* e mulheres com o nome de *João*.

Enfim, muitas são as confusões. Daí a dúvida que, a esta altura, surgirá para o estudante: quando estivermos diante de um tributo qualquer, seja qual for o nome que o legislador (ignorante ou culto) lhe atribua, tenha ele afetado (ou não) a receita (de forma legal ou ilegal), como identificar sua verdadeira

²⁹ Palavras não mudam a essência da coisa.

³⁰ Nomes são consequência das coisas.

natureza jurídica? Como saber se se trata de imposto, taxa ou contribuição?

A chave para a solução o problema está no art. 4º do Código Tributário Nacional:

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

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

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Conforme se vê do *caput* do artigo, o tributo é identificado tão-somente por seu *fato gerador*, ou seja (melhor adequando essa linguagem): o *fato imponible*.

Um fator auxiliar nessa identificação é a *base de cálculo*. Não é que pretendamos acrescentar à lei mais um dado para identificação mais um dado para essa identificação. Não se trata disso. É que a *base de cálculo* nada mais é que o próprio fato, tomado, porém, em sua dimensão quantitativa. É o mesmo fato, visto, porém, pelo ângulo monetário ou pela lente da matemática.

Assim, se o fato imponible é a propriedade, base de cálculo será o valor desse bem. Se o fato imponible é auferir renda, base de cálculo será o valor dessa renda (receita menos despesa). Se o fato imponible é operar a circulação de mercadoria, base de cálculo será o valor desse negócio jurídico. Enfim, fato e base são o mesmo fenômeno – por ângulos diferentes. Nada se acrescenta pois, ao artigo legal.

Dessa forma, se o *fato imponible* é realizado pelo contribuinte (atuação do sujeito passivo) e a base de cálculo mensura sua capacidade contributiva, estaremos, indubitavelmente, diante de um TRIBUTO NÃO-VINCULADO, ou seja IMPOSTO – art. 16 do Código³¹.

³¹ TÍTULO III

Impostos

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Porém, se o fato imponível é uma atuação estatal, e se a base de cálculo mensura o custo dessa atuação, teremos um TRIBUTO VINCULADO. Será Taxa ou Contribuição – dependendo do modo da atuação estatal. Se o Estado atua de forma direta e imediata, teremos Taxa. Em caso contrário, haverá contribuição.

Atente-se agora para o erro mais comum de nossos alunos: confundir *vinculação de tributo* com *afetação de receita*. É preciso entender que são fenômenos distintos: no primeiro, o tributo *se vincula* a atuação estatal específica e referida a contribuinte determinado. No segundo, a receita proveniente do tributo *é afetada* a fins específicos.

Nem sempre os dois fenômenos se correlacionam.

Houve, por exemplo, um tributo chamado CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – que na verdade tinha natureza de imposto). Sua receita estava (ou deveria estar) afetada a fim específico (saúde). Entretanto, não era tributo vinculado. Seu fato imponível era realizado pelo contribuinte (movimentação financeira). Sua base de cálculo (montante da movimentação financeira) mensurava capacidade contributiva.

Há outro exemplo na atualidade: a famigerada COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) – que também tem natureza jurídica de imposto – art. 4º/CTN. É tributo de receita afetada a fim específico. Nem por isso, porém, é vinculado. No fato imponível, não há atuação estatal alguma. O agir é do contribuinte: obter faturamento. E a base de cálculo, evidentemente, mensura sua capacidade contributiva.

5. DISTINÇÃO ENTRE TAXA E PREÇO PÚBLICO

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

Tem se afirmado na doutrina que o Preço (público ou privado) é contratualmente acordado. Seu ponto de partida é a autonomia da vontade (premissa dos contratos em geral).

Já a Taxa, como espécie do gênero Tributo, é unilateralmente imposto pela lei. Sua fonte é, portanto, heterônoma.

Como se vê, do ponto de vista conceitual, a distinção parece perfeita e insuscetível de gerar dúvida. Isso porque, não se tratando de serviço ou utilidade essencial, o cidadão teria a livre escolha em contratar (ou não) o serviço do Estado – hipótese em que, indubitavelmente, estaríamos diante de um PREÇO. E não se nega a existência, hoje, da figura do Estado-empresário, como agente da economia, como ator nas relações econômicas, prestando múltiplos serviços à sociedade.

A discussão começa, porém, quando entra em cena o conceito de *essencialidade*... Isso porque tal conceito não é estático. Ao contrário, o conceito de *essencialidade* é um processo em constante construção. Varia no tempo e no espaço. Utilidades e serviços que, no passado, não seriam sequer imaginadas pelo homem, hoje estão integradas em seu cotidiano. A *essencialidade* é um valor. E os valores se prestam a múltiplas manobras de argumentação e ao desenvolvimento do recurso retórico.

Uma premissa, no entanto, é indubitável: se o serviço é essencial, não há campo para escolha ou opção, nem tampouco para o exercício da autonomia da vontade. Consequentemente, inexistirá contrato ou PREÇO. A figura do TRIBUTO surge de forma inequívoca.

E que critérios ou parâmetros temos para atribuir a uma utilidade ou serviço o rótulo da *essencialidade*?

Parece evidente e óbvio que, nessa aferição, deve-se levar em consideração o *homo medius* da sociedade e o momento histórico no qual está inserido. Inviável tomar como parâmetros indivíduos que não se enquadram na generalidade social. Se, para o eremita das montanhas, a eletricidade é supérflua,

para o homem mediano do Século XXI é essencial. Não se trata apenas de ter luz em casa. As profissões e atividades econômicas, *in genere*, não são exercidas sem esse serviço essencial. Se o homem do campo tem a opção de perfurar uma cisterna ou poço artesiano para obtenção de água, para o homem comum das cidades, que vive no vigésimo andar de um condomínio vertical, essa escolha é impossível.

Em tais exemplos, o serviço é essencial. E essa *essencialidade* não se perde, e em nada é afetada, pelo simples fato de o serviço ser prestado por delegados do Estado – pessoas jurídicas com personalidade de direito privado, sob regime de outorga, concessão, autorização ou coisa que o valha. Para o cidadão, essa delegação é irrelevante. O serviço continua essencial à sua rotina de vida. Nessas hipóteses, portanto, temos TAXA – conforme, aliás, Acórdão do Supremo Tribunal Federal, já citado anteriormente. E a Súmula 545 dispõe: “*Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu*”.

Aliás, em nosso singelo modo de pensar, qualquer serviço público somente é público porque é essencial. É inconcebível o Estado como prestador de serviços supérfluos.

Por derradeiro, cabe observar que a *base de cálculo* da taxa é o custo da atuação estatal. Tendo BECKER ensinado que *base de cálculo* nada mais é que a perspectiva mensurável do fato impositivo, a conclusão não pode ser outra. É precisa sua lição: “Em se tratando de taxa, unicamente o valor do *serviço* estatal ou *coisa* estatal poderá ser tomado como a *base de cálculo* (...)”³².

Isso significa que, havendo alteração do *custo da atuação estatal*, o valor da taxa deverá ser alterado, seja para mais,

³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Lejus, 1998, p.383.

seja para menos. Trata-se da aplicação do princípio da *comutatividade*. Não é admissível que o Estado abasteça os cofres públicos com as receitas provenientes das taxas. Para essa finalidade é que existem os impostos. A receita oriunda da taxa deve ser de tal monta a fazer face ao custo daquela atuação estatal específica. Nada além disso.

Mas ainda que se entenda que serviços como água, esgoto, energia elétrica etc. são remunerados por *tarifas* (preços públicos), o raciocínio aqui desenvolvido não se altera. Ao revés, torna-se até mais sólido, pois o princípio de regência da cobrança passa a ser o da *contraprestação*.

