
CONTRIBUIÇÕES NO DIREITO BRASILEIRO: SEUS PROBLEMAS E SOLUÇÕES

*Sacha Calmon Navarro Coêlho**

1. O valor solidariedade

1.1. A solidariedade é sobrevalor típico da Teoria dos Impostos. Em duas ocasiões a Constituição refere-se à solidariedade como valor jurídico-axiológico. No art. 3º, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), quando preconiza uma nação justa e solidária. É um comando programático, que deveria mover as políticas públicas, inclusive tributárias, especialmente no campo dos impostos, onde a capacidade contributiva, a pessoalidade, a progressividade e até mesmo a seletividade, a proporcionalidade e o não-confisco são valores positivados em princípios concretos, a serem observados pelo Legislador.

Outra vez no art. 195, o Constituinte preconiza uma Seguridade Social Solidária, por isso a existência de Impostos afetados a esse fim, embora com o nome de contribuições: PIS, COFINS, CPMF, CSLL, para atender aos mais necessitados às expensas de pagantes que contribuem sem receber em retorno algum especial benefício, em exceção expressa do art. 167, IV, da CF/88, que proíbe a afetação de impostos a órgão, fundo ou programa, por razões políticas e práticas (preservação da autonomia do Poder Executivo para administrar).

A solidariedade, pois, não é adequada ao campo específico das contribuições sociais ou interventivas verdadeiras, movidas pelo princípio da contravantagem específica, em prol de grupos sociais. O cooperativismo, o mutualismo, a seu turno, não se estribam, assim como as associações e sindicatos, no valor solidariedade, mas na comunhão concreta de interesses econômicos e sociais. Esses grupos são solidários entre si.

A solidariedade refulge com esplêndido vigor na teoria dos impostos, livrando, inclusive, os entes paraestatais, públicos e privados, com ou sem fins lucrativos, mas sem ânimo de distribuir lucro, dos ônus fiscais (por ausência de capacidade contributiva real, tal e qual o Estado).

* **Sacha Calmon Navarro Coelho** é Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). É Advogado e Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos.

1.2. Nesses tempos confusos, conspurcando a axiologia jurídica, fala-se em solidariedade, justamente para ofender a liberdade e a isonomia, em prol da injustiça fiscal e do autoritarismo, a pretexto de se estar fazendo justiça social. A jurisprudência e a doutrina, ainda que minoritárias, arrazoam em nome da solidariedade quando abordam as contribuições. Essa errônea é insuportável. O valor solidariedade enraíza-se nos impostos, jamais nas contribuições verdadeiras, que são sinalagmáticas. O objeto deste ensaio reside em provar essa tese.

2. O tributo como norma jurídica positivada destinada a financiar o Estado

2.1. O tributo, em última análise, é uma forma de financiar o Estado. É a finalidade de todo tributo. Na teoria da norma jurídico-tributária, como estrutura lógica, todavia, não encontra ela guarida. A finalidade não está na hipótese de incidência (descriptor-fático), nem no comando jurídico (prescritor jurídico), pela simples razão de ser a “finalidade” uma prescrição endereçada ao instituidor de tributos e ao gestor da despesa pública. A finalidade do produto da arrecadação está fora da relação tributária, embora esteja dentro do Direito Tributário previsto na Constituição. O oportunismo da Teoria Finalista não escapou à argúcia de Misabel Derzi (2006):

Após décadas de disputas e lutas entre as pretensões fazendárias e os contribuintes, com o advento da Constituição em 1988 fica definitivamente expandido o conceito de tributo, para nele ficarem abrigadas as diferentes espécies (impostos, taxas, contribuições em geral e empréstimos compulsórios). A reação não se faz demorar. Inicia-se um outro procedimento por meio do qual a União, para suprir os próprios cofres de novos recursos, pratica sistemáticos desvios, tredestinações ou simples não aplicação do produto arrecadado com as contribuições. Esse novo longo caminho começa com a centralização da arrecadação na Receita Federal e é fortalecido pela tese do finalismo, segundo a qual as ações do Estado a serem financiadas por meio das contribuições (atos de política social, de intervenção no domínio econômico ou relativos a categorias profissionais) transformam-se em causa final, estranha à estrutura da norma tributária. Examinemos essas duas vertentes conceituais, suas razões e consequências, ambas levando ao crescimento da liberdade da União na programação de seus gastos e ao descontrole da utilização das contribuições, em especial aquelas de intervenção no domínio econômico: a redução ou mesmo a eliminação da parafiscalidade relativamente às contribuições de custeio da seguridade social; e o retorno do prestígio da causa final.

Ora, proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou de terminologia especial para designar tributos, que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas – contribuições e empréstimos compulsórios – mesmo que essa afetação não altere a estrutura interna da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo. (Como no caso da contribuição para o extinto FINSOCIAL).

A doutrina não tem logrado êxito em traçar um caminho seguro que possa garantir a cobrança correta e a aplicação efetiva e integral dos recursos arrecadados nas finalidades – sociais, de intervenção e corporativas – autorizados pela Constituição Federal. Lembrese ainda MARCO AURÉLIO GRECO que, a par de negar o caráter tributário às contribuições, somente admite ver reconhecidas a tredestinação e a não aplicação

institucionalizadas dos recursos por meio de elementos ou aspectos estranhos à estrutura da norma tributária, ou seja, através da análise da execução da lei de diretrizes e da lei orçamentária, segundo critérios que extrai da lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar 101/00), o que supõe o decurso mínimo de dois exercícios financeiros contados a partir da arrecadação. Tal modo de solucionar o problema pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição inaplicada nas finalidades constitucionalmente previstas, segundo o autor citado, apenas em relação a exercícios futuros, não sendo possível a devolução do produto até então arrecadado por duas razões, a saber, porque a correta ou incorreta aplicação dos recursos é evento superveniente à incidência da norma (pois é evento estranho à norma tributária) e ainda porque, com o pagamento, dilui-se o vínculo entre o montante individual pago e a inaplicação parcial do conjunto dos recursos... (Em busca do controle sobre as CIDE'S).

2.2. Por oportuno, a compreensão estruturalista da *norma tributária* é importante para a análise do assunto. Vamos, então, traduzir o tributo como *norma jurídica* de comportamento devido, servindo-nos, como já fizemos antes, de Paulo de Barros Carvalho, que vê a norma dividida classicamente em duas partes: *hipótese endonormativa* e *consequência endonormativa*. O professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de *endonormas tributárias*, como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador). Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o *material*, o fato em si; o *temporal*, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o *fato jurígeno* já materialmente descrito; o *espacial*, indicativo das condições de lugar em que o fato ocorrer. Nas consequências, enxerga dois critérios, a saber:

- a) o pessoal, que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da realização do suposto (hipótese de incidência); e
- b) o quantitativo, que esclarece o *modo* pelo qual será estabelecido o *conteúdo* do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas). (CARVALHO, 1974, p. 78).

Entende Barros Carvalho que o desenho normativo por ele apresentado é suficiente para o entendimento da fenomenologia da tributação, já que

(...) nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido, por virtude do acontecimento do suposto. Tendo ciência de que existe uma relação jurídica, sabendo quem são os sujeitos do vínculo e tendo meios para determinar o conteúdo do dever jurídico cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta a disciplina dos comportamentos humanos.

Para melhor explicitar o pensamento de Barros Carvalho (1974, p. 78), fez-se o quadro abaixo, que é a melhor tentativa gráfica referente ao imposto predial urbano brasileiro.

**Endonorma Tributária
(Norma Tributária)**

Hipótese de incidência	Consequência ou comando
<p>Critério material ser proprietário ou possuidor de imóvel</p> <p>Critério temporal – durante determinado lapso de tempo de um ano-calendário</p> <p>Critério espacial – nos limites urbanos de um município brasileiro.</p>	<p>Critério pessoal – sujeito ativo: o município da situação do imóvel; sujeito passivo: o Proprietário ou possuidor (a posse como expressão do domínio).</p> <p>Critério quantitativo – o valor venal do imóvel, como base de cálculo sujeita às alíquotas previstas na legislação local</p>

3. A importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária

3.1. Em linhas gerais concordamos com a estrutura apresentada. Todavia, acrescentamos modificações ao desenho normativo do Prof. Barros Carvalho. Divergimos, outrossim, na terminologia, porquanto ao invés de “critérios” utilizamos o termo “aspecto” para qualificar as facetas da hipótese e da consequência da norma jurídico-tributária. Isto posto, ao lado dos aspectos *material*, *temporal* e *espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto pessoal. É que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal da hipótese de incidência é importante, apresentando diversas serventias. Assim, para a percepção da *capacidade contributiva* para a graduação da *progressividade*, para a *consideração do ilícito fiscal* e da responsabilização, para o reconhecimento das isenções e imunidades subjetivas, só para exemplificar (JUSTEN FILHO, 1986), sem falar na identificação da pessoa política que realiza as atuações estatais nos tributos vinculados a atos do Estado (taxas e contribuições).

3.2. As hipóteses de incidência das normas tributárias contêm *descrição de fatos*. É importante, assim, repisar quais os aspectos mais salientes da *descrição*. Em primeiro lugar há o *aspecto material*, a descrição do fato mesmo. Depois o fato ou fatos são devidamente enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos temporal e material da hipótese de incidência. O fato, assim, passa a se qualificar em função dessas coordenadas espaço-temporais. Mas não é só. É inegável a autonomia de um *aspecto pessoal* na hipótese, como acabamos de ver, especialmente nos tributos que possuem hipóteses de incidência

baseadas em *atuações estatais*. É preciso identificar qual a pessoa jurídica que promove a atuação, *i.e.*, o fato jurígeno, pois será ela o sujeito ativo da obrigação no prescritor da norma.

Há fatos já descritos (aspecto material) e situados no espaço e no tempo, que só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas. (Daí termos acrescentado mais um elemento à topografia básica da hipótese de incidência das normas tributárias.) Quanto ao *fato mesmo* (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá que ser um *fato lícito*. Se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão para a aplicação da sanção. O fato, sobremais, não poderá ser contratual (não se contrai dever tributário por querer, por avença, *ex contractu*). O fato jurígeno que desencadeia o dever de pagar tributo é previsto unilateralmente. Corresponde aos deveres heterônomos referidos por Kelsen, impostos *ab extra* por uma vontade estranha à da pessoa destinatária do dever. As hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de *descrições legislativas* de fatos lícitos que possuem virtude jurígena, *ex lege*, contendo quatro aspectos: material, temporal, espacial e pessoal.

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que além dos pontos magnos relacionados por Barros Carvalho: sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo), outros aspectos são encontrados, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito ativo. O gráfico feito retrata a nossa concepção.

Norma Tributária

Hipótese de incidência – fato previsto como jurígeno	Consequência jurídica – dever tributário decorrente
Aspecto material– o fato em si Aspecto temporal– condições de tempo Aspecto espacial– condições de lugar Aspecto pessoal– condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i>	A quem pagar (sujeito ativo) Quem deve pagar (sujeito passivo) Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) Como pagar Quando pagar Onde pagar

Além disso, o fato que é previsto e sua base de cálculo estatuída na consequência jurídica definem a espécie tributária. Será imposto se o fato for situação particular e será taxa ou contribuição se o fato for atuação estatal.

4. Os equívocos da doutrina tradicional na consideração do fato gerador dos tributos

4.1. A melhor doutrina, contudo, vem se equivocando no estudo e na descrição da norma tributária. Toda ênfase é posta na hipótese de incidência (fato gerador abstrato); nela são alojados elementos estruturais que estão, em verdade, nas consequências das normas (“mandamentos”). Por isso é até mesmo lícito falar em escolas que “glorificam o fato gerador”, como a de Dino Jarach, que sustentou ser “*esta la razón por que este ensayo de una teoría general del derecho tributario material está construido al derredor de la teoría del hecho imponible*”. (JARACH, 1971a, p. 68).

No Brasil, existem obras cuidando especificamente da “hipótese de incidência” das normas tributárias, isto é, do pressuposto jurídico das obrigações tributárias, em minuciosas e aprofundadas análises.¹

Esses autores, com erronia, alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os “aspectos” que as compõem (enquanto entes lógicos juridicamente estruturados). Por conseguinte, esvaziam as “consequências” ou “mandamentos” normativos. Assim, fazem habitar nas hipóteses de incidência, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas, como, onde e quando cumprir a prestação (pagar tributo).

Amílcar de Araújo Falcão (1965, p. 112) diz que “[e]sta figura do sujeito passivo da obrigação é inerente à definição do próprio fato gerador. Inhaeret et ossa”.

O Prof. Jarach (1971b, p. 337) leciona:

Este pressuposto de fato se compõe de diferentes elementos: em primeiro lugar, os fatos objetivos contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do sujeito ou sujeitos, que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento da vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base imponible, isto é, a adoção de parâmetros que sirvam para valorar quantitativamente os fatos; em quarto lugar, a delimitação no espaço e no tempo desses fatos; e em quinto lugar, a quantidade expressada numa soma finita, ou em uma percentagem ou alíquota aplicável à base imponible que permite determinar, como resultado, o quantum da obrigação tributária.

Ruy Barbosa Nogueira (1970, p. 112-113), de igual forma, faz com que na hipótese se contenha toda a relação jurídica, em mistura com seu próprio pressuposto:

A lei cria, em tese, a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetido a uma base de cálculo e alíquota. Assim, teoricamente, o fato gerador compreende aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal, valorativo e tarifário.

¹ Merecem destaque as bem elaboradas monografias de Falcão (1973) e Ataliba (1983). Ademais, é muito raro um autor de tomo deixar de dedicar capítulos alentados ao estudo dos aspectos da hipótese de incidência: Giannini (1956), Villegas (1972), Perez de Ayala (1968), Becker (1973) e Nogueira (1971) o fizeram.

4.2. *Permissa venia*, são defeituosas as manifestações da doutrina retro exposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do *ente* ou *objeto* que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospedam elementos precisos, uns na *hipótese*, outros na *consequência*, e não todos na hipótese.

Ademais, a doutrina que os autores citados expuseram contraria frontalmente a teoria da norma jurídica de dever, como ente hipotético em que dadas consequências se enlaçam a dados antecedentes. Com razão, Barros Carvalho (1974, p. 100-101) já criticara a orientação dos que esvaziam a substância estrutural das consequências normativas:

Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra.

A crítica procede. Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são *consequências* que decorrem da realização do fato jurídico, com este não se confundindo. Recentemente, diversos autores em posição diametralmente oposta à que vimos de criticar estão recheando o DEVER JURÍDICO TRIBUTÁRIO, que exsurge da realização do fato jurídico de elementos estranhos às normas de dever, tais como a FINALIDADE e o PROCESSO de lançamento do Tributo. Neste ensaio, o objetivo é o de expurgar da norma tributária a finalidade, para situá-la noutra tipo de norma, a de competência, mas com o fito de controlar o poder de tributar ao invés de libertar o velho Leviatã.

5. A estática e a dinâmica da norma tributária – a fenomenologia da incidência da norma tributária

5.1. Feita a descrição arquitetônica da norma tributária em posição estática, e feita também a crítica das deformações estruturais que certa doutrina produz ao descrevê-la, vem a pêlo gizar os pontos principais relativos ao *mecanismo de incidência das normas jurídicas*. Ao invés de flagrar a norma em posição estática, importa agora surpreendê-la em movimento (dinâmica da incidência). Que se esclareça para logo, no entanto, que o ponto carrega importância. Afinal, o que *incide* ou *deixa de incidir* é o “mandamento” da norma, criando deveres tributários. A hipótese de incidência apenas ocorre...

Geraldo Ataliba (1983, p. 41) nos diz que “se costuma designar por incidência, o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal”. E arremata: “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a *incidência do mandamento*” (grifos nossos).

Hensel (1956, p. 148), chamando ao fato jurígeno de fato imponible, discorre conciso: “O comando: Deves pagar imposto é sempre condicionado à frase: se realizas o fato imponible”.

O quadro seguinte dá-nos uma visão bastante clara da estrutura da norma (hipótese e consequência) e da sua incidência, instaurando efeitos jurídicos concretos. Todavia, uma tal fenomenologia é, amiúde, percebida de modo imperfeito pelos juristas. A melhor página sobre o assunto é de Karl Engisch (1972, p. 43), cujo adinículo é de proveito, embora não se refira especificamente à norma tributária.

Norma Jurídica *in abstracto* (Estática)

Hipótese de incidência, prevendo em abstrato um fato jurígeno	Comando da norma, prevendo em consequência uma relação jurídica
“Pessoa física residente no país obter renda líquida superior a ‘alfa’ em dado ‘ano-base’.”	“Ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na forma, prazo e <i>quantum</i> previstos.
↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓	↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓
Alguém ter obtido “de fato”, renda líquida como descrito na hipótese (realização do “fato gerador”).	Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.

Agora a cita de Engisch (1972, p. 43), antes prometida:

Pode, de resto, duvidar-se, num caso concreto, sobre o que pertence à ‘hipótese legal’ e o que faz parte da ‘consequência jurídica’. Quando o § 8º do art. 23 do Código Civil diz: ‘Aquele que intencional ou negligentemente lesar ilicitamente a vida, a integridade física de outrem, fica obrigado a perdas e danos pelos prejuízos que daí resultem’, podemos perguntar-nos se a fórmula ‘danos que daí resultem’ pertence propriamente à hipótese legal ou à consequência jurídica. A solução correta é a seguinte: pertence aqui à hipótese legal que um determinado prejuízo tenha surgido, e à consequência jurídica que precisamente esse prejuízo é que deve ser indenizado. Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser (*sollen*), e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Sobre a ‘hipótese legal’ muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos positivos, mas também por elementos negativos, como o mostram os exemplos que acima apresentamos referentes às exceções a imperativos; que podem entrar a fazer parte dela, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também elementos interiores, psíquicos ‘subjctivos’ (v.g. ‘intencionalmente’, no referido § 8º do art. 23); ou que podemos encontrar nela, ao lado de elementos descritivos (como, v.g., ‘lesão corporal’), elementos referidos a valores, ‘normativos’ (v.g. no § 2º, do art. 26 do Código Civil, ‘ofensa aos bons costumes’).

Mas há algo que precisamos pôr em destaque antes de prosseguirmos na nossa indagação: é que tanto a hipótese legal como a estatuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos de regra jurídica, representadas por conceitos abstratos. Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótase e apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a ‘hipótese legal’ e a ‘consequência jurídica’ (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica

concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra. Para maior clareza, chamamos por isso ‘situação de fato’ ou ‘concreta situação da vida’ à hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta.

Então não é só a expressão *fato gerador* que é ambígua, como observou Ataliba, mas a de *comando normativo*. Aqui também há a prescrição em abstrato e a prescrição concretizada (em ato).

5.2. Onde não aparece e jamais poderá aparecer dentro da estrutura da norma tributária de dever é a *finalidade do produto da arrecadação*. Por isso mesmo gastamos tempo para descrever a norma jurídica tributária, em sua estrutura dual.

A obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma. O estudo do tributo como norma é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência; daí o notável papel que uma prospecção a esse nível assume em face da Teoria Geral do Direito Tributário. Nem há assunto, eis aí uma real verdade, que, sendo justributário, careça de fincar raízes na teoria da norma. É desse ponto de partida que são lançadas as melhores especulações dos autores mais considerados. É que a norma tributária é uma “norma de conduta” cuja especificidade reside em *gerar o dever de pagar tributos*, dela promanando também a *exoneração do pagamento*. Dessarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação. Na sua “hipótese de incidência”, ou “suposto”, ou “pressuposto”, ou “fato gerador”, está o *fato jurígeno tributário* desenhado pelo *Direito Positivo* vigente de cada época e de cada Estado. Sobre a importância dessa parte lógica da norma há toda uma literatura.² No “comando”, ou “consequência”, ou “preceito”, ou “estatuição”, ou “mandamento” da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a “relação jurídica decorrente” ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o *vinculum juris* entre eles existente para a realização da prestação: *um dare*. (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação.) O estudo científico das contribuições no Direito brasileiro exigiu essa introdução metodológica.

6. O tributo como obrigação (a prescrição jurídica da norma)

6.1. Acabamos de ver o tributo traduzido em norma e norma de dever, *ex lege*, descrita em forma de proposição jurídica genérica. O Código Tributário Nacional cuida da *obrigação*

² Mais perto de nós, Ataliba (1983) e Falcão (1973). No mesmo sentido, Jarach (1971).

tributária. É dizer, o *tributo* pode ser traduzido, também, como obrigação. Luciano Amaro (1997, p. 227) dá-nos a noção tradicional de obrigação e averba:

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria relação jurídica expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspondentes. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

(...)

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.

6.2. A cita de Luciano Amaro nos aproveita e muito. O tributo é uma obrigação *ex lege* subdividida em espécies, tema que a seguir será tratado, ao cuidarmos dos *impostos*, das *taxas* e das *contribuições*. Será visto que a nossa teoria sobre as espécies tributárias está baseada precisamente na dualidade: obrigações unilaterais (impostos) e obrigações bilaterais (taxas e contribuições). Os impostos independem de o Estado fazer ou dar algo ao contribuinte. As taxas e as contribuições exigem uma *atuação do Estado* voltada ao contribuinte. No primeiro caso, obrigação unilateral. No segundo, obrigação bilateral. Ambas estão alojadas na *norma tributária*, como vimos de ver.

Devemos agora alertar juristas e juízes para um equívoco vitando. Estamos acostumados a ver na hipótese ou fato gerador tributário um ser, estar ou fazer dos particulares (impostos) e raramente ali vislumbramos como jurígenas as atuações do Estado vinculadas a pessoas ou grupos sociais, o que provoca uma grande deformação na compreensão da fenomenologia da tributação.

Veja-se o texto de Samuel Carvalho Gaudêncio (2006, p. 133) quando analisa, com a metodologia supostamente de Augusto Becker, as contribuições dos empregados para a seguridade social. Confira-se:

- Critério material: ser trabalhador ou segurado da previdência social (195, II, a).
- Critério pessoal: trabalhador e segurado / INSS (União).
- Critério quantitativo: valor do salário de contribuição (alíquotas de 7,65%, 8,65%, 9% ou 11%).
- Espécie tributária: taxa, diante da retributividade. O Estado presta um serviço previdenciário e o contribuinte paga uma taxa pelo serviço prestado ou colocado potencialmente à sua disposição.

A erronia é total. “Primus”, o aspecto material não é “ser trabalhador e segurado”. Ao contrário, é a União, por instrumentalidade sua, conceder benefícios de manutenção (auxílios) e aposentadorias. “Secundus”, taxa não é porquanto inexistente a prestação de um Serviço Público de utilidade individual, específico e divisível prestado a dado contribuinte (coleta de lixo, fornecimento de água, etc.), nem tampouco existe exercício regular do poder de polícia (um passaporte, um atestado, etc.). Para esse autor, as contribuições para o INSS são taxas. Somos o único lugar do mundo em que o Seguro Social virou “taxa”. Aliás, as suas premissas desmentem as suas conclusões. Se o aspecto material do fato gerador é ser “Segurado ou Trabalhador”, onde está a atuação do Estado?

6.3. O marco teórico do presente ensaio finca raízes na teoria da norma jurídica, como vimos de ver até o presente momento, e nos seus desdobramentos lógicos: a classificação estritamente jurídica das espécies tributárias com espeque na única visualização epistemológica possível, qual seja a dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal. Com efeito, o fato gerador ou jurígeno dos tributos pode ser um fato do contribuinte (ter renda, ser proprietário, consumir energia elétrica ou combustíveis, v.g.), revelador de capacidade contributiva e, portanto desvinculado de qualquer atuação do Estado ou, ao contrário, pode ser uma atuação do Estado em prol de pessoas determinadas que dela se aproveitam, casos das taxas e das contribuições em sentido estrito, e que, portanto, pagam esses tributos, em retribuição a tais atuações a elas referidas. No primeiro caso, têm-se uma obrigação tributária unilateral, e no segundo caso, uma obrigação bilateral ou sinalagmática, como muito bem notado por Luciano Amaro, na cita há pouco transcrita. Por último, ainda nos espaços do marco teórico adotado, será a base de cálculo que determinará a verdadeira feição do fato gerador. Quando o tributo é não-vinculado a uma atuação estatal, a base de cálculo inevitavelmente será a expressão do fato jurígeno revelador da capacidade contributiva do contribuinte, de sua renda ganha, de sua propriedade, de seu consumo, ensejando a dimensão axiológica dos impostos (pessoalidade, proporcionalidade, progressividade, justiça distributiva, solidariedade social).

Quando o tributo tem por fato gerador uma atuação do Estado, a base de cálculo necessariamente remete-se à dita atuação, ao seu custo, a ser rateado entre os seus beneficiários. De conseguinte, os impostos – e aqui importa analisar apenas o fato gerador e a base de cálculo – tanto podem beneficiar a sociedade como um todo, difusamente, pela utilização do produto arrecadado nos fins gerais implícitos do Estado, como escolas, segurança, hospitais, infra-estrutura, etc., como igualmente podem ser direcionados a fins específicos explícitos, como o financiamento da seguridade social ou a construção e

manutenção de portos ou estradas. Essa questão de os impostos estarem referidos a finalidades genéricas tácitas ou a finalidades específicas expressas, é basicamente decorrente de uma opção política encampada juridicamente pelo legislador de cada povo e de cada época, em nada interferindo com a natureza jurídica específica das espécies tributárias. A quantidade nominal dos tributos em qualquer sistema jurídico é uma questão relativa ao Direito Positivo. Entretanto, em qualquer sistema jurídico – e aqui já se cuida de uma questão epistemológica – é possível enquadrar os tributos existentes nas duas categorias a que nos referimos, quais sejam: tributos vinculados ou não-vinculados a uma atuação estatal, como mais a frente nos demonstrará o Prof. Casalta Nabais, daí porque os autores de nomeada se dividem em dicotomistas (impostos e taxas) e tricotomistas (impostos, taxas e contribuições em sentido próprio). Os arts. 3, 4 e 5 do CTN, os dois primeiros não merecem reparos, apenas o 5, por referir-se na subespécie dos vinculados a uma atuação estatal, apenas às contribuições de melhoria, fazendo abstração de contribuições outras, como as do seguro social, corporativas e interventivas, que traduzem atuações específicas do Estado em prol de determinados grupos sociais, beneficiários da atuação estatal (seria injusto que toda a sociedade financiasse as atividades a eles voltadas, como é curial, *prima facie*).

O marco teórico adotado visa ligar-se ao texto positivo da Constituição e seus preceitos fundantes e orgânicos, vez que a matéria em exame tem eminência constitucional, em seus desdobramentos práticos e operacionais. E, o que é mais, a Constituição adotou claramente a epistemologia dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal, daí ser necessário ir às últimas consequências, e extrair todas as conclusões cabíveis para uma consciente aplicação do Direito à vida, hoje tumultuária até mais não poder, a gerar pavorosos desconcertos e não menores injustiças. Passamos a demonstrar. O art. 145 reza:

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos 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.

Está dito aí que as taxas se baseiam em atuações estatais e que por isso elas não podem ter base de cálculo própria de impostos. O artigo ainda grita que a União, Estados e Municípios terão seus impostos sobre fatos dos contribuintes, não implicando atuações estatais, de conformidade com a Seção III (Impostos da União), a Seção IV (Impostos dos Estados e do Distrito Federal) e Seção 156 (Impostos dos Municípios). A seu turno, o art. 149 deixa bem claro que as contribuições, exceto a de melhoria, são instituíveis enquanto instrumento financeiro, para financiar a atuação do Estado nas áreas que indica.

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).

Quanto à contribuição de melhoria, a Constituição diz com ofuscante clareza que ela visa financiar o custo de atuação estatal consistente em obra pública valorizadora de imóvel particular (obra = substantivo + valorizadora = adjetivo). Veja-se o Art. 145 que dá competência à União, Estados e Municípios para instituir *contribuição de melhoria*, decorrente de obras públicas (evidentemente valorizadoras), que as prejudiciais ao patrimônio particular, dependendo da situação, ensejam *indenização* (barragens que inundam terras, v.g.).

Ex-positis, resta demonstrado que a Constituição adotou a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal, para armar o sistema tributário constitucional vigorante no Brasil.

No que concerne a essa teoria, no plano doutrinário, é ela aceita pela quase unanimidade da doutrina nacional e peregrina. Por todos, de se invocar os escólios de Alfredo Augusto Becker (1973, *passim*):

Rubens Gomes de Sousa, tomando como ponto de partida a dissecação da hipótese de incidência feita por A. D. Giannini, prosseguiu na procura do critério que atribui a particular natureza jurídica a cada tributo e atingiu o âmago do problema. No texto a seguir transcrito, Rubens Gomes de Sousa diz que é essencial que os fatores ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a descaracterização do próprio imposto, que poderá ter alterada a sua própria natureza jurídica pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. Se, por exemplo, a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações sobre o valor do estoque, estaríamos claramente em face um imposto sobre o patrimônio, e não sobre as vendas e consignações, de vez que a base de cálculo não seria adequada ao pressuposto da incidência desse último tributo. Por outras palavras, na hipótese figurada, o desvirtuamento da natureza jurídica do imposto decorre de uma inversão da ordem natural das coisas. Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material da incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas quando isto não ocorra, é o contrário que se verifica, ou seja, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser a que corresponda à base de cálculo adotada, em vez de ser a do tributo que o legislador quis instituir.

A habitual agudeza de raciocínio conduziu Rubens Gomes de Sousa ao verdadeiro critério da classificação jurídica dos tributos: a base de cálculo ou base imponible. (...)

Tendo-se bem refletido sobre o que acabou de ser exposto, pergunta-se: Qual o fator que conferiu o gênero jurídico ao tributo?

Como se viu, da fórmula aritmética apenas resultou a grandeza do tributo. A qualidade jurídica (gênero jurídico do tributo) foi conferida unicamente pela base de cálculo, porque, como se demonstrou, o tributo – sempre e logicamente – consiste numa parcela daquele fato que foi transfigurado em cifra (base de cálculo) por escolha e determinação da regra que estrutura a regra jurídica de tributação.

A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica da tributação.

(...)

‘O grande desenvolvimento da intervenção do Estado na ordem econômica e social – esclarece Rubens Gomes de Sousa – atribuiu recentemente importância considerável ao que se chamou a parafiscalidade, isto é, ao emprego da finança pública com objetivos não tributários. Os tributos ditos parafiscais são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes.

Incluem-se ainda na mesma categoria as receitas diretamente atribuídas a certas entidades criadas pelo poder público para o desempenho de determinadas atividades, cujas características técnicas exigem autonomia administrativa e financeira, sem subordinação aos regulamentos e normas burocráticos e orçamentários aplicáveis às repartições públicas propriamente ditas. É o caso das autarquias, que o Decreto-Lei federal nº 6.016, de 22.11.1943, define como sendo os serviços estatais descentralizados, com personalidade de direito público explícita ou implicitamente reconhecida por lei.’

A doutrina tem demonstrado que as contribuições parafiscais não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.

E a contribuição parafiscal possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo, não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.

7. Finalismo, solidariedade, financiamento do estado e espécies tributárias

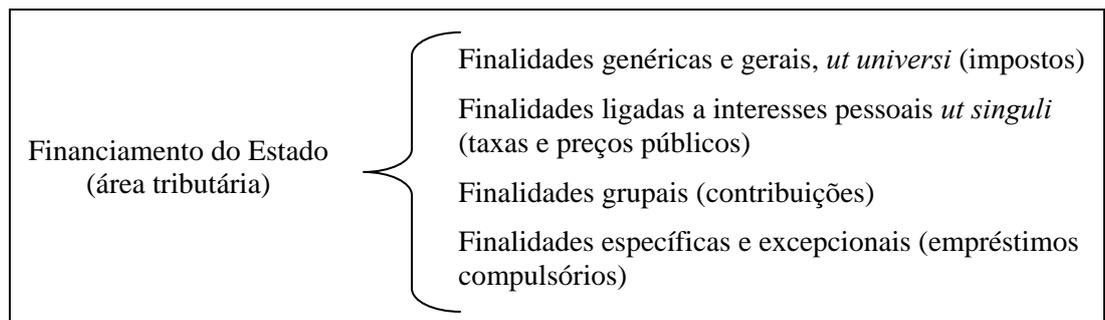
7.1. Agora o que importa é saber como cada espécie tributária financia o Estado e os seus misteres. Qual é a vocação de cada um deles, em particular. Dito isto, o que vemos no comando da norma tributária – seja lá qual for a espécie tributária em questão – é a atribuição ao sujeito passivo de um dever de cunho pecuniário em prol de uma pessoa jurídica de direito público ou de instrumentalidade sua (obrigação de dar coisa certa, o tributo, seja ele qual for). O *quantum* devido está no prescritor da norma. No dever do sujeito passivo não consta que deva aplicá-lo no fim prescrito na Constituição. Logo, o sujeito passivo apenas paga e se quita. Consequentemente, não cabe ao contribuinte ou responsável DAR *destino ao produto arrecadado*, basta o seu recolhimento. A finalidade não está na hipótese de incidência (descrição de fatos jurígenos), nem na prescrição normativa (atribuição de dever jurídico), repita-se à exaustão. Por isso mesmo, nem o fato gerador nem o dever decorrente de sua realização no mundo fático podem abarcar o *dever imputável ao sujeito passivo de aplicar o produto arrecadado nos fins previstos pelo ordenamento jurídico*, que tal mister é do gestor da coisa pública tributária (capítulos do orçamento e da despesa pública). A finalidade, ninguém nega essa circunstância, é coadjuvante da norma jurídica de competência que autoriza às pessoas políticas a criação do tributo finalístico, sem o que dita competência não é exercitável (tributos causais e finalísticos). As normas de competência que são *categóricas* não admitem subsunção, apenas conferem poderes e limites, ao contrário das normas de dever, cujo mecanismo de explicação exige, necessariamente, a subsunção. Mais à frente as estudaremos, pois é nelas que se aninham as *finalidades* desejadas pela Constituição, mediante a estatuição, repita-se, de *normas de competência*.

Na norma jurídico-tributária, em nome da coerência teórica, não há morada lógica para o “finalismo”. Somente o exame do fato gerador e da base de cálculo, como queria Ataliba, pode definir a natureza jurídica específica dos tributos *urbi et orbi*. A finalidade, o seu desvio, a tredestinação ou a-destinação igualmente podem atrair a responsabilização política e administrativa do gestor. Nada mais. Chega a ser truísmo dizer que os tributos têm finalidade.

Todos, sem exceção, possuem uma finalidade. Onde reside, ao cabo, a novidade do “finalismo”? Todos os tributos são pagos para satisfazer às necessidades do Estado (e, por extensão, do povo). As necessidades *ut universi*, são financiadas pelos impostos e dimensionadas pela capacidade contributiva dos pagantes (de cada um, segundo a sua capacidade, a cada um, segundo a sua necessidade). Essa, aliás, é a razão pela qual existe na França o imposto da solidariedade, pago pelas famílias para a seguridade social, com espeque na capacidade contributiva. O fato gerador é ter renda, fato gerador de imposto (art. 16 do CTN). Quem ganha mais paga mais (solidariedade). A finalidade específica: seguridade social, não é lá suficiente para transformá-lo em “contribuição”. Existem, mundo afora, impostos afetados a fins específicos e a fins gerais. Depende do ordenamento jurídico. A solidariedade, frise-se, expressa-se na capacidade contributiva, na pessoalidade, na progressividade e até na proporcionalidade. São as bases éticas (axiologia jurídica) que informam os sistemas de impostos. As taxas, ao contrário, são dominadas pelo princípio do ressarcimento, por isso as necessidades *ut singuli*, são financiadas pelas taxas ou pelo preço público. Seus fatos geradores são atuações estatais em prol exclusivamente das pessoas obrigadas ao seu pagamento. O sobre-esforço estatal, seja exercitando poder de polícia, seja realizando serviço específico e divisível em prol do obrigado, é dimensionado *em razão do custo da atividade estatal*, ainda quando *a forfait*, como queria Baleeiro. Há, contudo, certas finalidades que não são gerais, a exigir financiamento solidário ou individual. Certos fins dizem respeito a *grupamentos sociais e somente a eles*, podendo o grupo ser imenso, como o dos aposentados e pensionistas, ou restritos, como o dos corretores de imóveis, exportadores de café, etc. Nesses casos, surge a figura da “contribuição” que certos grupos devem pagar para que o Estado ou entes paraestatais realizem, com espeque no princípio da retributividade, em prol deles, determinadas tarefas (atuações estatais) que satisfaçam as suas necessidades, ocasionando maiores despesas, como se diz na Europa, especialmente em Portugal. O custo da atuação, bem como o benefício que deva ser alcançado pelos pagantes, se ajuntam para determinar a base de cálculo da “contribuição” a ser paga pelos interessados (pois não seria justo que toda a sociedade, por *imposição tributária* ou sua *repercussão*, *i.e.*, translação tributária, pagasse para que somente esses grupos se beneficiassem). Quando, porém, o grupo a ser atendido como que se confunde com a sociedade inteira, hipótese da seguridade social, o Direito Tributário comparado apresenta três modelos de financiamento:

- a) por meio de pagas específicas dos segurados (a *payroll tax* dos americanos para o seguro social);

- b) através de impostos ou adicionais de impostos afetados a tal finalidade (caso dos impostos afetados à seguridade social, como é o caso da CSLL, PIS e Cofins);
- c) mediante sistemas mistos, onde vemos impostos finalísticos e contribuições pessoais e sinalagmáticos, precisamente o caso do Brasil. Para quem paga PIS, COFINS, a paga é de imposto. Quem contribui individualmente para a seguridade, a paga é para ter em troca benefícios em manutenção, aposentadoria e pensão.



A menção ao empréstimo compulsório é bem oportuna. Os valores (axiologia jurídica) que informam os tributos, inclusive os restituíveis, são os seguintes:

Impostos, inclusive os afetados, às vezes denominados de “contribuições” por alguns sistemas jurídicos positivos, são referenciados ao valor *solidariedade*.

As taxas são referidas ao valor *ressarcimento do sobre – esforço estatal* em prol de pessoas, tão-somente.

As contribuições verdadeiras, as sinalagmáticas, são referidas ao valor *retributividade*.

Os empréstimos compulsórios ou impostos restituíveis, são informados pelos valores da *urgência* e do *sobre-sacrifício* social, daí a razão da restituição do produto arrecadado, sempre em circunstâncias ou quadras excepcionais, presentes na vida das sociedades politicamente organizadas.

Para Alfredo Augusto Becker, no imposto, há uma relação jurídica que obriga o sujeito passivo ao pagamento em prol de fins caros à sociedade inteira, sem retribuição pessoal. No empréstimo compulsório, existiriam duas relações jurídicas. Uma, anterior, de imposto, com finalidade predeterminada, em prol de todos, e outra, posterior, consistente numa promessa unilateral de restituição. A primeira tem natureza de imposto (tributária), a segunda tem natureza civil (promessa de restituição), em que o sujeito passivo da obrigação tributária torna-se sujeito ativo, com legitimidade para pedir a restituição, nos termos da lei, daí dizer-se que se trata de um imposto restituível, causal e finalístico, que se resolve, no final, na área do Direito Civil (promessa unilateral de restituição *ex lege*).

Em suma, os impostos podem ser gerais, em prol de todos, finalísticos, sem restituição, em prol de alguns grupos sociais, por isso, especiais, e finalísticos com promessa de restituição (empréstimos compulsórios), em favor de fins específicos no interesse do Estado. Nestes, o fato gerador e a base de cálculo são sempre um ser, estar ou fazer do contribuinte. A base de cálculo é sempre relacionada a *atos do contribuinte* eleitos como jurígenos (exemplo: ter receita ou pagar salários, ou ter renda ou ser proprietário ou consumir combustíveis, e assim por diante). Nas taxas, o fato gerador é uma atuação estatal em prol do pagante, específico e divisível. Nas contribuições, haveria uma atuação estatal, porém atada a uma vantagem já auferida (a valia agregada ao imóvel do particular, decorrente de obra pública, como no caso da contribuição de melhoria, ou por auferir ou de auferimento constante, como ocorre nas contribuições corporativas (com o Estado garantindo a defesa das prerrogativas de classe), nas contribuições sociais sinalagmáticas (caso das contribuições dos segurados para a seguridade, em troca de benefícios em manutenção, e *ad futuram*, aposentadorias e pensões) e nas interventivas, pagas por certos grupos para financiar atuações do Estado, diretas ou indiretas, mediantizadas por *fundos e entes paraestatais*, justamente para atender aos seus interesses. É bom lembrar aqui o IBC, que atuava em favor dos cafeicultores, do IAA, que agia em prol do setor sucroalcooleiro, e do adicional de frete para a renovação da marinha mercante, originariamente paga pelos estaleiros e armadores. Depois é que houve a desvirtuação das contribuições interventivas, que são as mais problemáticas em nosso direito, pois degeneradas pela doutrina do “finalismo” e a jurisprudência da “solidariedade”, ambas errôneas, a admitir que essas contribuições podem assumir o feitiço de impostos finalísticos pagos por todos em prol de alguns, caso da Cide Royalties, em cujos encargos os remetentes de divisas para pagamento de *royalties*, serviços externos, licenças, assistência técnica ou cessão de tecnologia pagam-na, não em benefício próprio, mas dos institutos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, que não lhes dizem respeito, ausente o *nexo de referibilidade* da atuação estatal em favor do grupo pagante. Com admitir-se essa distorção, provoca-se a desagregação do sistema tributário armado na Constituição, como se passa a demonstrar.

O art. 149 da Constituição é emblemático:

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

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e seguridade social.

Deduz-se que são instituíveis *para financiar as atuações do Estado nessas áreas* e devem ser pagas pelos beneficiários e não por toda a sociedade. A contribuição não é a atuação, ela visa a que a atuação se perfaça, a financia. Certo, por isso, que o art. 167, IV, proíbe a afetação de impostos a órgão, fundo, programa ou despesa. Os impostos não afetados atendem à satisfação de necessidades sociais *ut universi*.

Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º deste artigo.

Impostos finalísticos só podem ser permitidos na própria Constituição, à guisa de exceção. É ver a CIDE dos combustíveis (art. 176, § 4º) e as contribuições dos empregadores e sobre prognósticos do art. 195 da Carta, além de outras, como a que permite a vinculação de uma alíquota de 2% do ICMS sobre supérfluos para o fundo de combate à pobreza (EC nº 42/2003, art. 1º do ADCT), ou mesmo a afetação de qualquer imposto federal, estadual ou municipal, parcialmente, para melhorar a qualidade dos agentes fiscais das três ordens do Governo da Federação, aumentando ainda mais as exceções à regra constitucional que proíbe a afetação da receita dos impostos a órgão, fundo, programa ou despesa (art. 37, XXII da CF. conjugado com o próprio art. 167, IV da CF.). Por força de emenda à Constituição, a contribuição do art. 149-A da CF, por oportuno, não é contribuição, mas imposto municipal sobre consumo de energia elétrica com a finalidade de iluminar os logradouros públicos. Em síntese, estamos a predicar a reconciliação da doutrina e da jurisprudência com a dogmática jurídica que preside o sistema tributário da Constituição, caso contrário perderiam sentido as normas constitucionais que regem a competência residual da União para instituir novos impostos, finalísticos ou não, e impostos/contribuições sociais. É ver os arts. 154, II e 195, 6º da Carta (competência residual).

7.2. Insistimos nessa propedêutica. Cabe ao jurista, com os insumos da teoria geral do tributo e olhos postos na dogmática constitucional, *requalificar os tributos* e organizar sistemicamente o caos legislativo produzido pelo Legislador, inclusive o do que emenda a Constituição.

As contribuições interventivas – com feitiço de impostos – só por terem o nome de “contribuição” estariam fora das limitações constitucionais? Seria dar o dito pelo não dito! A leniência na aceitação de miríades de contribuições interventivas sem referibilidade – e portanto com feitiço de impostos – significa apenas isto: é possível criar ordinariamente impostos afetados aos milhares. Para cada fim, um imposto para atendê-lo. A teoria do finalismo é o fim da racionalidade do sistema tributário. Não faz sentido a Constituição proibir a afetação de impostos a órgão, fundo, programa ou despesa (art. 167, IV) e submeter a severas limitações o exercício da competência residual para criar impostos e contribuições novas, além dos discriminados na Constituição, preservado assim o sistema de repartição das competências tributárias impositivas das pessoas políticas e, ao mesmo tempo, a doutrina e a jurisprudência, admitirem, à margem do sistema constitucional, a criação, *a la diable*, de milhares de “contribuições interventivas” e sociais em sentido lato (fora do art. 195 da CF) para os mais variados fins e que são, pela análise de seus fatos geradores, verdadeiros impostos instituídos por leis ordinárias. Urge que a inteligência doutrinária e a prudência dos juízes ponham fim nessa patologia tributária que assola o Brasil.

8. Considerações prévias

A teoria da solidariedade e do finalismo (truística até mais não poder) apresenta-se nos pretórios e nos escaninhos doutrinários com horríveis erros metodológicos. Estão a deslocar a solidariedade da teoria dos impostos, seu “habitat” axiológico, para a teoria das contribuições, cujo “logos” é sempre o do sinalagma frutuoso (o Estado e o grupo contributivo apresentam-se credores e devedores de prestações diversas). Antes de adentrar a pesquisa sobre o lugar da “solidariedade finalística” – nome bonito – a justificar leniências, damos transcritos quadros metaproposicionais sobre a estrutura normativa dos diversos tributos, para refrescar a compreensão das teses imbricadas no presente ensaio.

9. Os Quadros Metaproposicionais

IMPOSTOS	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Uma situação da vida, lícita, reveladora de capacidade contributiva.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> As pessoas ligadas ao aspecto material, que manifestam o signo presuntivo de capacidade contributiva.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O momento em que ocorre no mundo fenomênico a situação da vida delineada no aspecto material da hipótese de incidência.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O local da ocorrência da situação jurígena.</p>	<p>Obrigação de pagar ao Estado tributo quando da realiza�o no mundo fenomênico da situa�o da vida eleita como fato jurígeno pela pessoa que a realiza, podendo o pagamento ser feito por substituto ou responsável legal, de acordo com a base de cáculo e as alíquotas, de modo progressivo ou não, nos termos, prazos e montantes previstos em lei.</p>
<p>Com a finalidade de financiar os custos específicos, se dada ordem jurídica o permitir, e gerais do Estado</p>	

TAXAS	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Atua�es do Estado específicas e divisíveis, relativas a determinada pessoa, com base no exercício do poder de polícia ou presta�o de serviços.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> A pessoa jurídica de Direito Público prestadora ou instrumentalidade sua, ainda que privada.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O momento da presta�o.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O território da pessoa jurídica de Direito Público onde a presta�o de serviços � realizada ou o poder de polícia � exercido.</p>	<p>Obriga�o do destinatário da atua�o estatal de pagar � Pessoa Jurídica de Direito Público que presta o serviço ou exerce o poder de polícia a taxa devida, tendo como referência monetária o custo da atua�o específica e divisível ainda que ‘a forfait’, nos termos da lei.</p>
<p>Com a finalidade de financiar o custo do sobre-esforço estatal</p>	

CONTRIBUI�ES CORPORATIVAS	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Atua�o estatal, mediante órgãos específicos (entidades de classe) em prol dos interesses e prerrogativas de seus associados.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> A pessoa jurídica de Direito Público, ou instrumentalidade sua, autora da atua�o estatal.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O exercício temporal da atua�o estatal.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O território político em que ocorre a atua�o estatal.</p>	<p>Obriga�o do destinatário da atua�o estatal de pagar às entidades de classe ou representativas das corpora�es a contribui�o devida na propor�o e assiduidade previstas em lei.</p>
<p>Com a finalidade de financiar o funcionamento das entidades de classe e corporativas</p>	

CONTRIBUIÇÕES PESSOAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL– CONTRIBUIÇÕES PARA O SEGURO SOCIAL	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Atuação estatal, consistente em prestações individualizáveis e retributivas. Oferecimento de benefícios em manutenção e futuros pelo Estado (aposentadoria e pensões).</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> A pessoa jurídica de Direito Público que se compromete às prestações futuras e atuais.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O momento em que se estabelece o compromisso dos benefícios.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O território político em que ocorre a atuação estatal.</p>	<p>Obrigações do beneficiário de pagar à Pessoa jurídica de Direito Público que oferece os benefícios (de caráter previdenciário ou assistencial), a título pessoal ou em prol de seus dependentes legais, com base de cálculo e alíquotas fixadas em lei, mas que reflitam, por cálculos atuariais, o custo presente e futuro, dos benefícios que são oferecidos.</p>
Com a finalidade de financiar o Sistema de Seguridade, especialmente o Seguro Social	

CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS NO DOMÍNIO ECONÓMICO PRIVADO	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Atuação estatal em prol de setores específicos que, no domínio econômico, se encontram em desequilíbrio.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> A pessoa jurídica de Direito Público que tem competência para intervir naquele setor econômico.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O tempo de duração da intervenção estatal.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O território político em que ocorre a atuação estatal.</p>	<p>Obrigações dos beneficiados de pagar ao Estado ou a instrumentalidade sua o tributo pela intervenção estatal, nos limites, ditames e valores previstos em lei</p>
Com a finalidade de financiar o custo interventivo	

CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> Atuação estatal, consistente na realização de uma obra pública, geradora de valorização em imóvel de particular.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> A pessoa jurídica de Direito Público que realiza a obra valorizadora da propriedade particular.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O momento do término da obra.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O local da realização da obra.</p>	<p>Obrigações de pagar um tributo ao sujeito ativo (Ente Público realizador da obra) pelo sujeito passivo (o proprietário do imóvel, seu possuidor <i>ad usucapionem</i> ou titular do seu domínio útil) em razão do teor da valorização agregado ao imóvel pela realização da obra pública, na medida prevista em lei, numa só vez, sem prejuízo do pagamento ser parcelado, não podendo a soma da valorização ultrapassar o custo da obra.</p>
Com a finalidade de financiar no todo ou em parte o custo da obra	

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS – IMPOSTOS RESTITUÍVEIS	
Descritor	Prescritor
<p><u>Aspecto material.</u> O fato da vida eleito como jurígeno que não seja atuação estatal.</p> <p><u>Aspecto pessoal.</u> As pessoas envolvidas com o fato da vida revelador de capacidade contributiva.</p> <p><u>Aspecto temporal.</u> O tempo de ocorrência do fato jurígeno.</p> <p><u>Aspecto espacial.</u> O local em que ocorrer o fato jurígeno</p>	<p>Sujeito ativo: a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência impositiva.</p> <p>Sujeito passivo: as pessoas obrigadas pela lei ao pagamento do tributo.</p> <p>Fatores de quantificação do dever (base de cálculo, alíquotas, adições, subtrações, etc).</p>
Com a finalidade de financiar os fins previstos na norma de competência autorizativa da criação do imposto restituível, nos termos fixados em lei	

9.1. As objeções que merecem respostas

Duas objeções são opostas às nossas conceituações relativas às contribuições especiais, as quais juntamente com a contribuição de melhoria formam no Direito brasileiro a espécie “contribuições”. Antes de enfrentá-las, cabe dizer que continuamos adeptos:

- a) da tricotomia: impostos, taxas e contribuições (as especiais e a de melhoria);
- b) da teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado e;
- c) da irrelevância jurídica do destino da arrecadação para definir a natureza jurídica do tributo, sem embargo da imensa relevância da finalidade da arrecadação, para os fins de conter o poder de tributar, fiscalizar a atividade tributante, preservar a repartição constitucional de rendas tributárias e controlar a execução orçamentária e a despesa pública, pois o Direito Financeiro compreende o *orçamento*, o *crédito público*, a *despesa pública* e a *receita pública*, a não-derivada e a derivada do patrimônio particular para o patrimônio público, justo o objeto do Direito Tributário (a ocupar-se exclusivamente da *receita tributária* que as não-tributárias não lhe dizem respeito).

Logo falaremos das objeções no início do item referidas. Por ora, precisamos fazer algumas digressões.

10. A pertinência entre as hipóteses de incidência dos diversos tributos e suas respectivas formas de calcular o valor devido

10.1. Há um dispositivo na Constituição que está a merecer a nossa obsequiosa atenção. O art. 145, § 2º da CF/88, ostenta redação singela e objetiva, melhor que a Constituição de 67, que preceituava não poder a taxa ter base de cálculo idêntica à dos impostos previstos naquela Carta outorgada. Agora, a redação está cientificamente correta: “Art. 145. A União, os

Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Correta sim, porque coloca a questão em campo abrangente. A taxa, qualquer taxa, não pode ter base de cálculo de imposto enquanto espécie. Qual a *ratio* da norma? Sem mais, a onipresente realidade da teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal a permear o Sistema Tributário da Constituição. A regra vigia a repartição das competências tributárias.

Sendo a taxa um tributo cujas hipóteses de incidência (fatos geradores) configuram atuações do Estado relativamente à pessoa do obrigado, a sua base de cálculo somente pode mensurar tais atuações. Entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação de pertinência, de harmonia. Do contrário, estaria instalada a confusão e o arbítrio com a prevalência do *nomen juris*, *i.e.*, da simples denominação formal sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos, base científica do Direito Tributário. Uma taxa de fiscalização do arroz para prover, desde a sua comercialização, a sanidade do cereal em prol dos consumidores (serviço do poder de polícia) que tiver por base de cálculo o valor de mercado do arroz fiscalizado e não o trabalho fiscalizatório, ainda que estimado, será um imposto sobre circulação de mercadorias, no caso o arroz, desimportante até que essa mercadoria seja imune ou isenta.

Eis aí a grande serventia da base de cálculo como dado ou elemento veritativo, além de suas funções puramente quantitativas (cálculo do valor a pagar) e valorativa (elemento auxiliar para a fixação da capacidade contributiva pela valoração do fato gerador em função do contribuinte)³.

O dispositivo sob comento, além de conferir à base de cálculo esta missão de controle, de sobredobro, assegura integridade ao sistema de repartição de competências tributárias instituído na Constituição, tido por um dos mais perfeitos do mundo. Na medida em que a Nação está politicamente organizada como República Federativa, necessário se faz garantir a repartição dos diversos tributos entre as pessoas políticas que convivem na Federação. A nossa discriminação de competências tributárias é rígida, hirsuta, inadmitindo conflitos e superposições. Não fosse essa regra, aparentemente miúda, dadas pessoas políticas poderiam criar fatos geradores de taxas com base de cálculo de imposto e, assim, burlar o sistema, provocando invasões de competências em áreas já reservadas às outras, com evidente sobrecarga tributária em desfavor dos contribuintes. A redação dada ao preceito pela

³ Ao propósito, ver Misabel de Abreu Machado Derzi (COELHO; DERZI, 1982), quando analisa as funções da base de cálculo dos tributos.

Constituição de 1988 é melhor do que a dada pela de 1967 por mais uma razão. Agora, até mesmo as áreas tributáveis, passíveis de ser exploradas por impostos novos (ainda não criados), com esforço na competência residual da União, restam preservadas. A redação da Constituição de 1967, com erronia, vedava base de cálculo idêntica à dos impostos existentes. Uma interpretação ao pé da letra levaria a limitar o alcance da vedação, sabendo que os exegetas oficiais são férteis em imaginação e despiste na miranda de aumentar as tributações ao arrepio das normas jurídicas.

A regra constitucional *in examen*, arquitetada a partir dos insumos da teoria dos fatos geradores vinculados ou não a atuações do Estado, reiterada *ad nauseam* nestes comentários, não deixa de ter origens históricas e motivações políticas. Celso Cordeiro Machado deplorou, com a vivência de quem foi secretário da Fazenda, a mania que tinha Minas Gerais de criar pseudotaxas, a ponto de vir a ser conhecida no passado como “Estado taxeiro”. E Aliomar Baleeiro (1991, p. 335) traceja os antecedentes que redundaram no preceito:

Paradoxalmente, à proporção que se difundiu no Brasil a noção teórica das taxas, os governos estaduais e municipais dela desertaram, ensaiando bitributações que se mascaravam como o nome desse tributo. Para isso, concorreram duas razões: 1ª) o conceito errôneo dos Decs.-leis n^{OS} 1.804/39 e 2.416/40); 2ª) confusões com a doutrina estrangeira proveniente de países cujas Constituições não se referiam àquela noção teórica.

Mas os tribunais, sobretudo o STF, corrigiram aquelas deturpações, fulminando de inconstitucionalidade várias falsas taxas, que dissimulavam impostos de alheia competência. (Vide Súmulas do STF, n^{OS} 128, 135, 144, 551, 595, etc.).

A Constituição, inspirada no propósito de pôr um ponto final em tais abusos, que burlavam os principais pontos cardeais do sistema tributário e multiplicavam litígios, estabeleceu a regra do § 2º do art. 18: – taxa não pode ter a mesma base de cálculo que tenha servido para incidência de impostos. Embora não fosse inconstitucional, no regime anterior, a taxa em disfarce de imposto da competência da pessoa de Direito Público que a exigisse, a prática era irracional e contraproducente. Hoje, por efeito desse § 2º do art. 18, há inconstitucionalidade ainda quando a taxa, na realidade, representa duplicata de imposto compreendido na competência do governo que a decreta. Não se aplica aí, cremos, o art. 4º do CTN. Com maior razão se o imposto mascara configura invasão de competência de outra pessoa de Direito Público.

O princípio ainda se mostra mais explícito no § único do art. 77 do CTN: – não só aí se proíbe a mesma base de cálculo senão também o mesmo fato gerador de imposto. À primeira vista, poderá parecer uma superafetação, já que o próprio CTN, em conformidade com a teoria financeira, erige o fato gerador em elemento característico de cada tributo em espécie. Estava implícita a vedação da taxa que se caracteriza como imposto, por ter o fato gerador deste. Os iterativos abusos a que já aludimos explicam a reiteração expressa na regra lógica.

A vedação constitucional abrange a base de cálculo de imposto da competência do próprio governo, que instituiu a taxa (p. ex. taxa municipal com a base admitida para o ISS pelo art. 3º do Dec.-Lei nº 834, de 1969).

O CTN no mesmo § do art. 77 impede ao Legislador ordinário a utilização do capital das empresas como base de cálculo de taxas.

Ao propósito, há até súmula do Supremo Tribunal Federal com a seguinte ementa: “Súmula 595 – É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural”.

No caso das taxas, duas funções têm a base de cálculo, incontornáveis: a primeira, medir a atuação do Estado que lhe está subjacente. A segunda, veritativa, de confirmar o fato eleito como fato gerador do tributo.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Lael, 1974.

COELHO, S. C. N.; DERZI, M. A. M. A. *O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DERZI, M. A. M. A causa final e a regra matriz das contribuições. In: COELHO, S. C. N. (coord.) *Contribuições para o custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1972.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Sistema Tributário Brasileiro – discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. Perfil constitucional das contribuições sociais. *Revista de Direito Tributário da APET*, ano III, edição 9, março/2006.

GIANNINI, A. D. *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*. Turim: Utet, 1956.

HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

_____. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. *Revista de direito público*. São Paulo, v. 16. Abr./Jun., 1971, p. 337-345.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

_____. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1970.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1972.