

PERFIL CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO E A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

José Antonio Minatel

SUMÁRIO

I — Introdução	49
II — Sistema Tributário e os Princípios Constitucionais:	
— Sistema Jurídico	49
— Sub-Sistema Constitucional Tributário	50
— Princípios Gerais	51
— Princípios Tributários	53
III — Tributo na Constituição	55
IV — Conceito Constitucional de Tributo	57
V — Espécies Tributárias na Constituição	60
— Impostos	61
— Taxas	61
— Contribuição de Melhoria	61
— Empréstimos Compulsórios	62
— Contribuições Especiais	62
VI — Classificação Material dos Tributos	63
— Vinculados	64
— Não Vinculados	64
VII — Competência para instituir Tributo	68
VIII — Atividade Legislativa e a Rigidez Constitucional	71
IX — O Decreto-Lei e a Instituição do Tributo	71
X — Empréstimos Compulsórios	74
a) Evolução Constitucional	74
b) Comportamento da Doutrina	75
c) Natureza Jurídica Tributária	77
d) Inconstitucionalidade do DL 2288/86	81
Bibliografia	87

I — INTRODUÇÃO

O momento atribulado de reformas que assolam o país, com a edição de constantes "pacotes", "planos de metas", "diretrizes básicas", "ajustes", que nada mais são que simulacros para extorquir dinheiro do bolso dos particulares em favor da gerência pública, levou-nos a refletir sobre o balizamento constitucional que define o ingresso das receitas públicas, especialmente a receita derivada qualificada como "tributo". Limita-se este trabalho a enunciar as diferentes espécies tributárias consagradas na CARTA MAGNA e a conseqüente competência atribuída a cada uma das pessoas políticas, na realização do seu mister. Busca o enaltecimento dos princípios basilares que envolvem a tributação e a acareação entre os seus pressupostos e os últimos atos editados pelo Executivo, no tocante ao empréstimo compulsório. Para tanto, é fundamental que iniciemos nossa jornada perfilhando nosso ordenamento jurídico MAIOR, para, daí extrairmos os pressupostos e princípios que regem a relação ESTADO/CONTRIBUINTE e as limitações impostas ao Poder central, na árdua tarefa de angariar recursos para o funcionamento da emperrada máquina administrativa.

Temos consciência das dificuldades que nos advirão e das limitações naturais como principiantes na investigação da fenomenologia tributária, o que nos serve de escudo prévio ante os reparos fundados dos mestres que, certamente, este trabalho fará por merecer. Todavia, ousamos lançar uma proposta com o escopo de trazer alguma contribuição pessoal sobre o tema, para fugir à tradição de se repetir, restritivamente, as articulações já expressadas pelos doutos. Neste posto, sabemos que a ousadia nos torna mais vulneráveis, contudo, é uma opção estribada na vontade de aprender.

II — SISTEMA TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

SISTEMA JURÍDICO:

O sistema jurídico é composto por um conjunto de regras destinadas a regular a interação dos componentes de uma sociedade, organizadas numa estrutura hierárquica, de tal forma que, ou a norma superior

fundamenta a inferior ou esta deriva, material e formalmente daquela. Todas essas normas convergem para um ponto comum que é a Constituição posta. Daí a estrutura piramidal imaginada por Hans Kelsen que coloca no ápice a **norma hipotética fundamental** que dá fundamento de validade às demais normas do sistema, umas regulando a criação das outras.

Assim, a Constituição positiva encontra sustentação numa norma imaginária, superior, que além de hipotética, é fundamental, no sentido de que é a lei suprema, jamais submissa a qualquer outra norma. Partindo da Constituição, as demais normas do sistema vão se distribuindo em escalões hierárquicos, culminado por encontrar nas bases da pirâmide, as regras individuais de aplicação plena, que não dependem da existência de outras regras para que sejam eficazes.

SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO:

Ao podermos afirmar que a Constituição brasileira é um sistema de proposições normativas integrante de outro sistema maior que é o sistema do Direito Positivo, fica facilitada a tarefa de admissão de que estes sistemas se decompõem em subsistemas que, por sua vez, se compõem de subconjuntos, classes, etc. Interessa-nos destacar, mesmo que por divisão puramente didática, o subconjunto de regras do sistema constitucional que, a par das demais regras existentes no mesmo escalão, se apresentam como uma construção harmoniosa para regular os poderes do Estado na busca dos recursos para atendimento da sua finalidade maior que é o bem comum. A essa atividade estatal é que se dá o nome de tributação, ou ação de tributar como já vimos, que se resume numa obrigação criada pelo Estado soberano, cujo objeto é a transferência de uma parcela de dinheiro aos cofres públicos.

Para destacar as regras que compõem este subconjunto (subsistema constitucional tributário), não basta o aproveitamento da construção formal ditada pela Constituição nacional, que reservou um capítulo específico (capítulo V) para agrupar as normas que compõem o chamado "**SISTEMA TRIBUTÁRIO**". Isto porque, elas não se esgotam com a organização sistemática, cabendo ao jurista perquirir sobre a existência de verdadeiros postulados que, aparentemente ou formalmente agrupados em outros subsistemas, se constituem em verdadeiros princípios norteadores da conduta estatal na tarefa da tributação.

O nosso sistema tributário acompanha a característica constitucional da rigidez, ganhando relevo especial pela redução minuciosa dos grandes princípios, principalmente pela enumeração dos tributos e repartição das competências impositivas que marcam a nossa organização federativa.

Contrariamente a outros países que reservam às suas Constituições poucas regras norteadoras dos princípios a serem seguidos no uso da competência tributante, o sistema constitucional tributário brasileiro é dotado de abundante conjunto de regras inflexíveis que impedem o exercício de qualquer criatividade por parte do legislador ordinário. Adverte o festejado HERON ARZÚA que a CARTA atual disse ao legislador o que fazer, o que não fazer, por que forma, como e em que medida fazer.

Essa preocupação do legislador constituinte, ao atribuir acentuada rigidez ao sistema tributário, teve em vista preservar o sistema federativo e evitar a imposição indiscriminada por parte dos governos. A própria atribuição de competências que implica, ao mesmo tempo, limitação constitucional ao poder de tributar, foi esgotada pelo constituinte, estando reservada à União a atribuição para instituir eventuais impostos não previstos na Constituição (art. 18, § 5º e 21, § 1º).

As regras de imposição tributária, no Brasil, encontram-se delineadas e informadas por uma série de princípios constitucionais que irradiam seus efeitos, ora para ativar, ora para tolher a atividade do Estado nas relações com os seus súditos. Alguns são princípios de ordem geral e outros voltados, exclusivamente, para o campo tributário.

PRINCÍPIOS GERAIS:

“Princípios”, no sentido jurídico, são normas fundamentais que servem de alicerce ao Direito. “São linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”, no dizer do Prof. Paulo de Barros Carvalho. Esses comandos, verdadeiros postulados que norteiam a elaboração legislativa, às vezes aparecem **expressos** claramente no texto constitucional; outras vezes há necessidade de um esforço maior indutivo para identificá-los, pois estão **implícitos**.

Nem todos os princípios consagrados no seio da Constituição tem aplicação privativa ao sistema tributário. Há princípios de ordem geral que também são de grande valia ao jurista na elucidação dos fenômenos jurídico-tributários, como veremos sucintamente:

a) PRINCÍPIO DA CERTEZA DO DIREITO:

É implícito no sistema jurídico e postulado maior que traz a própria raiz do “dever-ser”. É inspirador de toda elaboração legislativa que visa equacionar a interação dos entes em sociedade. Tem corolário com o

que o Prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO chama de "princípio da segurança jurídica" cujo pressuposto elementar está na convicção de que o Estado foi criado pelo homem para servi-lo e não para servir-se dele, cabendo ao Direito estabelecer as regras dessa convivência num clima de segurança e certeza. Desse princípio maior é que decorrem outros princípios como o da anterioridade da lei, da irretroatividade, da legalidade, da igualdade, etc.

b) PRINCÍPIO DA IGUALDADE:

Inserto no § 1º do art. 153 da Constituição, tem como destinatário o próprio legislador que, para exercer a função legislativa, deve enquadrar sua proposição nos parâmetros traçados no dispositivo citado. Além de comando, funciona como limitação à atividade legislativa que deve buscar na igualdade o primeiro passo para a consecução do princípio anterior, qual seja, a certeza do Direito. A amplitude deste vetor é inquestionável tanto entre os integrantes da sociedade (povo), quanto entre os próprios componentes do Estado federado.

c) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:

Explícito no art. 153, § 2º, da CARTA atual, vem também em benefício da segurança jurídica, impedindo a estipulação de direitos e obrigações que não decorram da norma jurídica do sistema. Será abordado, na sua essência, no quadro dos princípios tributários.

d) PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS:

Pressuposto fundamental da realização da segurança do Direito, posto que as normas convergem para o futuro, devendo possibilitar aos destinatários uma determinada postura diante do conhecimento delas, este princípio está explicitado no § 3º, do art. 153, da nossa Constituição, no sentido de que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

e) PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE DA JURISDIÇÃO:

Consagrado no comando "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual" (art. 153, § 4º), assegura este princípio em caráter geral que somente gozam do atributo da definitividade, as decisões proferidas pelo Judiciário, a quem compete conferir a tutela jurisdicional.

Outros princípios poderiam ser aqui mencionados, como o da supremacia do interesse público, da indisponibilidade desses interesses, da liberdade do trabalho, da isonomia das pessoas constitucionais, que não são desenvolvidos nesta oportunidade, não pela menor importância que se lhes possa atribuir, mas sim pela pretensão de se destacar, com maior elasticidade, aqueles princípios voltados diretamente ao sistema tributário, o que faremos a seguir.

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS:

a) PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE:

O legislador tributário não se contentou com a previsão genérica instituída pelo art. 153, § 2º da Constituição, no sentido de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei". Dando ares de maior severidade, previu o art. 19, I, da Constituição Federal, a vedação aos entes políticos para "instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça".

Mais ainda, como redundância enfática, estabelece o art. 153, § 2º, que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça", o que demonstra o imperativo do desígnio constitucional.

A exigência de lei para instituição ou majoração de tributo vem ao encontro de conclusões já expandidas previamente, no sentido de que a Constituição não cria tributos, mas sim, atribui capacidade aos entes políticos para tal. Ao fazê-lo, devem estas leis (federais, estaduais ou municipais) enunciar a regra matriz de incidência acompanhada dos demais pressupostos que compõem o fato tributável (base de cálculo, alíquota, sujeito passivo), em atendimento à tipicidade da tributação.

A análise mais rigorosa levaria a impugnar a expressão "reserva da lei", comumente utilizada para designar este princípio, uma vez que a nossa Constituição não faz uma reserva de algumas matérias que dependeriam exclusivamente de lei. Diz, sim, que **tudo** deve ser objetivo de lei, contrariamente à Constituição francesa, por exemplo, em que determinadas matérias são reservadas à lei, onde a expressão seria utilizada com total pertinência.

Questiona-se, ainda, sobre a exigência de lei "strictu sensu", para atendimento do comando constitucional com fidelidade, entendendo alguns juristas que o decreto-lei não é meio adequado para criação do tributo ou a sua majoração, enquanto ato do Executivo. O entendimento da maioria quantitativa dos autores é pela prestabilidade de tal instrumen-

to para imposição tributária, que só é ato do Executivo em função da sua origem, assumindo a mesma natureza da lei após a sua aprovação pelo Congresso Nacional. Voltaremos ao assunto em análise apartada, em capítulo posterior.

b) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI:

Antigamente denominado de princípio da anualidade, em função da necessidade, à época, da previsão do tributo no orçamento anual, tem este princípio, ao lado da legalidade, grande responsabilidade pela consecução da pré-falada segurança do Direito. Explícito no art. 153, § 29, "in fine", da CARTA, consagra a necessidade da vigência da lei no exercício anterior ao da cobrança do tributo a ser instituído.

Tem em mira impedir que os entes tributantes possam, a qualquer tempo, a pretexto do exercício pleno da competência tributária, instituir ou majorar tributos, cujo ônus possa surpreender os sujeitos passivos que nortearam suas condutas e planejaram suas economias sob a égide da lei anterior.

c) PRINCÍPIO DA ISONOMIA:

Se "todos são iguais perante a lei", é inadmissível que esta venha reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se achem nas mesmas condições. Nas dobras desse comando constitucional, encontra-se implícito e materializado o chamado princípio da capacidade contributiva que previa, expressamente, a Constituição de 1946.

Já se postulou, também, que a igualdade não deve ser buscada, apenas, entre os destinatários da norma, mas deve ser invocada nas relações entre sujeitos ativos e passivos, conforme lição de RAMON VALDÉS COSTA, para quem "Fisco Y contribuyente en sus respectivas calidades de acreedor y deudor del tributo, están en la misma situación jurídica, ambos sometidos por igual a la ley Y a la jurisdicción". ("LOS PRINCIPIOS JURIDICOS FUNDAMENTALES EN LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA DE AMERICA LATINA" — In Revista do Direito Tributário nº 03 — pág. 53).

d) PRINCÍPIO DA INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA:

Assegura este princípio que o não exercício da competência atribuída pela Constituição não defere a outro ente político o direito de exercitá-la. Decorre da rigidez da distribuição das competências e encontra

sustentação no parágrafo único do art. 6º da CF, que veda a delegação de atribuições. Andou bem o legislador do CTN ao enunciar, no seu art. 7º, expressamente, que "a competência tributária é indelegável...", extraindo com precisão a mensagem implícita nas regras do sistema constitucional tributário. Isso vem confirmar nosso pronunciamento anterior, no sentido de que a outorga de competência a uma pessoa política, em determinada matéria, significa de modo imperativo, a limitação da competência das demais pessoas para a mesma matéria.

e) PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA:

Traduzido na mensagem da limitação do poder de tributar (art. 20, I), estatui imperativo consagrador do princípio federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o legislador constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado ou Município, em prejuízo de outro.

Outros princípios constitucionais tributários poderiam ser aqui destacados, como da territorialidade da tributação, da não discriminação tributária, da vinculabilidade da tributação, da tipologia ou tipicidade tributária, da imunidade recíproca, da proibição de tributos confiscatórios, da não cumulatividade do IPI e do ICM, enfim, tantos outros implícitos ou expressos no texto constitucional que, todavia, em função do dimensionamento proposto "ab initio", deixarão de ser aqui analisados nos seus detalhes.

Em conclusão destas linhas, podemos afirmar que aludidos princípios consubstanciam não só mandamentos genéricos intimamente ligados ao estatuto do contribuinte (esfera mínima dos direitos subjetivos públicos oponíveis à ação tributária do Estado), como também aqueles próprios do sistema, entre os quais avulta soberano o princípio implícito da rigidez do sistema tributário. Os princípios fundamentais do direito tributário se consagram na ordem jurídica com uma hierarquia superior a da lei ordinária, de acordo com o sistema constitucional de cada país, a fim de assegurar a sua devida permanência. Por tudo isso é que já se disse que é mais grave ofender um princípio acolhido na Constituição, mesmo que de forma implícita, do que ofender uma simples regra, ainda que expressa.

III – TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO

É por demais sabido que a Constituição é a fonte, por excelência, do Direito Tributário e, ao organizar a estrutura do Estado, fixa

também a sua soberania e a aptidão dos seus membros em matéria tributária, dentro de determinados balizamentos.

A Constituição cria o Estado, elenca os direitos fundamentais das pessoas e as garantias a esses direitos, tendo como fim o estabelecimento da liberdade e da segurança jurídica. Sua tarefa é de permitir um verdadeiro equilíbrio na convivência entre os próprios indivíduos e entre estes e o Estado, ora limitando a ação estatal desenfreada, ora garantindo os direitos individuais fixados no seu bojo.

É patente que uma das grandes limitações impostas ao Estado, senão a maior delas, está na **ação de tributar** (tributação). Tem sentido a explicitação de regras rígidas nessa matéria, visto que o instituto veicula uma força que vai atingir, direta ou indiretamente, um dos princípios enaltecidos na Constituição, que é o **direito de propriedade** (art. 153, § 22), vulnerando-o.

Os objetivos das normas constitucionais, em matéria tributária, são bem definidos:

- 1º) traçam a regra matriz de incidência dos tributos;
- 2º) classificam os tributos em espécies e sub-espécies;
- 3º) apontam as competências tributárias das várias pessoas políticas; e
- 4º) apontam as limitações ao exercício dessas mesmas competências.

Idealizado o Estado na Constituição, há necessidade do seu dinamismo para atender às necessidades a que se propôs e, para tanto, usando da sua autoridade, exige unilateralmente que as pessoas transfiram um pouco da sua riqueza e das suas economias. Nesse momento, a propriedade está sofrendo diminuição. Mas, a ação estatal, além de atingir a propriedade, afeta também a **liberdade** das pessoas, na medida em que condiciona os seus comportamentos. Isso se dá, também, em matéria tributária.

É bem verdade que a Constituição não definiu o tributo expressamente, mas traçou o seu regime jurídico, de onde podemos extrair a sua concepção constitucional, destacando-o de outras exigências contidas no seu texto que não revelam a mesma natureza, como, por exemplo, o confisco, as multas, a desapropriação, serviço militar, auxílio à justiça eleitoral, etc...

IV – CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

A constatação desse conceito exige o afastamento de qualquer legislação do nível infraconstitucional, da concepção doutrinária existente e do exame do direito comparado. Será ele buscado à luz do texto constitucional em vigor e nos princípios que o mesmo encerra.

Muito embora não o tenha definido expressamente, a nossa Constituição fala em **tributo**, o que implica num pressuposto, cuja idéia inicial é a entrega de dinheiro ao Estado. Vamos buscar na Constituição Federal o que o Prof. GERALDO ATALIBA chama de “conceito aglutinante”, ou seja, todos os princípios e regras que convergem para a noção de tributo.

O tributo é colocado, “a priori”, como instrumento de arrecadação, necessário, pois, para a realização das despesas públicas. Esse entendimento decorre do art. 60 e seguintes, da atual CARTA, notadamente do § 2º, do art. 62, “verbis”:

“Art. 62 – O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

.....

§ 2º – Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do art. 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida a sua aplicação no custeio de despesas correntes.”

Inegável, por outro lado, que o **tributo** decorre da lei, o que também é confirmado pelo texto constitucional:

“Art. 19 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

“Art. 153 – A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos

direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
 § 29 — Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça..."

Impõe-se, aqui, uma primeira conclusão: se o tributo decorre da lei é uma **prestação obrigatória**, vale dizer, estão afastadas as possibilidades de incidência em função de acordo de vontades. Ninguém, pois, paga tributo porque quer, mas porque a lei obriga que o faça.

Decorre, ainda, desse entendimento que, se o tributo é fruto da lei, sua exigência se apresenta como forma de cumprimento da norma, como realização da hipótese normativa; "a contrario sensu", não se traduz como consequência do descumprimento da regra jurídica, o que distingue o tributo da sanção, das penalidades e até do confisco.

São oportunas as palavras de ALBERTO XAVIER:

"Isto leva-nos a afirmar que o brocardo "nullum crimen, nulla poena sine lege" tem o seu equivalente no Direito Tributário: "nullum tributum sine lege". Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que uns já sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica" (...)

"Já atrás se viu, ao tratar do princípio da reserva da lei, que no Direito Tributário esta assumia a natureza de uma reserva de lei formal, no sentido de que a instituição de tributos e, portanto, a formação dos tipos tributários, nos seus contornos essenciais, é monopólio das normas revestidas de força de lei, dimanadas dos órgãos legislativos competentes, por antonomásia as Assembléias representativas. E que tal regra — originariamente expressão do livre consentimento dos tributos pelos povos — passou a revestir no Estado de Direito a função de garantia da separação dos poderes, pressupostos da realização da justiça e da segurança jurídica em matéria de impostos." (OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO — Editora Revista dos Tribunais — 1978 — pág. 69/71).

Na busca continuada das normas constitucionais que convergem para o conceito de **tributo**, encontramos, nas vedações do art. 20, a indicação de que o tributo é fonte de receita da União, dos Estados e dos Municípios, como meio necessário para assegurar a **autonomia política** de cada uma dessas pessoas.

Desponta, aqui, o regime **federativo** — Arts. 19 e 47, § 19 da CF — assegurando a autonomia dos Estados federados e, como particularidade do nosso sistema, a autonomia dos Municípios, como se depreende, respectivamente, dos arts. 10, VII; 13; e 10, VII, “e” e 15.

Merece transcrição o pronunciamento do mestre GERALDO ATALIBA:

“Com efeito, é entendimento incontroverso e generalizado que a autonomia política supõe, necessariamente, como condição, a autonomia financeira. Não há que perder maior tempo na demonstração do afirmado. Basta verificar que, em toda parte onde aos governos locais e regionais não se reconhece a autonomia política, por isso mesmo — via de regra — não se cuida de autonomia financeira, não há preocupação com fontes próprias, juridicamente próprias, de receitas. Pelo contrário, vê-se que onde existe verdadeira e efetiva autonomia — não em meros termos de anseio político ou ideal administrativo, mas traduzida em regime jurídico que confere poder decisório próprio, por órgãos próprios, aí se vê nítida a autonomia financeira, sem a qual, aliás, eufêmica seria a própria qualificação autonômica.” (“SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO” — 1968 — pág. 24 e ss)

Essa autonomia é restrita, como vemos, às pessoas jurídicas de direito público interno, dotadas de legislativo próprio, pois a representatividade, no nosso sistema, vem calcada no poder legislativo.

Os atos legislativos que vão ordenar a conduta dos indivíduos, impondo e limitando comportamentos, devem emanar do colégio composto pelos seus mandatários, para que possam gozar do atributo da legitimidade. Isto porque, como já professava SAMPAIO DÓRIA: “admitir que, modernamente, o Estado possa legislar em causa própria é contradição nos termos. O Estado é a síntese dos interesses coletivos dos indivíduos que os compõe.” (“DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E “DUE PROCESS OF LAW” — Ed. Forense — 1986 — pág. 2)

Neste ponto, mais um passo temos dado na busca do conceito constitucional do tributo. Tendo-se presente a afirmação de linhas atrás, no sentido de que o tributo decorre da lei, e sendo a lei o ato privativo de manifestação da vontade do colégio que representa o povo, titular do

poder, é imperioso concluir que a edição da lei instituidora do tributo, pelos mandatários, representa aquiescência ou **consentimento** do povo que, por tal liame, se vincula ao Estado, numa relação jurídica de cunho obrigacional. À falta de melhor expressão, permitimos denominá-la de **relação jurídica consentida**, o que ameniza e serve para refutar a falsa idéia de verticalismo nas relações entre o Estado (todo poderoso) e os indivíduos (súditos).

Mais ainda, o art. 153, § 1º, da Constituição Federal, embora não se refira expressamente ao conceito de tributo, realça um grande princípio aplicável à todas as relações jurídicas, ou seja, o princípio da igualdade ou da isonomia, já comentado linhas atrás. Se "todos são iguais perante a lei" e se é esta quem vai instituir o tributo por vontade dos titulares do poder (povo), não resta dúvida de que o ato legislativo deve primar pela consecução da tributação igualitária, sobressaindo incólume o princípio da capacidade contributiva, inserto nas dobras do princípio da isonomia.

A configuração de todas as constatações anteriores, quer nos parecer, autoriza a concluir que **tributo é uma relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o sujeito colhido pela ordem jurídica, tendo por base a lei, em moeda, e que não decorre de ato ilícito.**

Veja-se, a propósito, que tal configuração não diverge, na essência, daquela prescrita no artigo 3º do CTN que peca pela redundância nos seus termos, em que pese a sua discutida prestabilidade como lei complementar com base no art. 18, § 1º da Constituição Federal.

V – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO

Esboçado o conceito constitucional do tributo, interessa-nos agora, perquirir sobre as espécies daquele gênero, consagradas no texto da CARTA MAGNA.

Preliminarmente, pedimos vênia para discordar daqueles que enxergam as espécies tributárias esgotadas no art. 18, incisos I e II, da Constituição Federal, tal qual encampado pelo CTN, "verbis":

"Art. 5º – Os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria." (grifamos)

A nosso modesto entender, as diferentes espécies tributárias devem ser buscadas dentro de uma visão sistêmica do próprio texto constitucional que, embora não as distinguisse expressamente, identificou-as em diversas oportunidades, como categorias próprias.

Para melhor análise, reproduzimos o artigo que inaugura o capítulo destinado ao Sistema Tributário:

"Art. 18 — Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I — taxas, arrecadadas 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 à sua disposição; e

II — contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada."

Entendemos que o legislador constituinte pretendeu enunciar, logo de início, as espécies tributárias que competem a **todos** os entes tributantes, partindo da declinação da regra geral para, só depois, enunciar as regras excepcionais de competências exclusivas. Essa diretriz é facilmente identificada na norma transcrita, que se preocupou, de início, da delimitação das competências genéricas, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Assim, desse entendimento, podemos expressar que a Constituição consagra, "a priori" e genericamente:

IMPOSTOS

- que competem a **todos** os entes políticos instituir, respeitadas as materialidades atribuídas a cada um deles na repartição das competências ditas nos arts. 21 ao 24;

TAXAS

- que cabem à todas as **pessoas** políticas instituir, em função da atividade estatal concernente ao exercício do poder de polícia ou prestação de serviços públicos;

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

- de competência de **todos** os entes políticos, para fazer face à atividade estatal de realização de obras públicas.

Dessa visão panorâmica, ressalta-se o atributo de **todos** (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), terem competência para instituírem IMPOSTOS, TAXAS e CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

Definida a regra geral, cuidou a Constituição, num passo seguinte, de expressar categorias tributárias que não mais se dirigem à totalidade das pessoas políticas; ou melhor, enumeradas as espécies tributárias

dirigidas a **todas** as pessoas competentes, ato contínuo, tratou de enunciar exações dotadas de flagrantes peculiaridades, reservando, em função disso, a **competência exclusiva da União** para legislar sobre aquelas matérias. Impera aqui o atributo da **exclusividade** da competência somente à União — enquanto que, nas primeiras, vigora a característica da **generalidade** (todos).

Temos, então, que a Constituição Federal reservou unicamente à União a possibilidade de instituir:

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

- em casos específicos definidos em lei complementar; (art. 18, § 3º e art. 21, § 2º, inciso II).

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

- pela intervenção no domínio econômico; no interesse de categorias profissionais; para custeio da parte da União na Previdência social; (art. 21, § 2º, inciso I; art. 163, § único; art. 165 inciso XVI e 166, § 1º).

Do exposto, temos para nós que a enumeração das espécies tributárias no texto constitucional está estreitamente ligada à repartição das competências, o que vem ao encontro do sempre presente postulado de que “toda outorga de competência é, ao mesmo tempo, uma limitação dessa competência”, visto que atribuir **exclusivamente** a um significa denegá-la aos demais.

Não nos repugna a idéia daqueles que descrevem como espécie do gênero tributo, as **CONTRIBUIÇÕES** (no plural), abrangendo como sub-espécies: a) a contribuição de melhoria; b) a contribuição pela intervenção no domínio econômico; c) a contribuição pelo interesse de categorias profissionais e, d) a contribuição para custeio da parte da União na previdência social. A nossa separação, já o dissemos, está calcada na ênfase atribuída pelo legislador constitucional na explicitação das competências tributárias. Naquela linha de aglutinações, até os empréstimos compulsórios — por nós elencados como espécie autônoma — permitiriam ser enquadrados no gênero das **CONTRIBUIÇÕES**, desde que o pressuposto da exigência se constituísse na intervenção no domínio econômico.

Sem a pretensão de fugir da premissa inicial traçada para este trabalho, que visa a investigação dos institutos jurídicos à luz do texto constitucional, mas apenas para reforço de argumentação, vemos que o próprio CTN, que aparentemente consagra a tripartição das espécies tributárias (art. 5º), faz alusão aos empréstimos compulsórios no art. 15 e às contribuições especiais, no artigo 217, este acrescentado pelo decreto-lei nº 27/66. Essa circunstância, como dissemos, não basta, por si só, para

delinear a verdadeira natureza jurídica de tais exações, mas, apenas para refutar a pretensão daqueles que se apóiam na literalidade do texto do seu art. 59, em defesa da divisão tripartite.

VI – CLASSIFICAÇÃO MATERIAL DOS TRIBUTOS

Nossa preocupação foi, até aqui, enunciar a idéia central de tributo e encontrar as diferentes referências às suas espécies, no texto constitucional. Partimos, de ora em diante, para investigar os traços de semelhança e dissemelhança entre as espécies que, para tanto, haverão de ser classificadas segundo um critério jurídico, significa, segundo um critério prestigiado pelo Direito e, portanto, dotado de valor científico para este estudo.

Ao elegermos tal premissa não estamos esbravejando a autonomia ou a auto-sustentação do Direito Tributário como ciência, com dispensa de qualquer outra valoração, mas sim, estamos destacando, dentre uma multiplicidade de critérios que podem informar uma classificação (políticos, sociológicos, econômicos, históricos, etc.) aquele fixado na regra jurídica, posto que o tributo, como já vimos, decorre da lei. Aos que criticam e vislumbram radicalismo nesta posição principalmente pela abstração de ordem econômica ou financeira, lembramos que o fato econômico, no Direito, ganha relevância se juridicizado e, a partir daí, não mais é o fato que merece consideração do jurista, mas sim a norma que o introduziu no universo jurídico. As considerações econômicas que motivaram o legislador na produção da norma se tornam irrelevantes para o Direito, se não abarcadas na materialidade do ato produzido.

Na busca dessa classificação jurídica é mister que iniciemos nosso intento a partir do texto constitucional, cujas regras informam toda produção legislativa.

O exame das espécies acabará por nos demonstrar que o legislador constituinte reserva regimes jurídicos exclusivo às espécies tributárias, de modo que sua efetiva constatação acabará por nos assegurar o regime aplicável, mantida deste modo, a necessária segurança jurídica do ordenamento.

Isso é claramente perceptível em relação às espécies tradicionais e incontroversas na doutrina. Assim é que, todas as vezes que o texto constitucional se refere aos impostos, demonstra que o critério para sua incidência independe de qualquer atuação estatal dirigida ao sujeito passivo; pelo contrário, repousa numa situação caracterizada pelo poder de

império reconhecido ao Estado, para desempenho de suas finalidades públicas primárias.

Por outro lado, quando a Constituição se refere às taxas, deixa claro como pressuposto da sua incidência, o exercício regular do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos diretamente ao sujeito passivo ou colocados à sua disposição. De igual forma, quando trata da contribuição de melhoria, vincula como condição a realização de obra pública que implique valorização imobiliária.

Esta constatação levou o Prof. GERALDO ATALIBA a classificar os tributos, em função da materialidade da incidência, em:

VINCULADOS

- “aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal ou numa consequência desta;”

NÃO VINCULADOS

- “aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal.” (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA — Ed. Revista dos Tribunais — 1984 — pág. 121)

Dentro dessa linha mestra definida pelo notável jurista, que tem resistido incólume por todos esses longos anos, temos que pertencem ao grupo dos tributos VINCULADOS, as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições especiais, pela própria materialidade prescrita pelo legislador constitucional, susceptível de figurar como pressuposto daquelas exigências.

De outra parte, configura-se como tributo NÃO VINCULADO o imposto que, em termos constitucionais, tem como materialidade de sua hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal, o que foi acatado fielmente pelo art. 16 do CTN.

A indagação que sobressalta, de plano, diz respeito ao enquadramento do EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO na classificação proposta. A bem da verdade, se estamos buscando uma classificação científica, prestigiada pelo Direito, devemos confessar que o texto constitucional não fixou a materialidade da incidência, de forma expressa, para instituição do empréstimo compulsório, o que também não invalida que, para as demais espécies, a materialidade foi a tônica da distinção. Nesta oportunidade, queremos apenas colocá-lo ao lado do imposto, como um tributo NÃO VINCULADO, cuja exigência não está condicionada, pela Constituição, à qualquer atividade estatal direta ou indiretamente referida ao sujeito colhido pela ordem jurídica. Trataremos de mostrar a sua natureza jurídica

em capítulo apartado deste trabalho, destinado à análise abrangente do instituto, cuja conclusão encerra pelo regime jurídico do imposto.

Cumpre-nos, ainda, destacar algumas particularidades que envolvem a classificação das CONTRIBUIÇÕES (especiais e de melhoria), no contexto dos TRIBUTOS VINCULADOS, com a advertência prévia de que não é o "nomem juris" que determina a verdadeira natureza da exactão. Com sabedoria, interpretando a Constituição, assim se expressou o art. 4º do CTN:

"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 arrecadação."

Ensina o mestre GERALDO ATALIBA que a contribuição não se confunde com a taxa, muito embora em ambas a materialidade da hipótese de incidência consista numa ação estatal. "Taxa é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consista numa atuação estatal **direta e imediatamente** referida ao obrigado. Contribuição é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal **indireta e mediamente** (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado". ("HIPÓTESE... pág. 144)

Nesta linha de entendimento enxerga o autor a CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA tendo como hipótese de incidência não a própria atividade estatal (realização de obras públicas), mas sim uma situação provocada pela atividade (valorização imobiliária). Foi com esta característica que o instituto apareceu pela primeira vez no nosso ordenamento jurídico, na Constituição de 1934:

"art. 124 — Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria".

Concordamos com o mestre que o pressuposto da incidência da CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA não é a própria atividade estatal (provocante), mas sim uma decorrência dela (provocada). Só não concordamos que esta situação provocada, à luz do texto constitucional vigente, seja a valorização imobiliária. Entendemos, com a devida vênia, que com o advento da EC nº 23/83, essa atividade provocada passou a ser o **benefício** resultante da atividade estatal na realização de obras públicas.

A nossa colocação inicial, ao separar as CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS da CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA tinha em mira consignar que o legislador constituinte identificou os dois institutos, nas suas particularidades, adotando como critério primeiro a **generalidade** da competência para um (contribuição de melhoria) e **exclusividade** para outro (contribuições especiais). Mais ainda, restando dúvidas na doutrina acerca da natureza das exações deste último grupo (especiais), confrontamos seus pressupostos com a noção de tributo, extraída das linhas atrás do próprio texto constitucional. A natureza tributária parece-nos, fora de qualquer contestação, uma vez que, a par de serem tratadas no capítulo do Sistema Tributário, atendem ao conceito de tributo. Em verdade, temos que constituem espécie tributária distinta, relativamente ao imposto, à taxa e à contribuição de melhoria, na medida em que: a) não são impostos, porque, como visto, pressupõem atuação do Estado; b) não são contribuição de melhoria, porque esta impõe a realização de obra pública, da qual decorra benefício ao proprietário de imóvel; c) não são taxas, porque a atuação do Estado não consiste num serviço público, ou no exercício do poder de polícia.

De fato, o Estado, no caso das taxas, é motivado a atuar, ou por iniciativa do administrado, ou para a consecução de seus fins primários, mas sempre através da prestação de um **serviço público**, entendido este como "prestação de utilidade material fruível individualmente, segundo um regime jurídico público", conforme CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO.

Na atuação do Estado para intervenção no domínio econômico, da qual pode resultar na cobrança de CONTRIBUIÇÕES, não se atribui essa atuação como uma função específica do Estado, vale dizer, não se trata de prestação de serviço público. Conseqüentemente, as contribuições não estão sujeitas, para sua cobrança, aos parâmetros fixados para a exigência da taxa, resultando claro, todavia, que se trata de competência exclusiva da União.

A característica marcante das contribuições consiste na particularidade de serem exigidas de um círculo de pessoas que, ou se beneficiam da atividade do poder público, ou provocam despesas que o Estado é obrigado a realizar. Daí a exigência estar pautada no critério da **grandeza do benefício**, segundo exaltação do Prof. ATALIBA, enquanto que nos impostos o critério informador é o da capacidade contributiva. Já, nas taxas, o critério é o da retributividade ou do ressarcimento do custo do serviço público.

Neste sentido, as contribuições, para que juridicamente se configurem como tal, devem eleger como materialidade da hipótese de inci-

dência, o benefício auferido por aqueles integrantes do círculo de pessoas, ou o volume de despesa provocada ao Estado pelo mesmo grupo. Por conseguinte, se é verdade que a base de cálculo é elemento que deve confirmar a materialidade da incidência quando da dimensão do "quantum debeatur", impõe-se que, nas verdadeiras contribuições, o elemento dimensível seja o benefício, ou a atividade provocada e, jamais, a provocante.

Impõe-se, mais ainda, que os sujeitos passivos eleitos pertençam àquele círculo de pessoas que auferem benefícios ou provocam despesas, sob pena de o aspecto pessoal contribuir para a desconfiguração da contribuição. É preciso que haja uma correlação lógica entre os beneficiários dos recursos e os contribuintes colhidos pela ordem jurídica.

Pelas circunstâncias acima sopesadas é que podemos afirmar, sem cair em exageros, que dificilmente tem surgido contribuições, cuja hipótese de incidência corresponde ao seu conceito técnico-jurídico. Mais ainda, salvo a de melhoria, todas as exações instituídas no Brasil com esta pretensão tem, via de regra, natureza jurídica de imposto.

Limitamos nossa investigação sobre as espécies tributárias à classificação material de início apresentada, ainda mais porque estamos inteiramente de acordo com GORDILLO quando afirma que uma classificação não deve ser verdadeira, nem falsa. Deve ser **útil** para a sistematização de determinada matéria e, então, será adotada em função da utilidade, assim como, revelando-se inútil, deve ser desprezada.

A nosso juízo, a classificação material expendida pelo mestre GERALDO ATALIBA, dividindo os tributos em VINCULADOS e NÃO VINCULADOS, revela-se extremamente útil na investigação da exata natureza e regime jurídico da exigência. Daí porque, adotamo-la. Todavia, não lhe poupamos da advertência por utilizar o critério da destinação dos recursos (círculo de pessoas) para buscar a distinção existente entre as taxas e as contribuições. Parece-nos, com a devida vênia, um desvio da proposta inicial projetada na ânsia de prestigiar um critério eminentemente jurídico. A não ser que tenha o mestre repensado sua posição anterior e venha admitir, agora, o critério da destinação dos recursos como fundamento jurídico para qualificar as taxas e as contribuições, ainda mais que é pacífico o entendimento de que o termo **tributo** empregado no § 2º do art. 62 da C.F. quer expressar unicamente a espécie **imposto** e os artigos pertinentes às taxas e contribuições indicam, expressamente, a finalidade de tais exações. Contudo, não acreditamos.

VII – COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR TRIBUTO

Ensina-nos o Prof. SOUTO MAIOR BORGES que a competência tributária consiste numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário, poder este que corresponde à capacidade de configurar o tributo em todas as suas manifestações. A competência tributária, por sua vez, significa a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material.

Se o tributo decorre da lei, como já frisamos anteriormente, a competência tributária quer significar a aptidão para editá-la, descrevendo minuciosamente sua hipótese de incidência, daí porque afirmar-se que, no Brasil, só as pessoas políticas, dotadas de legislativo próprio (União, Estados e Municípios), tem a faculdade de produzir normas jurídicas tributárias, respeitando as regras que a Constituição lhes impôs.

Distinguem os autores a competência tributária da capacidade tributária, antevendo esta última como a possibilidade de uma pessoa figurar num dos pólos da relação jurídica tributária, sendo ele positivo ou negativo. Daí a prudente advertência do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO no sentido de que uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de uma gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo.

O estudo da competência tributária é um momento anterior à própria existência do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa aparece no desenvolvimento concreto da competência tributária, ou seja, no exato momento em que o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato.

A distinção é sumamente importante na medida em que a competência para instituir o tributo é intransferível, daí a prescrição do princípio constitucional da indelegabilidade de competências (art. 6º, § único da CF), que se contrapõe à possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa. Esta se relaciona com o sujeito que ocupa a posição de credor na obrigação tributária e que detém a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária. Por isso, seu surgimento se dá num plano logicamente posterior aquele que identifica a competência tributária.

Já dissemos que a capacidade tributária ativa pode ser transferida de uma pessoa para outra, sendo perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar (competência) edite a lei, nomeando uma outra entidade para compor a relação jurídica, na condição de titular de direitos

subjetivos (capacidade). Esse comportamento está autorizado expressamente no art. 7º do CTN que, a despeito da sua questionada prestabilidade como lei complementar, captou com precisão a mensagem constitucional ao mencionar, em primeiro lugar, que "a competência tributária é indelegável" e, ato contínuo, ao ressaltar desta prescrição a "atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público à outra..."

Neste ponto, a questão que se coloca é acerca da interpretação do § 5º do art. 21, da Constituição Federal, que assim se expressa:

"A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios".

A norma reproduzida fala em "competência tributária" e, por pertinente, deve ser analisada em conjunto com o art. 18, § 5º, da CARTA, ora transcrito:

"A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal." (grifamos)

A análise prematura e despida de rigor metodológico levaria o intérprete à equivocada conclusão da possibilidade de transferência da competência tributária de uma para outra pessoa. Urge, no entanto, que se busque a interpretação sistemática desses dois dispositivos que, inseridos na Constituição, devem conviver em harmonia com as demais regras e princípios nela contidos. Daí ser impossível enaltecer, de um lado, um princípio que é a linha mestra a ser seguida pelas demais regras, no caso a **indelegabilidade de competências** e, ao mesmo tempo, admitir que a competência possa ser transferida, consoante previsão do art. 18, § 5º e art. 21, § 5º, da Constituição Federal.

Num sistema, não há regras contraditórias. Devem estar integradas harmonicamente, conclusão esta que nos autoriza a conceber que o legislador quer se referir à **capacidade tributária**, quando usa indevidamente a expressão **competência** nos dispositivos retro transcritos. Essa conclusão é reforçada e confirmada pela previsão da parte final do § 5º do art. 18 que, ao enunciar a transferência do "exercício da competência

residual em relação a impostos", vincula esta possibilidade à uma rigorosa condição: "cuja incidência seja definida em lei federal".

Ora, explicitar a hipótese de incidência de qualquer tributo é, realmente, tarefa legislativa (princípio da legalidade) e atributo que identifica a competência e não a capacidade. Do exame podemos concluir, com bastante tranquilidade e segurança, que a União pode mesmo transferir a arrecadação do imposto por ela instituído, e não a competência para criá-lo.

A análise da competência para instituir tributo faz desabrochar as noções, consagradas pela doutrina, da fiscalidade, extrafiscalidade e para-fiscalidade, identificada pela forma de utilização do instrumental jurídico-tributário. Advertimos, preliminarmente, que não visualizamos respaldo jurídico para tais distinções que, reafirmando nosso pronunciamento anterior, podem ser adotadas na medida em que revelem utilidade. A FISCALIDADE identifica que os objetivos que levaram a instituir um tributo estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem interferência de outros interesses sociais, políticos ou econômicos.

A EXTRAFISCALIDADE identifica objetivos outros que não o interesse arrecadatário, sendo o tributo instituído com o objetivo primeiro de regular situações de mercado, ou fenômenos sociais, como exemplo, o imposto de exportação, cuja alíquota é manejada pelo Executivo em atendimento à política econômica (mercado) e não no interesse arrecadatário.

Já, a PARAFISCALIDADE, é situação jurídica consistente na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo (capacidade) diverso da pessoa que a expediu (competência), atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para a consecução dos seus objetivos. Poderão figurar nessa situação as pessoas jurídicas de direito público, com ou sem personalidade política e as entidades paraestatais que, constituídas sob a égide do direito privado, desenvolvem atividades de interesse público. É fenômeno comum nas chamadas CONTRIBUIÇÕES, como exemplo, nas exações cobradas pela Previdência Social, anuidades devidas à OAB, pedágio cobrado pelo DERSA, L. B. A., SESI, SESC, SENAC e muitas outras.

Advertimos, contudo, que apesar do vício em utilizar-se da alternativa da para-fiscalidade para burlar a Constituição, o instituto está inteiramente submetido ao regime jurídico tributário, visto ser irrelevante o destino atribuído ao produto da arrecadação, cuja matéria é da alçada do direito financeiro.

Não nos repugna e parece-nos perfeitamente possível que a OAB ou a LBA possa figurar no pólo positivo da relação jurídica tributária.

ria, com poderes para postular o "quantum" dimensível do seu direito subjetivo público. Basta, todavia, que esta posição seja definida expressamente em lei federal, no uso da regular competência atribuída pela Constituição.

VIII – ATIVIDADE LEGISLATIVA E A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL

Ao nosso legislador ordinário não é dado colocar, como pressuposto material da realização de uma obrigação tributária, qualquer fato passível de ocorrer no mundo concreto. Haverá que se ater a princípios que lhe norteiam o comportamento. Mais precisamente, terá de se ver competente, como já vimos, para poder tomar aquele fato e qualificá-lo como fato jurídico tributário; mais que isso, deve adotar como elemento dimensível (base de cálculo) daquele fato a sua própria materialidade, sob pena de desfigurar a outorga constitucional.

Vemos que o legislador constituinte acabou por não deixar qualquer criatividade ao legislador ordinário. A este cabe a faculdade de criar ou não criar o tributo. Se decidir pela sua criação, deverá guiar-se pelos exatos e precisos cânones constitucionais, em atendimento aos seus princípios e pressupostos.

Portanto, ao legislador ordinário não bastará, simplesmente, editar a lei. Haverá, de início, de perquirir se a matéria a ser versada lhe foi conferida pela Constituição. Contrariamente a outros sistemas que primam pela liberdade atribuída ao legislador ordinário, o nosso se caracteriza pela exaustividade a nível constitucional. Qualquer tratativa impelida pelo legislador para marcar a sua criatividade, em regra, implica em inconstitucionalidade.

Tamanha é a rigidez do nosso texto constitucional em matéria tributária que o legislador constituinte não só fixou as competências, como também a materialidade da incidência que deverá ser colhida pelo ente tributante. Exemplo disso é a previsão do art. 23, II, da CF, que além de ditar a materialidade da incidência do ICM, identificou também os possíveis sujeitos passivos.

IX – O DECRETO-LEI E A INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO

Questão ainda controvertida entre aqueles que perfilham o campo do Direito é a prestabilidade do decreto-lei para a instituição de

tributos. Apesar da reiteração com que se houve o Executivo nas décadas passadas, legislando quase que, exclusivamente através do desditoso instrumento, não quer isso legitimar a possibilidade do procedimento, tampouco, confirmar a legalidade dos atos emanados com fulcro no artigo 55, inciso II, da Constituição Federal. O simples fato de o Judiciário, nesses anos todos, ter confirmado a validade do malfadado instrumento para instituição de tributos é fruto, mais do enfraquecimento do próprio Judiciário e da sua total dependência do Executivo, do que da sua pretensa autonomia na aplicação do Direito.

Vale lembrar que o problema não se coloca a nível da hierarquia dos atos normativos, visto que não a vislumbramos no cotejo da lei com o decreto-lei, posto que ambos retiram seus fundamentos de validade da própria Constituição. Ainda mais, o decreto-lei baixado exclusivamente pelo Presidente da República, obedecidos os requisitos do art. 55 da CARTA, é dotado de força de lei, diferindo da lei delegada por ser editado sem autorização antecipada do Congresso Nacional. É com tal relevância que diversos autores sustentam a prestabilidade do decreto-lei para inovar a ordem jurídica tributária, trazendo em abono da tese, o comportamento do próprio Judiciário e a prescrição textual inserida na parte final do inciso II, do art. 55 — “inclusive normas tributárias”.

Tal entendimento, “permissa vênia”, não atende aos postulados da hermenêutica jurídica, ferindo princípios enaltecidos pelo próprio legislador constituinte, além de não resistir ao menor teste de validade, posto que é interpretação essencialmente literal que, no dizer do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO não é interpretação, mas sim, “pressuposto de interpretação”.

Não se pode pretender o entendimento de um texto sem correlacioná-lo com o contexto em que está inserido, inexistindo norma jurídica avulsa. A concepção sistemática do Direito implica que só é jurídico o preceito nele integrado e em harmonia com as demais regras, especialmente com os princípios que fixam as diretrizes desse sistema. Assim, a interpretação de uma regra — por exemplo, art. 55, II, da CF — não pode, jamais, vulnerar ou desacatar os nortes traçados no mesmo sistema, pelos artigos:

- 1º, “caput” — princípio republicano;
- 1º, § 1º — princípio democrático;
- 6º — princípio da tripartição do poder;
- 27 — princípio da reserva do poder legislativo ao Congresso Nacional;
- 73 — atribuição da função executiva ao Presidente da República;

153, § 2º — princípio da legalidade;

19-I e 153, § 2º — princípio da estrita legalidade da tributação.

Igualmente, não se pode deixar perder à distância a assertiva de que a tributação — ação de tributar — é matéria constitucional em que o Poder do Estado visa atingir dois dos valores fundamentais do homem: a propriedade e a liberdade. Não se nega que tais valores se constituem na própria razão de ser da Constituição que os protege.

Assim sendo, adotado o princípio republicano — art. 1º — como baluarte da LEI DAS LEIS, cujo postulado é o exercício da função política pelos representantes do povo, com mandato periódico e debaixo do estatuto da responsabilidade, impõe-se, por decorrência lógica, a exaltação do princípio do consentimento dos tributos, ao lado dos demais princípios anteriormente nomeados.

A própria Constituição estabelece distinção entre lei e decreto-lei, não só pelo “*nomem juris*”, mas pelo seu regime jurídico, iniciando pelo processo de elaboração que é distinto, assim como a eficácia, os pressupostos e condições de expedição de um e de outro.

O campo de ação do decreto-lei é restrito à determinadas matérias e, assim mesmo, vinculado à existência de determinados pressupostos (urgência e interesse público relevante). O campo da lei é genérico e não sujeito às restrições, conforme se depreende da expressão “dispor sobre todas as matérias”, inserida no art. 43 da Constituição Federal.

A exaltação do princípio da estrita legalidade tributária pelo legislador constituinte, que o sublinhou em duas oportunidades (art. 19-I e 153, § 2º), em que pese a sua proclamação de ordem geral (art. 153, § 2º), faz com que se torne inadmissível a **instituição** ou **majoração** de tributo via decreto-lei, sob pena de vulneração dos princípios já enumerados. Mais ainda, a previsão de vigência imediata fere o princípio da anterioridade da lei tributária, pelo qual a nova exigência só pode ter eficácia no exercício seguinte ao da instituição, assim como, por outro lado, a possibilidade da sua rejeição, com a convalidação dos atos já praticados (art. 55, § 2º) afronta o princípio da generalidade e igualdade da tributação.

Diante do exposto, surge a interrogação: Qual o alcance do art. 55-II, da CF, no tocante às “normas tributárias”? Seria letra morta?

Se a indagação é procedente, a resposta permite concluir que não se esvaziou a previsão constitucional, e tem aplicação e razão de ser a inserção “inclusive normas tributárias” no citado artigo.

Voltamos a reafirmar que a exigência de lei é imperativo somente para a **criação ou majoração de tributos**, nada impedindo que o Estado possa, após a criação do tributo, através de decreto-lei, veicular outras normas atinentes à tributação ou fiscalização, como por exemplo, sobre o processo tributário, sobre o lançamento, arrecadação, prazos, formulários, sem que impliquem em onerar o contribuinte.

Instituir tributo, tarefa reservada exclusivamente à lei, significa descrever a hipótese de incidência em sua totalidade.

Majorar implica na alteração do aspecto dimensível (alíquota ou base de cálculo), de modo a alargar a exigência.

Essas tarefas é que estão reservadas unicamente à lei, no seu sentido formal, como ato emanado do Legislativo.

Interessa-nos tais considerações para que tenhamos-las presentes quando da análise que pretendemos empreender sobre os empréstimos compulsórios, via de regra instituídos através do ato provisório que é o decreto-lei, ainda mais que firmamos posição, linhas atrás, sobre a natureza tributária dos mesmos.

X – EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

a) EVOLUÇÃO CONSTITUCIONAL:

Foi através do art. 4º da Emenda Constitucional nº 18/65 que os empréstimos compulsórios passaram a integrar o nosso ordenamento jurídico. Conta-nos o grande mestre ALIOMAR BALEEIRO que "as Constituições anteriores eram silentes em relação a empréstimos compulsórios, que nunca foram tentados no Brasil até a Segunda Guerra Mundial. Havia aqui a mesma repugnância norte-americana a essa técnica financeira vetusta e caracterfstica de países de pouco crédito. (...) Foi a partir de 1951, que surgiram os empréstimos forçados, quando o crédito nacional se arruinou por efeito da inflação. Os Estados imitaram logo a União e disso se originou a disposição limitativa do art. 4º da EC 18/65, reproduzido no § 3º do art. 18 da Emenda nº 01/1969." ("DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO" – 10ª Edição – Forense – pág. 113)

Pelo fato da inexistência de proibição de lançamento dos empréstimos forçados na Constituição de 1946, os juristas se dividiram quando da análise acerca da verdadeira natureza jurídica de tal exigência, principalmente quando os Estados membros quiseram imitar a União. A

EC 18/65, longe de buscar dar qualidade jurídica à exação, limitou-se a afastar a pretensão desenfreada de outros entes, que não a União, para o exercício de tal competência.

Cumpra lembrar que, a despeito de só ter sido abarcado pelo ordenamento positivo com a EC 18/65, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciara pelo caráter não tributário do empréstimo, pela Súmula nº 418, editada antes mesmo da sua aparição constitucional pela referida emenda.

A disposição contida na EC 18/65 veio confirmada na Constituição de 24/01/67, cujo art. 18, § 4º, reproduzia textualmente:

“Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório”.

O texto foi absorvido pela EC nº 01/69, no § 3º do seu art. 18. Contudo, a mesma Emenda fez inserir em seu art. 21, § 2º, inciso II, alusão à capacidade atribuída à União para instituir “empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”, buscando com tal acréscimo, a nosso ver, espantar as dúvidas acerca do regime jurídico a que estava submetida a exigência.

b) COMPORTAMENTO DA DOUTRINA:

Linhas atrás já nos posicionamos pela inclusão do empréstimo compulsório dentre as espécies tributárias consagradas pela Constituição. No entanto, não é uniforme o entendimento doutrinário acerca do instituto, destacando-se autores que repudiam sua natureza tributária sob a argumentação da natureza contratual a que se reveste, além da posterior restituição do “quantum” arrecadado, que não é qualidade inerente aos tributos.

Apressamo-nos em refutar a desclassificação pelo caráter da restituição, primeiro porque não é esse elemento que tipifica qualquer exação. Em segundo lugar, de uma maneira ou de outra, todos os tributos são restituíveis, seja em dinheiro, seja em obras, utilidades sociais ou serviços públicos.

Mais ainda, nunca é demais repetir que o destino dado ao produto da arrecadação é consideração que refoge ao campo do Direito Tributário, não sendo elemento relevante para qualificar qualquer exigência.

São procedentes e sempre atuais as considerações do nosso ilustre ALFREDO AUGUSTO BECKER, que são transcritas na íntegra para não cindir a idéia do autor:

"O empréstimo compulsório é o dever de prestação pecuniária, não voluntariamente desejada, que o Estado impõe, mediante regra jurídica, a determinadas pessoas que realizam determinados fatos (ex. pagamento do imposto de renda), ou se encontram em determinados estados de fato (ex. solteiros, ou casados sem filhos), correlacionando a efetivação daquela prestação pecuniária com a sua posterior devolução, por parte do Estado, à mesma pessoa.

Antes de se investigar a natureza jurídica do empréstimo compulsório, é interessante observar que até mesmo o empréstimo público voluntário tem sua natureza jurídica discutidíssima pela doutrina. Em recente obra, GIULIANI FONROUGE, após estudar as diferentes doutrinas sobre a natureza jurídica do empréstimo público voluntário, chegou à conclusão de que tantas discrepâncias as separam, que é arriscado afirmar possa existir uniformidade a respeito de qualquer uma delas. Depois de agudamente investigarem a natureza jurídica do empréstimo público voluntário, GIULIANI FONROUGE e GUSTAVO INGROSSO consideraram inaceitável a tese contratualista e esposaram a tese da obrigação unilateral.

Até hoje, pouco se investigou sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório. Quase todos tratam o empréstimo compulsório sob o ângulo econômico-financeiro. O reduzido número de autores que se defrontaram com o problema jurídico da verdadeira natureza do empréstimo compulsório, infelizmente não quiseram penetrar na sua intimidade e ultrapassaram-no mediante afirmações puramente dogmáticas que podem ser reunidas em três posições:

a) o empréstimo compulsório não é imposto, mas espécie do empréstimo público;

b) o empréstimo compulsório não é empréstimo público e nem imposto, porém uma requisição temporária de capital;

c) a natureza jurídica do empréstimo compulsório é a de um imposto;

Deve-se observar que, para negar a natureza tributária ao empréstimo compulsório, os autores encontraram somente um único argumento: a sua restituição à pessoa que o pagou." ("TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO" — 2ª edição — Saraiva — pág. 357/358)

Agarrando-se na condenável e extremada interpretação literal do texto constitucional, parcela quantitativa de autores tem sustentado a

existência de dois empréstimos compulsórios, com pressupostos distintos: 1) **EXCEPCIONAIS** — configurando empréstimos forçados, sem natureza tributária, previstos no art. 18, § 3º da atual CARTA, com exigência disciplinada pela Lei 5172/66 (CTN), que faria as vezes da lei complementar reclamada; 2) **ESPECIAIS** — introduzidos pela EC nº 01/69, em seu art. 21, § 2º, inciso II, com motivação ainda dependente de lei complementar, cuja exigência está vinculada ao regime jurídico tributário.

Neste diapasão pronunciaram-se alguns nomes, entre eles o ilustre SOUTO MAIOR BORGES, em parecer encomendado pelo Ministério da Fazenda, cujo trabalho tem norteado a conduta dos nossos administradores na instituição de novos empréstimos, ante a insaciedade do sempre deficitário “caixa” do Tesouro. Na mesma linha pronunciou-se o paraense HERÓN ARZUA, em trabalho publicado na Revista do Instituto dos Advogados, nº 2, de 1980, concluindo que “aos empréstimos compulsórios ditos **excepcionais**, diferentemente daqueles que se subsumem à regra do item II, § 2º, do art. 21, denominados **especiais**, não tem cabida a aplicação do regime jurídico tributário.”

De outra parte, é considerável o peso qualitativo dos autores que enxergam na Constituição, a **unicidade** do instituto do empréstimo compulsório, vinculado ao regime jurídico tributário, figurando entre eles juristas do quilate de ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, ALIOMAR BALEEIRO, AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO e PAULO DE BARROS CARVALHO. Sustenta este último:

“Nada obstante a insistente retórica com que se defende a natureza diversa dos dois empréstimos, cremos insustentável qualquer teoria explicativa que negue índole tributária também aos empréstimos compulsórios excepcionais.” (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO — Ed. Saraiva — 1985 — pág. 25)

c) NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA:

Desnecessária qualquer advertência para explicitação da tese a qual nos filiamos, cujos fundamentos não discrepam daqueles já sobejamente expendidos pelos que versaram a matéria na sua intimidade.

Acenamos em altos brados que, antes ou depois da EC nº 18/65, a subtração de riqueza dos particulares, a título de empréstimo compulsório, sempre teve natureza tributária, na exata dimensão do conceito de tributo expressado neste trabalho, que está em perfeita consonância, pelas linhas mestras, com o estatuído no art. 3º do CTN.

Adotando como ponto de partida a interpretação sistemática, entendemos até desnecessária a previsão constitucional para que os empréstimos adotem o regime jurídico dos tributos, posto que, em se tratando de exigência pecuniária, compulsória, através de lei, sem caráter de penalidade ou confisco, outra coisa não pode ser que não tributo. Mas, para não pairar dúvidas sobre a espécie, inseriu o legislador constitucional disposição expressa, mandando aplicar-se-lhes o regime jurídico tributário, sem que isso implique em redundância ou divisão do instituto em duas espécies distintas. O inciso II, do § 2º do art. 21, da Constituição Federal, não estabelece espécie nova de empréstimo compulsório a par do já existente, inserido no § 3º do art. 18, mas apenas o reitera e expressa o seu regime jurídico que antes encontrava-se implícito.

Por outro lado, a inserção do instituto na Constituição Federal, no capítulo destinado ao "Sistema Tributário", fazendo remissões aos tributos, não basta para lhe conferir natureza jurídica tributária. Temos exemplos, na própria CF, de disposições incluídas no capítulo do Sistema Tributário e que, nem por isso, se caracterizam como normas tributárias, como as regras da repartição da receita previstas nos arts. 25 e 26. De outra parte, é pacífico encontrarmos verdadeiros princípios constitucionais que informam toda a atividade da tributação, fora do capítulo destinado às regras do Sistema Tributário, como, por exemplo, os artigos 1º, 2º, 43, 46, 153 — parágrafos 1º, 2º e 29, entre outros.

Contrariamente à posição esboçada pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em extenso parecer, não existe a dualidade de empréstimos na Constituição. A particularidade de se referir, numa oportunidade a casos excepcionais e, n'outra, a casos especiais, não nos parece distinção suficiente e adremente preparada pelo legislador constituinte, não encontrando respaldo jurídico.

É do nosso conhecimento a falta de rigor técnico que impera nas casas legislativas, o que é perfeitamente aceitável face a heterogeneidade dos representantes das mais diversas camadas da sociedade. Dir-se-á que a nossa Constituição se qualifica pela rigidez de suas normas e exaustividade no dimensionamento do comportamento dos nossos legisladores ordinários, ou ainda, que a norma não emprega palavras inúteis. A primeira conclusão é verdade absoluta, confessamos. Todavia, a rigidez constitucional diz respeito aos princípios que ela adota (art. 47, § 1º), à forma da atribuição das competências como regra, às limitações da ação do Estado sobre o particular (direitos individuais) e não ao rigor técnico no emprego de termos ou palavras na expressão do direito.

Repudiamos a interpretação que se louva, mais no descuido ou imprecisão do legislador, do que na logicidade e unicidade do sistema de

regras. Não quis a norma inserida pela EC 01/69 criar nova espécie de empréstimo compulsório, com a sutileza de embasar-se em **casos especiais**, a par do já existente (art. 18, § 3º) para **casos excepcionais**. Propugnar por tal entendimento significa, a nosso modesto ver, abdicar a tarefa da interpretação jurídica que compete ao militante do Direito e, por conseguinte, abandonar a idéia de se fazer ciência do Direito. Far-se-á, isto sim, análise gramatical, léxica ou semântica.

"Ad argumentandum", se preciosismo técnico existisse no emprego dos símbolos, estaríamos concluindo, também, que a competência tributária é delegável, pela autorização expressa contida no § 5º do art. 21 da Constituição Federal, em afronta ao princípio da indelegabilidade estabelecido no § único do art. 6º. Sabemos, no entanto, que o termo "competência" inserido no § 5º quer significar capacidade, como bem já demonstramos, sem que isso possa repugnar aos doutrinadores que aceitam tal conclusão sem reparos. Mais ainda, teríamos mais uma espécie tributária nas exceções do § 29, do art. 153, da CF, ao se referir à TARIFA alfandegária e de transporte? Soa à unanimidade que o termo foi empregado impropriamente, pois em capítulo precedente o legislador já nominou as espécies do gênero tributo, não abarcando tal categoria ou símbolo.

Os exemplos servem para mostrar a imperiosidade de uma interpretação sistêmica e o perigo na busca precipitada do sentido e alcance das normas.

A tese dual dos empréstimos, contra a qual nos colocamos, que tenta explicar a natureza não tributária das exações instituídas com base nos **casos excepcionais** (art. 18, § 3º), não resiste a mais um teste de sustentação lógica, senão vejamos:

Prevê a norma constitucional a necessidade de lei complementar definindo os "casos excepcionais" que permitirão a colocação dos empréstimos. Afirmam aqueles autores que a lei complementar reclamada é a 5172/66 (Código Tributário Nacional) que, em atendimento aos reclamos da EC 18/65, elencou as hipóteses qualificadas como "excepcionais", susceptíveis de embasarem dita exigência, como expressa o seu art. 15:

"Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — guerra externa, ou sua iminência;

II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único: A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei."

Não há necessidade de maior esforço, nem de ser o intérprete versado nas letras jurídicas, para se concluir pela contradição nos termos. Afirmar que não é tributo e, ato contínuo, ratificar que está regulado pelo CTN, ao lado dos impostos, das taxas e contribuições é, no mínimo, falta de coerência.

Na verdade, não há como fugir da tese que demonstra ser o empréstimo compulsório de natureza tributária, mormente quando os defensores da teoria oposta e o próprio Consultor Geral da República afirmam que o mesmo está definido em uma lei complementar, que não é outra senão o questionado CTN. São oportunas as lições do invejável mestre, ALIOMAR BALEEIRO:

"O próprio fato de o CTN regular o empréstimo forçado lhe imprime o caráter de imposto restituível, que aliás, figurava no projeto Rubens G. Souza — Oswaldo Aranha. O que não é tributo constitui excrescência num Código Tributário." (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO... pág. 114)

Em sendo tributo, restaria perquirir sobre a que regime pertence; ou seja, se se constitui em nova espécie ao lado dos impostos, taxas e contribuições, ou se confunde com uma delas.

Na parte inicial deste trabalho esforçamo-nos para destacar o empréstimo compulsório como uma exação distinta das demais espécies, pelo menos a nível de previsão constitucional, em função da generalidade ou exclusividade das competências. Todavia, já alertamos que as exigências tributárias amoldam-se aos regimes jurídicos ditados pela materialidade de suas incidências e no dimensionamento desta mesma materialidade, ou, nas palavras abalizadas do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, no "binômio hipótese de incidência/base de cálculo". Mais uma vez, ressaltamos que é irrelevante a denominação de imposto se a materialidade da incidência toma fato vinculado à atividade estatal. Teremos taxa. Sem sentido nominar de empréstimo compulsório uma determinada exação, se a hipótese de incidência/base de cálculo prestigiam uma contraprestação por um serviço público. Teremos, outra vez, taxa.

Em se elegendo fato não vinculado à atividade estatal, teríamos, em regra, imposto. O que nos faz distinguir o imposto dos empréstimos compulsórios está, tão somente, na qualidade dos últimos se posicionarem, previamente, como restitutíveis em espécie, distinção que reconhecemos ao desamparo das normas do Direito Tributário.

Poderíamos nivelar os empréstimos compulsórios aos impostos residuais facultados à União. Todavia, estes últimos podem ser instituídos a qualquer tempo, respeitados tão somente os balizamentos acerca da competência sobre a materialidade proposta, e o binômio hipótese/base de cálculo de outros impostos (arts. 18, § 5º e 21, § 1º), enquanto que os primeiros (empréstimos), dependem de lei complementar fixando os pressupostos para sua instituição.

Parece-nos que foi com essa postura que ALFREDO AUGUSTO BECKER se pronunciou sobre a natureza jurídica dos empréstimos. São suas palavras:

“Na verdade, a natureza jurídica do “empréstimo compulsório” é a de um genuíno imposto”. (...)

“O fato de o Estado devolver ao contribuinte em dinheiro (ou em títulos) o valor do tributo (com ou sem “juros”) não desqualifica a sua natureza jurídica de tributo, porque a destinação (indeterminada ou determinada) não altera a sua natureza jurídica que continuará sendo a de um tributo. A doutrina dominante demonstra de modo irrefutável que o imposto, com destinação determinada, continua sendo imposto. Ora, a devolução do montante do tributo ao contribuinte é uma (entre outras) das destinações determinadas àquele tributo e tal fenômeno ocorre também com outros tributos.” (...)

E arremata o jurista:

“A obrigação de o sujeito ativo (Estado) devolver o tributo (com ou sem juros) não retira a natureza jurídica tributária ao “empréstimo compulsório” pois, na verdade, no “empréstimo compulsório” existem duas distintas relações jurídicas, com distintas naturezas jurídicas.

A primeira relação jurídica é de natureza tributária: o sujeito passivo é determinado indivíduo e o sujeito ativo é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza administrativa: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado”. (TEORIA GERAL... pág. 358/359)

d) INCONSTITUCIONALIDADE DO DL 2288/86:

d.1 – Os Fundamentos da Norma:

Através do Decreto-lei nº 2288/86 foram instituídos dois empréstimos compulsórios para absorção temporária do poder aquisitivo, sendo um exigível dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores e outro dos adquirentes de veículos de passeio.

Reiterando a tradição, mais uma vez o Poder Executivo feriu brutalmente a Constituição. Infelizmente vivemos, e não é de hoje, o verdadeiro "manicômio jurídico tributário" a que se refere o festejado BECKER.

Pode parecer que estamos radicalizando entendimento contrário à postura governamental, uma vez que os empréstimos compulsórios em questão foram instituídos, entre outras razões, para assegurar o êxito do plano da estabilização econômica. Não é nossa intenção. Afora o papel que nos cabe de cultivar o Direito, aplaudimos e desejamos que as medidas encetadas possam recuperar a estabilidade do país.

Por outro lado, não podemos concordar com a criação de tributos em desconformidade com o que estabelece a Constituição, por mais nobres que sejam as razões. Aliás, foram sempre nobres as razões que levaram a instituir empréstimos compulsórios: combate à inflação (decreto-lei 1782/80); socorro às vítimas das enchentes do sul (decreto-lei 2047/83) e, agora, o Plano Cruzado.

d.2 — Legalidade — Anterioridade e Segurança Jurídica:

Como tributos que são, os empréstimos compulsórios ficam sujeitos a todos os princípios constitucionais gerais e tributários. No Brasil, reza a Constituição que os tributos só podem ser criados ou aumentados através de lei ditada pelo ente competente. Lei, já vimos, é fruto da Casa Legislativa que, na esfera federal, compete ao Congresso Nacional, cabendo ao Presidente da República a tarefa de somente sancioná-la. Todavia, o Chefe do Executivo vem usando e abusando do decreto-lei, que apesar do campo limitadíssimo de sua atuação, vem sendo empregado indiscriminadamente em várias matérias, sem que estejam presentes os seus pressupostos. Isso é flagrantemente inconstitucional e fere profundamente o sistema jurídico, exatamente na sua essência e nos seus fundamentos, na medida em que os administrados são surpreendidos com normas perante as quais, via de regra, não podem pautar seus procedimentos, por colherem situações, se não já materializadas, pelo menos idealizadas sob o anterior direito posto.

As normas existem para dar segurança nas relações entre administrados e entre estes e o Poder Público, e não para gerar incertezas e reações de oposição.

Reza o art. 19, I, da Constituição Federal que é "vedado instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça", no que é acompanhado em redundância enfática pelo § 29 do art. 153, no sentido de que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça".

Mais ainda, o mesmo parágrafo contempla outra proibição, no sentido de que "nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro", com as ressalvas autorizadas expressamente, entre as quais não se acham os empréstimos compulsórios.

Estão aí consagrados os princípios da legalidade e da anterioridade da lei, em valores absolutos, cuja proibição constitucional é categórica e não comporta regulamentação. Inobstante o elevado alcance desses princípios para garantia da segurança jurídica, vem o Executivo, fazendo tábua rasa da Constituição, exigir empréstimo compulsório sobre combustíveis (gasolina e álcool), e sobre aquisição de veículos, através do desditado decreto-lei, com eficácia pretendida a partir da sua publicação (24 de julho de 1986). Nada mais inconstitucional.

d.3 — Natureza da Exigência:

Já assentamos pelo entendimento de que a verdadeira natureza de qualquer exigência é dada pela materialidade da sua incidência e pelo seu elemento dimensível (base de cálculo). Daí que o chamado "empréstimo compulsório" de 28% instituído sobre a gasolina e álcool, ao tomar como materialidade para sua incidência o "consumo", empresta hipótese atribuída constitucionalmente à União para instituição do chamado imposto único sobre combustíveis e lubrificantes.

Diz o art. 21, inciso VII, da Constituição:

"Compete à União instituir imposto sobre:

..... ,
produção, importação, circulação, **distribuição** ou **consumo** de
lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos..." (grifamos)

Então, perguntamos: há duplicidade de exigência tributária sobre o mesmo fato, protegido pela Constituição com **imposto único**? A resposta é negativa. Trata-se, simplesmente de um adicional do imposto único sobre combustíveis, cuja criação é constitucionalmente assegurada à União. Neste aspecto nada obsta que a União venha a taxar tais operações, uma vez que a competência que lhe foi atribuída permite tal ingerência. E, toda vez que fizer uso dessa atribuição, tomando como fundamento da majoração "a produção, importação, circulação, **distribuição** ou **consumo**", estará criando exigência tributária legítima, da espécie IMPOSTO, inobstante o batismo que se lhe empregue de "empréstimo compulsório".

Outro aspecto que ousamos ressaltar é sobre a configuração dessa exigência para o consumidor, aquele que paga. Em sendo tribu-

to — como vimos, trata-se de imposto único — restaria buscar na norma a identificação do seu aspecto pessoal, ou seja, a configuração das partes que encerram a relação jurídica tributária, uma sendo detentora do direito subjetivo à prestação que corresponde ao objeto do dever atribuído à outra. Falamos do sujeito ativo e do sujeito passivo, interessando-nos por este último, posto que o primeiro está expresso na norma, como sendo a União.

Em relação ao sujeito passivo, temos que a rigor do texto legal (decreto-lei 2288/86), não foi o consumidor colocado no pólo passivo da relação jurídica e sim, as distribuidoras dos combustíveis. Os consumidores, como nós, temos aquele adicional do imposto único como **preço**, como já tínhamos o próprio imposto único nas bases anteriores, antes do adicional. Dirão alguns, com HÉCTOR VILLEGAS, que se trata de perquirir o sujeito passivo como o verdadeiro “destinatário legal tributário” e não exclusivamente, o eleito para repassar o dinheiro aos cofres públicos.

A matéria ganha relevância na medida em que tais operações se constituem em atividades monopolizadas, em que o produto tem preço fixado pelo próprio Poder Público. Ao fixá-lo, pouco nos importam seus componentes, se o custo abrange gastos mais impostos, ou se o preço abrange custos mais margem de lucro. Tudo é preço. Tanto que, a nosso ver, tal adicional que é imposto para as distribuidoras, representa preço para os consumidores. Aliás, o Executivo não precisava majorar tributo para influir na formação do preço de venda dos combustíveis, se queria regular mercado junto aos consumidores, reduzindo o consumo. Tinha plena capacidade para majorar tais preços, na atividade que lhe compete como intervenção no domínio econômico, não o fazendo diretamente, quicá, para não ser tratado de primeiro infrator do Plano Cruzado. Dá no mesmo.

Se podemos concluir que a atividade que envolve a exploração e comércio de tais combustíveis é reservada ao Estado, que pode autorizar os particulares a exercê-la mediante a restrita obediência aos parâmetros impostos pelo Estado, sendo um deles a observação do preço, parece-nos fora de dúvida que estamos diante da figura do monopólio, expressado em termos jurídicos como “uma relação negativa entre o Estado e aquele que se submete ao seu poder. É uma limitação, **uma proibição, imposta pelo Estado do exercício de certa atividade ou indústria**” (grifos do original) (...). “O resultado econômico que o Estado poderá auferir como resultado do monopólio, **não tem interesse tributário** porque não autorizado constitucionalmente” (grifamos). (“ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO — MONOPÓLIO” — por CÉLIO DE FREITAS BATALHA, in Revista de Dir. Trib. nº 15-16 — pág. 191).

Referido adicional de 28% sobre combustíveis reforça a idéia de "preço aos consumidores, na medida em que estes não podem se opor a tal imposição pela própria natureza dos contratos de compra e venda com preço certo, a cada abastecimento. Isto porque, a verdadeira materialidade de tal incidência não é o **consumo**, mas sim a **distribuição** que é praticada por outro sujeito que não os consumidores. Nem mesmo os chamados retalhistas (postos de abastecimento) praticam atividades descritas na materialidade da incidência, recebendo o produto das distribuidoras com aquele ônus embutido como preço.

Se **consumo** fosse a hipótese colhida pela norma legal, a cada operação de abastecimento de veículos, teríamos um fato gerador distinto e, conseqüentemente, nasceria aí a obrigação tributária. Todavia, do exame da norma resulta claro que a obrigação não nasce nesse momento (consumo), mas, muito antes (distribuição).

Tomado como tributo e não como preço, alertamos que o fato de, linhas atrás, admitirmos a legitimidade da União instituir tal exação como adicional do imposto único não lhe retira a obrigatoriedade da observância dos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade da lei, o que revela inconstitucional a exigência, pelo menos, no próprio exercício da sua instituição.

Resta, ainda, análise da outra hipótese de incidência do batizado "empréstimo compulsório", qual seja, sobre a aquisição de veículos de passeio e utilitários, com alíquotas diferenciadas em razão de se tratar de veículos novos ou usados.

Praticou-se, aqui, s.m.j., novas inconstitucionalidades, afora o igual desrespeito aos princípios da legalidade e anterioridade da lei.

Ao tomar como materialidade da hipótese de incidência a "aquisição de veículos", feriu o decreto-lei o princípio basilar da federação e da rigidez da distribuição das competências tributárias, em especial, o disposto no art. 18, § 5º e 21, § 1º que vedam à União, a instituição de impostos que tenham "fato gerador ou base de cálculo" já atribuídos aos Estados ou Municípios (art. 23 e 24).

Prevê o art. 23, II, da Constituição Federal que aos Estados e DF compete instituir impostos sobre "operações relativas à circulação de mercadorias. Ora, tal materialidade não pode ser colhida pela União para outro imposto (residual) sob pena de configurar infração aos dispositivos invocados, principalmente nas "operações realizadas" pelas concessionárias de veículos e demais pessoas jurídicas, onde amolda-se a tipicidade da norma do ICM que colhe como sujeitos passivos os "produtores, industriais e comerciantes". Isto porque a "saída da mercadoria" promovida pelo

comerciante de veículos (fato gerador do ICM) corresponde ao mesmo fato da aquisição desse mesmo veículo, por qualquer que seja o adquirente.

Estaria, então, havendo invasão, pela União da esfera de competência tributária reservada exclusivamente aos Estados, através do mecanismo sutil de se tributar o mesmo fato, visto pelo outro pólo.

Poder-se-ia argumentar, por exclusão, que a exigência seria legítima, nesse aspecto em relação às "aquisições de veículos" efetuadas de particulares, posto que não se qualificam na condição de "comerciantes" previsto no art. 23, II, da CF, conseqüentemente, não estariam tais operações ao alcance do ICM.

Respondemos que, nem assim tal incidência escaparia ao vício da inconstitucionalidade, na medida em que encontra óbice, como as primeiras, no art. 23, III, da CF, instituído pela EC nº 27/85.

Reza tal norma que compete aos Estados e DF instituir imposto sobre a "propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos".

Ora, a vedação constitucional é expressa. Não se pode cobrar outros impostos sobre a propriedade de tais veículos. Mais ainda, a base de cálculo colhida ("preço de aquisição") confirma a materialidade da hipótese (imposto), além do que identifica a mesma base atribuída aos Estados membros para incidência do ICM ou, até mesmo, do I.P.V.A.

Em arremate dessas nossas ponderações sobre a matéria e como rebate prévio às indagações de nossos opositores acerca da natureza das quotas do FND (Fundo Nacional de Desenvolvimento), que serão entregues como forma de resgate ou devolução do "empréstimo", queremos deixar conclusão no sentido de que a entrega dessas quotas não desqualifica a natureza IMPOSITIVA da exigência, tampouco serve para legitimar o verdadeiro EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.

Àqueles que buscam a natureza dessa devolução respondemos que se tratam de verdadeiros INCENTIVOS FISCAIS, idênticos a outros tantos fixados na legislação, em função do próprio imposto, como os conhecidos Fundos de Investimentos do Nordeste (FINOR), da Amazônia (FINAM), do Turismo (FISSET), onde parcela do imposto é devolvida em papéis (quotas) aos contribuintes, sem qualquer desnaturaçao ou ofensa da ordem jurídica tributária.

Agora, o incentivo é dado em quotas do F.N.D.

Então, inexistem os verdadeiros empréstimos compulsórios?

Pensamos que eles existem e instituídos no Brasil sem a verdadeira denominação. Veja-se a propósito, o disposto no art. 14 da Lei 7450/85 que estabeleceu que as restituições do imposto de renda às pessoas físicas, relativas ao exercício de 1986, período-base de 1985, serão efetuadas parceladamente, no espaço de quatro anos.

No mesmo sentido, a disposição contida no art. 36 da citada lei que determinou que a restituição do imposto pago a maior pelas pessoas jurídicas, relativo ao exercício de 1986, ano-base de 1985, será retida nos cofres públicos, implicitamente a título de "empréstimo" e devolvida aos titulares daquele direito em quatro parcelas anuais.

Temos, nas duas hipóteses, verdadeiros empréstimos compulsórios, inobstante a ausência de tal denominação pela ordem legal, o que não altera a sua natureza jurídica, conforme expressamos em reiteradas oportunidades.

BIBLIOGRAFIA

- ARZUA, Heron "Princípios Constitucionais Tributários e as Contribuições" — In Revista de Dir. Tributário nº 718 — pág. 84/94.
- ARZUA, Heron "Entendimento da Lei Tributária" Editora da Univ. Federal do Paraná — 1982.
- ATALIBA, Geraldo "Hipótese de Incidência Tributária" — Editora Revista dos Tribunais — 3ª edição — 1984.
- ATALIBA, Geraldo "República e Constituição" Editora Revista dos Tribunais — 1985.
- ATALIBA, Geraldo "Elementos de Direito Tributário" Editora Revista dos Tribunais — 1978.
- ATALIBA, Geraldo "Limites Constitucionais do Decreto-lei em matéria tributária" — In Revista de Dir. Tributário nº 17/18, pág. 212/217.
- BALEEIRO, Aliomar "Direito Tributário Brasileiro" Editora Forense — 10ª edição — 1984.
- BALEEIRO, Aliomar "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" Ed. Forense 6ª edição — 1985.
- BATALHA, Celio de Freitas "Aspectos Tributários da Intervenção do Estado no Domínio Econômico". In Rev. Dir. Tributário nº 15/16 — pág. 165/192.

- BECKER, Alfredo Augusto "Teoria Geral do Dir. Tributário". Ed. Saraiva — 1972.
- BORGES, Filho, Arnaldo "Considerações em torno do Conceito de Tributo". In Revista do Direito Tributário nº 3 pág. 173/184.
- BORGES, José Souto Maior "Isenções Tributárias" Editora Sugestões Literárias — 2ª edição — 1980.
- CARRAZA, Roque Antonio "O Regulamento no Direito Tributário" — Editora Revista dos Tribunais — 1981.
- CARRAZA, Roque Antonio "O sujeito Ativo da Obrigação Tributária" — Editora Resenha Tributária — 1977.
- CARVALHO, Paulo de Barros "Teoria da Norma Tributária" Ed. Revista dos Tribunais — 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros "Curso de Direito Tributário" Ed. Saraiva — 1985.
- COSTA, Ramón Valdés "Los principios juridicos fundamentales em la codificacion tributaria de America Latina" In Revista de Dir. Tributário nº 3 pág. 51/61.
- DÓRIA, A. Roberto Sampaio "Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law" Ed. Forense — 1986.
- MICHELI, Gian Antonio "Curso de Direito Tributário" Ed. Revista dos Tribunais — 1978.
- SOUZA, Rubens Gomes e Outros "Comentários ao Código Tributário Nacional". Ed. Revista dos Tribunais — 1975.
- VILLEGAS, Héctor "Curso de Direito Tributário" Ed. Revista dos Tribunais — 1980.
- XAVIER, Alberto "Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação". Ed. Revista dos Tribunais — 1978.
- DIVERSOS AUTORES "Contribuições Especiais — Fundo PIS/PASEP" — Caderno de Pesquisas Tributárias nº 2 — Editora Resenha Tributária.