



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DOUTORADO EM DIREITO PÚBLICO

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

**A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO NO DIREITO
BRASILEIRO**

Salvador
2022

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

**A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO NO DIREITO
BRASILEIRO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da
Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau
de doutor em Direito.

Área de concentração: Doutorado–Jurisdição Constitucional e Novos
Direitos.

Linha de Pesquisa: Estado Democrático de Direito e Acesso à Justiça.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador
2022

Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Q3 Queirós, Etides Yuri Pereira
A natureza jurídica da contribuição no direito brasileiro / Etides
Yuri Pereira Queirós. – 2022.
162 f. ; 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.
Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, Salvador, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Contribuições (Direito tributário). 3.
Impostos. 4. Taxas. 5. Contribuição de melhoria. I. Brito, Edvaldo
Pereira de. II. Universidade Federal da Bahia - Faculdade de Direito.
III. Título.

CDD – 343.04

À Terezinha Miranda Pereira, *in memoriam*, que foi, é e sempre será os degraus do meu sucesso e o arrimo em minhas quedas. Amor que não se esvai pela distância, nem irá se esvair pelo tempo.

TERMO DE APROVAÇÃO

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

Tese aprovada no curso Doutorado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público, pela banca examinadora:

Prof. Edvaldo Pereira de Brito (orientador) — _____
Doutor pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Saulo José Casali Bahia — _____
Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Ricardo Mauricio Freire Soares — _____
Pós Doutor em Direito pela Università degli Studi di Roma Tor Vergata e pela Università del Salento. Doutor pela Universidade Federal da Bahia (UFBA); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Profa. Denise Lucena Cavalcante — _____
Pós-Doutora em Direito pela Universidade de Lisboa/Portugal; Doutora pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar — _____
Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Salvador/BA, 14 de outubro de 2022.

QUEIROS, Etides Yuri Pereira. **A Natureza Jurídica da Contribuição no Direito Brasileiro**. 170 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo a análise da natureza jurídica da contribuição dentro do sistema jurídico vigente no direito brasileiro. Dessa forma, partindo de uma pesquisa bibliográfica desenvolvida sob o método cartesiano, foi realizado um estudo partindo desde a necessidade da formação do Estado para garantias de direitos e deveres dos indivíduos a ele pertencentes até a demonstração da necessidade de disponibilização de recursos financeiros por parte de seus indivíduos para custear sua manutenção. Nesta senda, foi apresentada a noção das prestações pecuniárias, em especial, analisado as prestações pecuniárias coativas, foi defendido que dentro do sistema jurídico brasileiro, coexistem prestações pecuniárias coativas de natureza tributária e não tributária. Foi apresentado, então, o conceito das prestações pecuniárias coativas tributárias, e suas principais espécies, o tributo, a taxa e a contribuição de melhoria, segundo o artigo 3º. Do Código tributário Nacional e 145 da Constituição Federal. A partir dessa situação, aborda-se a celeuma, objeto deste trabalho, que é a inclusão dos empréstimos compulsórios previstos no artigo 148 e da contribuição previsto no artigo 149 dentro do capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional” na Carta Magna. Neste cenário, foi então abordado a divergência doutrinária sobre a tipologia tributária vigente no Brasil após a Constituição Federal de 1988, defendendo, que a inclusão dos empréstimos compulsórios e da contribuição no capítulo destinado a regular o sistema tributário nacional foi uma atecnia do legislador constituinte pois, apesar de serem prestações pecuniárias coativas, elas não são prestações pecuniárias compulsórias tributárias, salientando ainda a defesa da teoria tripartite das espécies tributárias. Assim, enfrentando o mérito do presente trabalho, defende-se que mesmo a jurisprudência tendo se posicionado contra a teoria tripartite das espécies tributárias e consolidando como posição majoritária a teoria pentapartite destas por intermédio do julgamento do Recurso Extraordinário 146.733 de Relatoria do Ministro Moreira Alves, considera-se que o Supremo Tribunal Federal não levou em consideração a identidade lógica entre o conjunto de princípios inerentes aos tributos e o conjunto princípios inerentes a contribuição para fins de seu julgamento, realizando, assim, um equívoco ao enquadrar tributo e contribuição como espécies do mesmo gênero, quando, em verdade, a contribuição é uma prestação pecuniária coativa não tributária.

Palavras-chave: contribuição, identidade lógica, prestação pecuniária.

QUEIROS, Etides Yuri Pereira. **A Natureza Jurídica da Contribuição no Direito Brasileiro**. 170 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

ABSTRACT

The present work aimed to analyze the legal nature of the contribution within the current legal system in Brazilian law. Thus, starting from bibliographical research developed under the Cartesian method, a study was carried out starting from the need for the formation of the State to guarantee the rights and duties of the individuals belonging to it to the demonstration of the need to make financial resources available on the part of their individuals to pay for their maintenance. In this way, the notion of pecuniary benefits was presented, in particular, analyzed coercive pecuniary benefits, arguing that within the Brazilian legal system, coercive pecuniary installment of a tribute and non-tribute nature coexist. The concept of coercive pecuniary installment was then presented, and its main types, the tribute, rate and improvement contribution, according to article 3. From the National Tax Code and 145 from the Constitution. From this situation, the controversy, object of this work, is addressed, which is the inclusion of compulsory loans provided for in article 148 and the contribution provided for in article 149 within the chapter called "On the National Tax System" in the Magna Carta. In this way, the doctrinal divergence on the tribute typology in force in Brazil after the Constitution of 1988 was then approached, arguing that the inclusion of compulsory loans and contribution in the chapter intended to regulate the national tribute system was a technique of the constituent legislator because, despite being coercive pecuniary installment, they are not tribute, also emphasizing the defense of the tripartite theory of tribute species. Thus, facing the merits of the present work, it is argued that even the jurisprudence having positioned itself against the tripartite theory of tributary species and consolidating as a majority position the pentapartite theory of tributary species through the judgment of Extraordinary Appeal 146.733 of the Rapporteurship of Minister Moreira Alves, it is considered that the Federal Supreme Court did not take into account the logical identity between the set of principles inherent to taxes and the principles inherent to contribution for the purposes of its judgment, thus making a mistake in framing tribute and contribution as species of the same kind, when, in fact, the contribution is a non-tax coercive pecuniary pecuniary installment.

Keywords: contribution, logical identity, pecuniary installment.

QUEIROS, Etides Yuri Pereira. **A Natureza Jurídica da Contribuição no Direito Brasileiro**. 170 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo analizar la naturaleza jurídica de la contribución dentro del ordenamiento jurídico vigente en el derecho brasileño. Así, partiendo de una investigación bibliográfica desarrollada bajo el método cartesiano, se realizó un estudio partiendo desde la necesidad de la formación del Estado para garantizar los derechos y deberes de los individuos pertenecientes a él hasta la demostración de la necesidad de hacer efectivos los recursos económicos disponibles por parte de sus individuos para pagar su manutención. De esta forma, se presentó la noción de beneficios pecuniarios, en particular, se analizaron los beneficios pecuniarios coactivos, argumentando que dentro del ordenamiento jurídico brasileño coexisten los beneficios pecuniarios coactivos de naturaleza tributaria y no tributaria. Seguidamente se presentó el concepto de prestaciones pecuniarias coactivas tributarias, y sus principales tipos, el tributo, tasa y aporte de mejora, según el artículo 3. Del Código Fiscal de la Nación y 145 de la Constitución Federal. A partir de esta situación, se aborda la controversia, objeto de este trabajo, que es la inclusión de los préstamos forzosos previstos en el artículo 148 y la contribución prevista en el artículo 149 dentro del capítulo denominado “Del Sistema Tributario Nacional” en la Carta Magna. En ese escenario, se abordó luego la divergencia doctrinal sobre la tipología tributaria vigente en Brasil después de la Constitución Federal de 1988, argumentando que la inclusión de los préstamos y aportes obligatorios en el capítulo destinado a regular el sistema tributario nacional era una técnica de la constitución legislador porque, a pesar de ser prestaciones pecuniarias coactivas, no son prestaciones pecuniarias obligatorias tributarias, enfatizando también la defensa de la teoría tripartita de especies tributarias. Así, frente al fondo del presente trabajo, se argumenta que aún la jurisprudencia habiéndose posicionado en contra de la teoría tripartita de las especies tributarias y consolidando como posición mayoritaria la teoría pentapartita de las especies tributarias a través de la sentencia del Recurso Extraordinario 146.733 de la Relatoría de Ministro Moreira Alves, se considera que el Supremo Tribunal Federal no tuvo en cuenta la identidad lógica entre el conjunto de principios inherentes a los impuestos y los principios inherentes a la contribución para los efectos de su juicio, incurriendo así en un error al enmarcar tributo y contribución como especies de la misma especie, cuando, en realidad, el aporte es un beneficio pecuniario coactivo no tributario.

Palabras clave: contribución, identidad lógica, cuota pecuniária.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	18
2.1 A FORMAÇÃO DO ESTADO E EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONAL	19
2.2 OS CUSTOS DO ESTADO E A RELEVÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	26
2.3 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	28
2.4 POTESTADE TRIBUTÁRIA	32
2.5 REGRAS DE TRIBUTAÇÃO X PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	33
2.6 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	37
2.7 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E SUA CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL	45
3. TEORIA GERAL DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	49
3.1 ARRECADAÇÃO DE RECURSOS FINANCEIROS PELO ESTADO.....	50
3.2 AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS NO DIREITO BRASILEIRO	54
3.3 A CELEUMA DA TIPOLOGIA DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	56
3.4 AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS PELA ASSISTÊNCIA VITAL	62
3.5 PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS SINALAGMÁTICAS	67
4. PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS GERAIS TRIBUTÁRIAS	75
4.1 BREVE ANÁLISE HISTÓRICA DA CRIAÇÃO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA..	78
4.2 EVOLUÇÃO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	84
4.3 CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO	89
4.4 O IMPOSTO.....	97
4.5 A TAXA	102
4.6 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	108
5. AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS NÃO TRIBUTÁRIAS.....	111
5.1 CONCEITO DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS NÃO TRIBUTÁRIAS	114
5.2 NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	116
5.3 O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NO BRASIL.....	122
5.4 A CONTRIBUIÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO.....	126
5.5 REGIME JURÍDICO DA CONTRIBUIÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	137

5.6 CONTRIBUIÇÕES COMO PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COATIVA NÃO TRIBUTÁRIA	143
CONCLUSÃO.....	155
REFERÊNCIAS.....	158

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto determinar a natureza jurídica das contribuições dentro do sistema das prestações pecuniárias coativas vigentes no Direito Brasileiro. Dessa forma, por intermédio da realização de uma pesquisa bibliográfica desenvolvida sob o método cartesiano, ou seja, desconsiderando qualquer verdade tida como absoluta em relação ao objeto de estudo e partindo desde as premissas basilares de cada instituto em análise até culminar com o resultado da pesquisa, busca-se demonstrar, que apesar da atecnia do legislador constituinte em inserir dentro do capítulo da Constituição Federal de 1988 denominado “Do Sistema Tributário Nacional”, a Contribuição, em verdade, este instituto não é um tributo, mas sim, uma prestação pecuniária compulsória não tributária.

Nesse contexto, é perceptível que o problema, objeto do presente trabalho, veio justamente da ausência de técnica do legislador constituinte ao elaborar o Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal de 1988, denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. Nele, apesar de inicialmente seguir, conforme rol do artigo 145 da Carta Magna, os ditames do Código Tributário Nacional de 1966, definindo que seriam espécies tributárias o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, no decorrer do Título VI do referido capítulo, incluiu mais duas exações, o Empréstimo Compulsório e as Contribuições, nos artigos 148 e 149 respectivamente, aqui discutidas em virtude de não possuírem natureza tributária.

A inclusão da Contribuição e do Empréstimo Compulsório no capítulo constitucional destinado a regulação do sistema tributário nacional ocasionou uma celeuma acerca da tipologia tributária em vigência no Brasil, isto porque, desde 1966, com o advento do Código Tributário Nacional, já se reconhecia que seriam espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, situação repetida no artigo 145 da atual Constituição. O equívoco, segundo o presente trabalho, aconteceu justamente pela inserção dentro do capítulo destinado a definição do sistema tributário nacional, da Contribuição, o que ocasionou divergência doutrinária sobre quais os tipos tributários que se encontram em vigência no Brasil desde o advento da Constituição Federal de 1988.

Não obstante a divergência doutrinária acerca da tipologia tributária brasileira, especialmente no que concerne à natureza jurídica da Contribuição, já ter sido enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal por intermédio do julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733,

ao decidir que os desígnios constitucionais instituíram uma espécie autônoma de natureza tributária, entende-se que a jurisprudência analisou o tema sob ótica equivocada.

Em verdade, a tese desse trabalho cinge-se justamente em demonstrar que tributo e Contribuição pertencem ao gênero das prestações pecuniárias compulsórias vigentes no direito brasileiro, mas não são institutos idênticos, uma vez que possuem conjuntos de princípios constitucionais diferentes.

Dessa forma, esse estudo reside justamente em demonstrar que no direito brasileiro, tributo é apenas uma das espécies de exceção em vigência, coexistindo com as demais prestações pecuniárias coativas.

Nesse sentido, será demonstrado que além dos tributos, existem diversas outras prestações que o cidadão tem que arcar dentro de um Estado de Direito, sendo os tributos, apenas uma das espécies de exações pertencentes ao gênero das prestações pecuniárias compulsórias.

Busca-se evidenciar, portanto, que pelas regras da identidade lógica, dois institutos somente podem ser considerados iguais se o conjunto identidade de um for igual ao conjunto identidade do outro e, pela análise comparativa efetuada entre o conjunto de princípios que regem o tributo e o conjunto de princípios que regem a Contribuição, será demonstrado que estes se constituem de elementos diferentes. Sendo assim, um instituto não pode ser igual ao outro, razão pela qual, a Contribuição não pode ser considerada tributo.

Assim, tendo em vista que apesar da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 146.733 ter sido proferida no sentido de determinar que a Contribuição seria uma espécie tributária autônoma, ao não considerar para ponderação da decisão a análise do conjunto de identidade lógica dos institutos, equivocou-se, razão pela qual justifica-se o presente estudo.

É nítido que dentro da ciência do direito a definição correta da natureza jurídica de um instituto é primordial, em especial no que concerne à delimitação da amplitude de seus efeitos e limites, a fim de compreender a aplicação prática de cada instituto. Nesse sentido, a análise da natureza jurídica da Contribuição, sobretudo quando apresentada enfrentando o entendimento predominante instalado pela doutrina e jurisprudência, é de suma importância para a ciência do direito, pois determina o impacto direto e imediato que recai sobre a exação, principalmente no que concerne à delimitação de suas extensões e, quando versando em matéria tributária, de seus limites. Deste modo, este trabalho se inicia com o estudo do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Destarte, sendo que a divergência norteadora do presente trabalho recai sobre a questão: a Contribuição é ou não um tributo?, nada mais necessário que iniciar a apreciação da tese a partir da análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, principalmente tendo em vista que o objeto de estudo foi ocasionado pela inserção da Contribuição dentro do capítulo constitucional destinado a efetuar a regulação da matéria tributária.

Ultrapassadas as noções preliminares norteadoras da compreensão de tributação, é apresentada análise sobre o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, abordando desde a formação do pensamento que norteou a criação do Estado até a demonstração da necessidade de custos para a sua manutenção, o que justificou o tratamento constitucional direto de matéria tributária.

Nesse interim, resta gradativamente evidenciar que, em se tratando de matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 foi tão extensa em sua regulação que, por esse motivo, constitui-se em seu vértice, ela instaura assim, tanto as diretrizes para produção de novas normas jurídicas que viessem a integrar o sistema, quanto como as normas de conformação interpretativa em caso de antagonismo ou ambiguidade.

Nesse limiar, apresenta-se também o conceito de potestade tributária e efetua-se um estudo sobre as distinções entre normas princípios e normas regras, com enfoque especial sobre as normas jurídicas tributárias. Aduz, ainda, a apresentação dos princípios tributários constantes na Constituição Federal e seus efeitos quando analisados de forma isolada e quando integrantes do denominado “Estatuto do Contribuinte”, defendendo, inclusive, que este se perfaz do conjunto de princípios constitucionais tributários postos a disposição do contribuinte com a finalidade de preservar seu patrimônio em decorrência de efeitos desarrazoados da tributação, apresentando-se, portanto, através do reconhecimento da jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, como normas princípios com garantia de direitos fundamentais do cidadão.

O estudo dos princípios constitucionais tributários será de suma importância no desfecho deste estudo, pois, conforme já abordado, será defendido que o regime jurídico constitucional destinado aos tributos é diferente do regime jurídico constitucional das contribuições justamente pela ausência de identidade principiológica.

Nesse passo, uma vez apresentado o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e seus respectivos princípios, faz-se necessário demonstrar que os tributos não são a única fonte de custeio do Estado, em verdade, este coexiste com diversas outras exações de natureza não tributária, mas que, ainda assim, devem ser suportados pelo contribuinte como formas de

custear as despesas do Estado, momento no qual é apresentada as prestações pecuniárias compulsórias.

Isto posto, demonstrar-se-á, então, que a Constituição Federal de 1988 adotou o modelo intervencionista, passando a atuar diretamente na realidade social com o intuito de dirimir as desigualdades sociais, razão pela qual restaram necessários recursos, cuja finalidade seria fazer frente à realização de sua função, na busca da concretização de um Estado do Bem Estar Social.

Por oportuno, restando evidenciar que a tributação não é a única modalidade de custeio estatal, o conceito de prestação pecuniária compulsória mostra-se essencial, posto que demonstra, em ato subsequente, que os tributos são apenas uma das espécies de prestações pecuniárias compulsórias atualmente em exigibilidade no direito brasileiro, momento no qual poderá ser elencada classificação das prestações pecuniárias compulsórias dentro do direito brasileiro.

Por todo o exposto, adentra-se ao cerne do problema enfrentado neste trabalho uma vez que, segundo a classificação das prestações pecuniárias coativas no direito brasileiro, estas se subdividem em prestações gerais: tributárias e não tributárias e, quando consideradas em seu sentido estrito, temos ainda as prestações pela assistência vital.

Segundo a referida classificação, as contribuições se inserem como prestações pecuniárias compulsórias não tributárias, uma vez que será apresentada a classificação dos tributos quanto a sua tipologia, abordando não somente os principais expoentes, mas também as principais teorias que efetuam a classificação das espécies tributárias.

Para efeito deste estudo, ao reconhecer a natureza não tributária das Contribuições, adotou-se, portanto, a teoria tripartite das espécies tributárias, considerando como espécies das prestações pecuniárias compulsórias tributárias apenas os impostos, a taxa e a contribuição de melhoria.

Superada a definição do ponto de vista deste estudo acerca da tipologia tributária, discussão esta que foi tracejada durante o desenvolvimento do trabalho, serão apresentadas as prestações pecuniárias coativas stricto sensu para a assistência vital, conceituando-as.

Nesse cenário, seguindo a presente linha de estudo, será, demonstrado que o Estado Intervencionista passou a necessitar de uma maior captação de recursos para fazer cumprir sua função como Estado do Bem Estar Social. Por esta razão, ao atuar na esfera da prestação administrativa, passou-se a cobrar exações para desempenhar os serviços públicos tidos como

essenciais e, com isso, proporcionar condições mínimas de dignidade para seus cidadãos. Essas exações são, dessa forma, denominadas de prestações pela assistência vital.

Encerrando o terceiro capítulo deste trabalho, será efetuada a análise do sinalagma dentro das prestações pecuniárias compulsórias, apresentando suas espécies segundo a doutrina e defendendo que, apesar desse instituto ter sido mais explorado no âmbito do Direito Civil, encontra relevância na seara das prestações, tratando-se como, não raro, o elemento ensejador do controle da exação.

O sinalagma, quando aplicado seu conceito às prestações pecuniárias compulsórias, atua como instituto de limitação do Estado, em especial nas prestações pecuniárias compulsórias não tributárias, uma vez que não possuem plenamente delimitado um conjunto de princípios e garantias a exemplo do Estatuto do Contribuinte.

Dessa forma, ao se estabelecer uma relação de vinculação entre a cobrança da exação e a realização de uma contraprestação devida em favor do cidadão, permite-se uma limitação, ainda que subjetiva, da cobrança e do valor da prestação, preservando, assim, o direito do cidadão diante de eventuais abusos da atividade arrecadatória empreendida pelo Estado.

Superada a apresentação da teoria geral das prestações pecuniárias compulsórias não tributárias, far-se-á necessário efetuar o aprofundamento nas questões que cercam as prestações pecuniárias gerais tributárias, apresentando, para tanto, as suas espécies vigentes segundo o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988.

Assim, serão tratadas as origens históricas da formação da coletividade humana, desde a sua necessidade de associação coletiva para autopreservação e a evolução do pensamento, que ensejou a imprescindibilidade de tributação nas diversas sociedades por meio da complexidade da dinâmica social até culminar nos moldes da tributação como entendido nos tempos de hoje.

Nesse sentido, será apresentado também a evolução do fenômeno tributário desde o Brasil enquanto colônia até a Constituição Federal de 1988, apontando os seus principais marcos evolutivos dentro do ordenamento jurídico brasileiro, a fim de se aferir em que contextos foram criadas e desenvolvidas as exações não tributárias.

Após a apresentação da evolução histórica da tributação no mundo e no sistema jurídico brasileiro, será efetuada análise dos tributos em espécie, novamente, dentro da análise da teoria tripartite das espécies tributárias, sendo, por conseguinte, efetuada abordagens sobre o conceito dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria.

Só então, a partir da ampla construção teórica sobre cerne das prestações pecuniárias responsáveis pela manutenção do Estado, enquanto administrador dos objetivos finalísticos que

o legitimam dentro de um Sistema Constitucional ora vigente, é possível que seja realizada a análise das prestações pecuniárias coativas não tributárias propriamente ditas. Diante desse contexto, será defendido que as prestações pecuniárias não tributárias são todas as exações coativas dentro de um Estado de Direito que não se submetem ao regime jurídico tributário.

Nesta senda, enquanto modalidade de prestação pecuniária não tributária, mesmo que não seja o objeto direto de estudo, a natureza jurídica do empréstimo compulsório é abordada, tendo em vista que este trabalho definirá, como seu pressuposto de desenvolvimento, que somente serão consideradas espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

O enfrentamento da questão referente à natureza jurídica do empréstimo compulsório, ainda que não trate de objeto imediato de estudo, tangencia diretamente o núcleo essencial que cosubstancia o presente trabalho, pois, caso não abordado, pode ocasionar uma ausência de esgotamento do tema, em detrimento ao propósito de um trabalho científico. Razão pela qual, ainda que sumariamente, será dado enfrentamento ao tema a partir do posicionamento no sentido de que empréstimo compulsório não é um tributo, pois, apesar de ser uma exação em que o Estado age no exercício de seu poder de império e, portanto, exerce uma prescrição administrativa. Em verdade, não se caracteriza como uma obrigação de dar e sim de emprestar, uma vez que os valores deverão ser restituídos ao contribuinte, impossibilitando a atribuição de natureza jurídica tributária ao instituto.

Dando seguimento ao exame das prestações pecuniárias coativas não tributárias, é tratado o elemento nuclear do estudo: a Contribuição, sendo ela entendida como gênero, que engloba as contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais e as contribuições sociais. Para tanto, apresentado o conceito de sua inserção no direito brasileiro e a análise de seu regime jurídico constitucional, visando, com isso, expor o conjunto de princípios constitucionais que as regem especificando-os e os definindo.

Nesse cenário, serão demonstrados os elementos que integram a análise da identidade lógica, defendendo que só pode haver identidade entre dois institutos se houver igualdade entre o conjunto de elementos que compõem seu conjunto de identidade.

Assim, a Contribuição, além de deter imunidade própria, como será demonstrado, cujo regramento é expressamente diferente da imunidade inerente aos tributos em geral, também possui conjunto principiológico diverso. Esse conjunto é composto por cinco princípios específicos no que concerne as contribuições de interesse de categorias profissionais e de intervenção no domínio econômico, uma exceção parcial de um destes cinco princípios para as

contribuições de intervenção no domínio econômico destinado a combustíveis (CIDE Combustíveis) e nas contribuições sociais, enquanto onze compõem aqueles que delimitam a incidência das espécies tributárias. O referido exemplifica oportunamente que ambos os institutos não podem ser idênticos.

Assim, apesar de já ter ocorrido análises acerca da natureza jurídica da Contribuição pelo Supremo Tribunal Federal por meio da análise do Recurso Extraordinário 146.733 de relatoria do Ministro Moreira Alves, através de extensa e analítica discussão, em nenhum momento as tratativas versaram acerca da comparação entre a análise da identidade lógica entre o conjunto de princípios pertencentes aos tributos e às contribuições. É, portanto, sob os pressupostos da identidade lógica que este trabalho traça o caminho na defesa segundo a qual existe impossibilidade de enquadrar-se a contribuição como espécie tributária.

2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Direito positivo brasileiro é uno. Desta forma, qualquer análise de um instituto jurídico realizada apenas à luz de suas próprias especificidades traz consigo a grande possibilidade de ser insuficiente para elucidar todas as peculiaridades inerentes ao seu completo entendimento. É nesse sentido que, antes de se adentrar na análise acerca da natureza jurídica das Contribuições, objeto principal deste estudo, é imprescindível compreender as nuances da formação do pensamento que conduziu à constituição do Estado, do Sistema Constitucional e, posteriormente, das próprias espécies tributárias. Bem como traçar seu papel dentro da Constituição Federal de 1988, defendendo que, na Carta Magna, subsiste um Sistema Constitucional Tributário Brasileiro próprio e apto a regular toda a matéria tributária no direito brasileiro.

Assim, para entender o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, é necessário assimilar que o Direito Tributário tem matriz constitucional, ou seja, o legislador constituinte considerou que a matéria tributária tem tamanha importância para o sistema jurídico brasileiro que veiculou seu direcionamento no bojo da Constituição Federal, criando, com isso, o denominado Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, no qual se encontram vigentes, simultaneamente, normas regras e normas princípios que visam orientar toda a formação do sistema tributário nacional.

Apesar da existência de atecnias no texto constitucional, uma das quais se configura como a razão de ser do presente trabalho, na medida em que a Carta Magna inclui exação de natureza não tributária em capítulo próprio à tributação, é inegável a extensão e importância que a normativa tem para a compreensão das exações pátrias, destinadas à concretização do Estado de Bem Estar Social. Desse modo, será abordada a inexorável função estatal de pacificação social, em prol da coexistência harmoniosa dos indivíduos, partindo da premissa supracitada, é imposto ao indivíduo a aquiescência às normas do Estado, para que detenha direitos e deveres resguardados por leis.

Posteriormente, este capítulo busca ainda dissertar que estas leis devem ser postas de forma lógica e ordenada dentro do Estado, constituindo-se como um sistema de normas, sendo que, no Estado Democrático de Direito, esse sistema tem por matriz, ou marco primordial de orientação, a Constituição Federal. Ao dissertar acerca da Constituição como núcleo do ordenamento jurídico, serão apresentados os direitos fundamentais, suas dimensões e sua própria proteção legal.

Nesse cenário, sendo a Constituição o mandamento basilar do sistema jurídico brasileiro, será defendido, no que concerne à matéria tributária, o papel do legislador constituinte que estabeleceu, em sede constitucional, os mandamentos principais que buscam ordenar toda a regulação da matéria no direito brasileiro, constituindo, assim, um Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, com normas regras e normas princípios que devem ser observadas por todo o sistema tributário vigente no Brasil. Ultrapassadas as questões conceituais apontadas, ainda há de se observar que este capítulo irá dissertar acerca das noções de normas regras e normas princípios na teoria geral do direito e no direito brasileiro.

Isto porque, tendo como objeto deste trabalho a elucidação da natureza jurídica das Contribuições, far-se-á necessário, no momento de análise do conjunto de identidade lógica das espécies tributárias, a diferenciação de normas regras e normas princípios para que possam ser identificados quais os princípios formadores do conjunto de identidade lógica que regem os tributos e os que regem as Contribuições, e, somente assim, será possível a verificação se há ou não há identidade entre os institutos.

Por fim, aproveitando o ensejo da análise dos princípios do direito tributário, não se pode deixar de analisar a potestade tributária no Sistema Constitucional Tributário e, posteriormente, o conjunto de princípios garantias que o legislador constituinte colocou à disposição do contribuinte para contestar a exação, a qual a melhor doutrina nomeou como Estatuto do Contribuinte.

Nesse ínterim, finaliza-se o estudo do capítulo com a defesa de que as normas veiculadas no Estatuto do Contribuinte perfazem-se, em verdade, direitos fundamentais, pautados, inclusive, em precedente jurisprudencial do próprio Supremo Tribunal Federal. Os quais se encontram reconhecendo e aplicando o conjunto de princípios dispostos no Estatuto do Contribuinte em suas decisões como forma de garantir a preservação do direito do contribuinte face à atividade arrecadatória do Estado.

2.1 A FORMAÇÃO DO ESTADO E EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONAL

Antes de adentrar em qualquer proposição relacionada à Constituição e, para melhor elucidação da temática, é necessário tecer as considerações que subjazem a própria formação do Estado e a evolução do pensamento constitucional até a formulação presente na maioria dos Estados Democráticos do mundo, inclusive, na República Federativa do Brasil.

O Estado e, mais importante ainda, o Estado Democrático de Direito, não surgiu simples e espontaneamente na realidade humana, muito pelo contrário, tais institutos foram fruto de

uma gradativa evolução encetada pela mentalidade do homem, melhor ainda, da necessidade de convívio em comunidade.

A constituição do Estado, seja absolutista ou democrático, somente é possível pela imposição geral e abstrata da subsunção da vontade individual em face da vontade coletiva. Ao Homem, ao nascer no seio de uma sociedade, não lhe é facultado a escolha de obedecer às imposições do ordenamento jurídico vigente - adquirindo os direitos e deveres equivalentes a aceção realizada - ou não pertencer à sociedade e não ter que se submeter a seus deveres ou possuir seus direitos.

Denota-se, então, que o Estado Moderno somente pode ser entendido a partir de uma análise de correlação obrigacional entre ele e o seu tutelado. Segundo a referida compreensão, o Estado é o resultado de um contrato entre indivíduos, que se funda na renúncia de parte da liberdade individual, inerente ao homem como ser da natureza, com o intuito da posterior assunção das garantias individuais e coletivas. Como membro de uma coletividade, o sujeito passa a não ser apenas detentor de direitos, mas também a possuir obrigações.

Dentro da constituição de Estado Moderno, encontram-se os elementos inerentes à sua formação, referentes ao povo, território e obrigações políticas. Estas decorrem imediatamente da soberania estatal, mediante a existência de vontade popular e do monopólio do poder coercitivo, do qual ele é dotado.

A formação desse Estado moderno foi debatida por inúmeros autores ao longo da história, ganhando notoriedade aqueles vinculados à compreensão de Estado como resultado de um contrato social, os denominados, por isso, “Contratualistas”, sobretudo Thomas Hobbes, John Locke e Jean Jacques Rousseau.

Aristóteles¹, filiando-se a uma corrente naturalista do Estado, opositora ao contratualismo, compreende que a organização estatal é uma decorrência natural do desenvolvimento dos grupos humanos, na medida em que vão se estruturando em coletivos com interesses similares. Assim, o Homem sendo naturalmente um animal político, a *pólis* nada mais é do que uma decorrência instintiva da natureza humana.

Os contratualistas, por outro lado, coadunam em entendimento diverso daquele proposto por Aristóteles, mais de mil anos antes. Segundo eles, o Estado é resultado da vontade humana de organizar-se em sociedade, materializada na forma de um “Contrato Social”. Referido posicionamento político remonta os séculos XVII e XVIII, período em que Hobbes, Locke e Rousseau desenvolveram suas principais teorias.

¹ ARISTÓTELES. *A política*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

Os autores se inserem, assim, em um momento que passaria a ser conhecido como Iluminismo, em virtude do rompimento completo com a “Idade das Trevas”, como ficou conhecida a Idade Média. Ocorre, contudo, que o movimento racionalista também se opunha às teorias políticas clássicas, greco-romanas, retomadas a partir do Renascimento Cultural². Nesse contexto, Thomas Hobbes³ articula sua teoria, segundo a qual os indivíduos, quando em estado de natureza, são seres eminentemente conflituosos, implicando na célebre máxima segundo a qual “o homem é o lobo do homem”.

O estado de medo constante, assim, tornou necessária a criação de instrumentos para manutenção da sobrevivência, na forma de segurança física e jurídica dos cidadãos. Os indivíduos, então, unidos, renunciaram ao *status* que gozavam, como seres livres na natureza, para constituir um ente político dotado de soberania sobre eles.

Em manifesta contrariedade, Rousseau⁴ compreendia o estado de natureza humano como seu estado mais puro, desconhecendo a guerra, ao viver em estado de felicidade, que finda mediante o estabelecimento da propriedade privada, originando então um estado de sociedade. Funda-se, então, o mito do bom selvagem, segundo o qual os seres humanos, em seu estado de moralidade, mediante o exercício de sua vontade, instituem um ente coletivo. Desse modo, o soberano é o povo, que delega o exercício dos poderes à representação do coletivo na forma do Estado, tornando-se cidadãos, submetidos às leis impostas por esse ente.

Apesar das concepções diametralmente opostas, os pensadores convergem no sentido de que, saído do estado de natureza para o estado de sociedade, firma-se um pacto ou contrato social, no qual os indivíduos que o compõem renunciam à sua liberdade em estado de natureza a um terceiro soberano, dotado de monopólio sobre a violência. Desse modo, cria-se uma autoridade política, a fim de garantir a harmonia dado o caráter de estado de natureza, segundo Hobbes, ou de sociedade, segundo Rousseau.

A legitimidade do contrato social, logo, decorre da vontade popular em abdicar de parcela de suas liberdades individuais, estando historicamente vinculada à compreensão de liberalismo e não de autoritarismo, no sentido de limitação ao poder irrestrito do governo soberano. Uma limitação que, com a progressão da compreensão de Direitos, viria a cunhar os chamados Direitos Fundamentais.

² CHAUI, Marilena. **Convite à filosofia**. São Paulo: Editora Ática. 2009. p. 372.

³ HOBBS, Thomas. **Leviatã**. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**; tradução de Paulo Neves – Porto Alegre: L&PM, 2010.

Nesse sentido, Locke⁵ entende que o poder político é o direito de fazer leis, com intuito de regular e proteger a propriedade, fazendo valer, inclusive por meio coercitivo, tais normas, em prol do bem público. Para o autor, estado de natureza nada mais seria do que um estado de liberdade das vontades individuais, não estando elas condicionadas a qualquer autorização ou subordinação em relação a terceiros. Nele, cada ser humano seria dotado de poder executivo.

Com intuito de proteger o que o autor entende como direitos naturais, é realizado um contrato social, a fim de evitar o conflito generalizado entre cidadãos e Estados, o típico estado de guerra. Assim, os indivíduos entram em um estado civil, que virá a instaurar uma modalidade de governo, a partir do consentimento desse coletivo, o qual intenta a garantia de seus direitos enquanto seres dotados de liberdade, por meio de um contrato social, que promove o estabelecimento de uma estrutura soberana.

Nesse espeque, consonante aos referidos pensamentos, tem-se que, se o Estado é um contrato, impõe-se, precipuamente, que tal relação tenha caráter de reciprocidade. A observância e manutenção dos direitos gerais pelo Estado deve, necessariamente, ser correlacionada com a obediência e com o cumprimento dos deveres pelos cidadãos. Tais premissas são expressas na forma de leis.

Desse modo, conclui-se que o ser humano social é o indivíduo que abdica de parcela de sua liberdade natural, enquanto ser da natureza, para se submeter a imposições e limitações gerais e abstratas expressadas na forma de lei. Entretanto, a submissão à ordem do Estado não é o único elemento balizador da relação entre indivíduo e Estado, pois, assim como na efetiva renúncia genérica de seus direitos, dispõe também o cidadão de parte de sua riqueza para efetivar a criação e manutenção de um ente ficto, o Estado, que assegura a obrigatoriedade destas leis.

Enquanto tal submissão às leis visa proporcionar a ordem necessária à manutenção da vida em sociedade, a abdicação da parcela de sua riqueza, realizada de forma compulsória e coercitiva, objetiva proporcionar ao Estado os recursos financeiros para a manutenção de uma estrutura que alcance essas finalidades. Essa abdicação compulsória de riquezas é o que se denomina como prestações pecuniárias coativas ou compulsórias.

Assim, se existem obrigações natas dos cidadãos, evidenciadas pela obrigação de adimplir as prestações pecuniárias compulsórias e a obediência dos deveres legais, existe, também, direitos mínimos que devem ser assegurados a este pelo Estado, que se não tutelados, podem e devem ser buscados pelos titulares.

⁵ LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo Civil**. Petrópolis: Editora Vozes, 1994. p. 35.

Desta forma, muitas foram as lutas para que a relação de reciprocidade entre direitos e deveres fosse aperfeiçoada até o momento em que os direitos e as obrigações dos cidadãos tornarem-se plenamente eficazes. Uma vez demonstrada a formação do pensamento precursor da imprescindibilidade de formação do Estado e sua manutenção, é necessário, por consectário, aduzir a formulação e evolução do pensamento constitucional até as bases veiculadas nos Estados Contemporâneos.

Nesse desenvolvimento, pode-se afirmar que as grandes Revoluções Burguesas do século XVIII trouxeram ao mundo a derrocada do Estado Absolutista e a instituição de uma nova forma de Estado. Essa nova forma é pautada nas premissas dos ideais Iluministas, enunciadas pela Liberdade, Igualdade e Fraternidade, as quais passaram a constituir, na Era Moderna, os fundamentos do chamado Estado Democrático de Direito.

Os princípios formulados conduziram, precipuamente, à supremacia da observância de normas legais e ao fim do autoritarismo. Tais movimentos perfizeram a construção do pensamento constitucional moderno, qual seja, um ente político pautado em Leis, em especial, a Lei Fundamental denominada pela maioria dos Estados Contemporâneos como Constituição, cujo arcabouço disciplina a organização do Estado, a separação dos poderes e, principalmente, a proteção à segurança jurídica - através da imposição de limitações ao Poder Estatal, consubstanciando-se numa das facetas dos Direitos Fundamentais.

A própria conceituação de Direitos Fundamentais mostra-se complexa. José Afonso da Silva⁶ explica que na atualidade a extensa ampliação e transformação dos Direitos Fundamentais tornam difícil a conceituação sintética desse instituto. O texto constitucional, portanto, foi sendo ampliado gradativamente para se adequar às realidades econômica e social dos Estados de Direito em cada época. Nas lições de Saulo Casali e Sérgio Novais “desde o advento da Constituição escrita, até os dias de hoje, o objeto da Constituição tem sido ampliado mais e mais”⁷.

Assim como na construção do pensamento humano, cujo feito fora a constituir uma sociedade e, por consectário, um Estado, o pensamento constitucional também foi matéria de evolução gradativa, bem como, os Direitos Fundamentais. Nessa linha, os Direitos Fundamentais podem ser divididos em Dimensões. Cada marco evolutivo do pensamento constitucional corresponde a uma dimensão de Direitos Fundamentais incorporados ao

⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008b, p.175.

⁷ BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sérgio Novais. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992, p 23.

pensamento constitucional. O lema da Revolução Francesa exprimiu em três os conteúdos possíveis bem como a ordem que viriam a ser inicialmente reconhecidos e institucionalizados nos textos constitucionais os Direitos Fundamentais, quais sejam: Liberdade, Igualdade, Fraternidade.

Vê-se, então, que apesar da existência prévia da Revolução Americana, foi a Revolução Francesa que desencadeou o pensamento constitucional moderno e consagrou os Direitos Fundamentais de Primeira Dimensão, instituindo limitações a atuação do Estado, visando, com isso, a instituição de normas proibitivas a atuação do Estado com o intuito de efetuar a preservação do direito à Liberdade do cidadão.

Posteriormente, a Revolução Industrial trouxe não somente outras necessidades à sociedade advindas da expansão do consumo, como também, uma evolução no já instaurado pensamento constitucional. A Constituição de Weimar possibilitou a segunda revolução do pensamento constitucional, uma vez que foi o momento no qual se percebeu que os direitos inerentes à Igualdade não deveriam mais ser meros emblemas inócuos veiculados apenas de forma expositiva nas Cartas Constitucionais, mas sim, fundamentos obrigatórios de persecução pelo próprio Estado.

O Estado, então, passou a mudar sua postura face aos problemas sociais, em detrimento à anterior inércia em face à realidade social, começou a postar-se de forma intervencionista. Destarte, intentou a atuar diretamente para resolver ou, no mínimo, dirimir os problemas sociais em seus limites geográficos, passando, assim, não só a efetuar a disponibilização de serviços básicos a seus tutelados, como também, a perseguir as condições mínimas de sobrevivência para todos seus cidadãos através de ações, constituindo, assim, os Direitos Fundamentais de Segunda Dimensão.

Percebe-se, que inobstante essas duas dimensões de direitos incorporados ao pensamento constitucional, ambos culminaram com a necessidade de regulação de condutas. Tanto a limitação à atuação do Estado para preservar o direito individual do cidadão quanto a estipulação da necessidade e forma em que o Estado deve atuar para realizar os direitos sociais passaram a ser alvos da necessidade de estipulação de normas jurídicas para sua regulação. Normas jurídicas, por sua vez, são as disposições mandamentais emanadas pelo Estado, na forma e pelo procedimento por ele definido, que visem regular uma conduta seja ela de ação ou proibição.

Nos trilhos do exposto até o presente, vislumbra-se que essa inter-relação entre indivíduo, coletividade, Estado e normas é o próprio objeto que ensejou a criação do Sistema

Jurídico e, por conseguinte, do Sistema Constitucional. Como explicado, o Estado só existe em face da necessidade associativa individual para a consecução do bem comum. Desta forma, existe impreterivelmente a necessidade de se estipular as espécies de conduta permitidas e proibidas e as formas de se buscar a sua satisfação ante uma violação dessas condutas. Essas permissões e proibições, por consectário, são expostas através das normas jurídicas.

É nítido, portanto, que na mesma proporção em que um Estado precisa de normas jurídicas para regular o convívio de seus tutelados, estas normas não podem ser dispostas de maneira aleatória e sem correlação. Desse modo, evidencia-se que a disposição das normas dentro de um Estado deve ser posta de forma lógica, ordenada e coerente de modo a vir a formar um todo unitário que a doutrina vem a chamar de Sistema Jurídico.

Segundo Larenz,⁸ a ideia de Direito como sistema remonta do Direito Natural. Nesse espeque, não é novo o pensamento que o Direito deve ser um conjunto lógico e ordenado. Dissertando sobre o Direito como sistema, Canaris aduz que as características imprescindíveis ao Sistema Jurídico seriam a ordenação e a unidade. O mesmo autor ainda salienta que esses elementos não permitem que haja no ordenamento jurídico unidades desconexas, o direito deve ser pensado de forma racional, sendo, portanto, sistema⁹. Nesta lógica, pode-se entender que o Sistema Jurídico é a unidade lógica, ordenada e coerente de normas jurídicas que visa efetivar a regulação de condutas em um Estado de Direito.

Se o Direito é um Sistema Jurídico composto de normas, e estas normas devem estar dispostas de forma lógica, ordenada e coerente, é de se pensar na matriz desse sistema. Por matriz de um sistema jurídico entende-se aquele elemento que emana os moldes de elaboração de todas as normas jurídicas, bem como orienta a interpretação destas em caso de colisão ou antagonismo.

No direito brasileiro, essa matriz é a Constituição Federal. Todavia, a existência de um ente político denominado, na atualidade denominado Estado não demanda, apenas a existência de um conjunto sistêmico de normas que o legitimem a partir da vontade popular. É necessária, ainda, autonomia financeira para arcar com a estrutura administrativa e burocrática que o compõe, dotando-o de autonomia em face de outros entes políticos.

⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2 ed. trad. José Lamago, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1989, p. 532.

⁹ CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p.13.

2.2 OS CUSTOS DO ESTADO E A RELEVÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Como já salientado, no Estado Brasileiro, pode-se afirmar que a matriz do sistema jurídico é a Constituição Federal. É neste diploma que se inserem as principais normas que virão a fazer parte da constituição e direcionamento do Estado e da conduta dos seus cidadãos. Assim, é na Constituição que são inseridas as normas bases que visam estabelecer a finalidade do Estado e direcionam todo o seu ordenamento jurídico.

Dito isto, pela simples análise da Constituição Federal da República Federativa do Brasil, torna-se explícito que o Estado Brasileiro tem por finalidade a promoção da ordem social e do bem-estar comum. A finalidade do Estado, por sua vez, é a máxima de maior importância para a elaboração e irradiação de normas e políticas no direito interno.

Sendo a finalidade, portanto, um elemento intrínseco da própria razão de existir do Estado, é primordial que seja esta almejada e cumprida, peremptoriamente, por todas as formas possíveis. Pode-se afirmar, então, que estes são os ditames direcionais mais importantes de um Estado Democrático de Direito.

O Estado alcança seus fins pela imposição de Direitos. Assim, cada Estado extrai do substrato cultural de cada sociedade em cada tempo, as condutas humanas a serem adotadas e os objetivos comuns a serem alcançados para as expressar na forma de Lei, sendo o conjunto Leis de um Estado o seu ordenamento jurídico.

Dentre os direitos previstos em lei e pertencentes ao ordenamento jurídico de um Estado, os mais importantes são previstos na Carta Magna e denominados de Direitos Fundamentais traduzidos, nas palavras de José Afonso da Silva, os "direitos fundamentais do homem são situações jurídicas, objetivadas e subjetivadas, definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana"¹⁰. Assim, pode-se concluir que os Direitos Fundamentais são os mandamentos constitucionais que visam resguardar os direitos de maior valor para o cidadão.

Conforme já dissertado, o Constitucionalismo moderno, impulsionado principalmente pela aceção evolutiva dos Direitos Fundamentais, elencou a recepção da classificação de Dimensões no que concerne aos Direitos Fundamentais. Nesse sentido, a Primeira Dimensão dos Direitos Fundamentais pode ser entendida como correspondente às prescrições normativas veiculadas pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento francês que

¹⁰ SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2008a, p. 179.

imprimiu aos Direitos Fundamentais a proteção da liberdade do cidadão em face da atuação desarrazoada ou arbitrária do Estado.

Os Direitos de Segunda Dimensão, por sua vez, foram os instituídos em 1916, tendo como marco jurídico a Constituição de Weimar, quando referendou a necessidade da atuação do Estado para equalização da vida dos cidadãos, visando proporcionar condições mínimas aos cidadãos diante das desigualdades econômicas e sociais advindas com a Revolução Industrial, firmando, assim, o reconhecimento dos Direitos Sociais como Direitos Fundamentais.

Os Direitos de primeira e segunda dimensão, por sua vez, construíram na doutrina e na jurisprudência a notória distinção dos direitos entre Direitos Negativos e Direitos Positivos. A doutrina colacionou que Direitos Negativos são os direitos de liberdade do indivíduo em face da atuação do Estado, enquanto, Direitos Positivos são os direitos de pleitear a atuação do Estado na proteção do hipossuficiente, através da implementação de medidas que visem promover a igualdade entre os cidadãos e o bem estar social.

Assim, Direitos Negativos são restrições à atuação do Estado visando proporcionar liberdade de ação do indivíduo, enquanto os Direitos Positivos são direitos que podem e devem ser buscados pelos indivíduos para uma ação do Estado em face da realização ou garantia de determinada conduta.

Todavia, não obstante a lastreada aceção dessa dicotomia na doutrina e na jurisprudência de diversos ordenamentos jurídicos, em crítica enfática e genialmente embasada, Sunstein e Holmes rompem com a referida divisão, aduzindo que “All rights are claims to an affirmative governmental response. All rights, descriptively speaking, amount entitlements defined and safeguarded by law”¹¹.

Os referidos autores sustentam, que sempre há a necessidade de atuação do Estado na realização de direitos, sejam eles positivos ou negativos. Nos direitos chamados de Positivos, a atuação do Estado é evidente posto que é realizada pela implementação de políticas públicas que visem assegurar o provimento de condições mínimas ao cidadão.

Entretanto, o brilhantismo da teoria reside no entendimento que os Direitos Negativos também necessitam da atuação estatal, uma vez que, as liberdades somente existem, porque o Estado mantém instituições públicas, a exemplo da Polícia, Poder Judiciário, Agências Reguladoras, dentre outras, que assegurem o cumprimento dos direitos a liberdade do indivíduo.

¹¹ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 43.

Nesse contexto, uma vez violado um direito negativo, tais instituições atuam para garantir o seu cumprimento, inclusive de forma coercitiva, modo pelo qual asseguram-se o cumprimento das liberdades individuais.

Assim, depreendem-se dois posicionamentos relevantes para o presente estudo. Primeiro, tanto os direitos chamados "Positivos" quanto os denominados "Negativos" repercutem como necessários e essenciais para a realização das finalidades do Estado Democrático. Segundo, que tanto os denominados Direitos Positivos, quanto os Direitos Negativos, repercutem, necessariamente, em despesas para o Estado. Novamente, Sunstein e Holmes apontam que “All rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement”¹².

Na mesma linha de pensamento, Gilmar Mendes salienta que não existe Estado Social sem Estado Fiscal, uma vez que todos os Direitos Fundamentais têm essencialmente alguma dimensão positiva, assim, impreterivelmente, implicam em custos.¹³ Nesse diapasão, se para efetivar o cumprimento de sua finalidade necessariamente precisa-se de uma ação do Estado e o cumprimento dessa ação gera gastos para o ente público, pode-se concluir, nesse momento, que é imprescindível ao Estado efetivar a captação dos recursos financeiros para cumprir com suas finalidades.

Por este motivo, a Constituição Federal de 1988 elencou um conjunto de normas jurídicas que regem a matéria tributária dentro do território brasileiro.

2.3 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Apresentado os norteadores da formação do Estado e do atual pensamento constitucional e a conseqüente necessidade de custos para a sua manutenção, é imprescindível, nesse momento, dissertar sobre o pensamento constitucional no Estado Brasileiro e a sua importância dentro da ordem jurídica do país, pois é dentro do pensamento constitucional que se desenvolve as bases do Sistema Tributário Nacional, conforme será exposto.

Vê-se, então, que a Carta Constitucional de 1988 ficou com a alcunha de Constituição Cidadã. Tal nomenclatura não foi atribuída de forma meramente aleatória. A atual constituição

¹² HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 43.

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1491.

brasileira foi erigida no fim de um governo absolutista marcando o momento de transição da ditadura militar para o atual governo democrático. A referida constituição, portanto, delimitou o Estado Brasileiro como um Estado Democrático de Direito, de governo republicano e, incorporando em seu texto todas as acepções das dimensões de Direitos Fundamentais já expostas.

Dessa forma, além do evidenciado, é importante ainda descrever a Carta Magna como dirigista e analítica¹⁴, razões pelas quais não se contentou somente em estabelecer a forma de Estado, forma de governo e direitos mínimos de seus cidadãos, como também, serviu para delimitar as feições do Estado Brasileiro tecendo, em sede constitucional, os liames das principais matérias de interesse para o Estado e para o cidadão.

Com isso, é a Constituição Federal que determina a orientação de todo o Ordenamento Jurídico Brasileiro, servindo-o de base, no qual se desenvolve, no Estado Brasileiro, um plexo normativo de matriz constitucional, formando, assim, o que se pode entender e denominar como o sistema jurídico constitucional.

Finalmente, é preciso demonstrar a importância da matéria tributária para o Estado, motivo pelo qual será subsidiado o pensamento que, se o Estado é essencial para a realidade humana, a sua manutenção também deve ser, o que justifica a imensa importância da regulação dos tributos na sociedade contemporânea, inclusive, sua regulação em sede constitucional.

O tributo, apesar de não ser a única fonte de receita para o Estado, ainda assim, é através da relação jurídica tributária que se encontra a principal fonte de custeio no Estado Moderno. Nessa linha de estudo, pode-se afirmar que o Sistema Jurídico Brasileiro tem por matriz a Constituição Federal. É, a partir dela, que todas as normas jurídicas devem buscar tanto orientação em sua elaboração, como também a sua conformação interpretativa.

Dito isto, uma norma em desconformidade com a Constituição é uma norma ilegal e, portanto, não terá validade no Sistema Jurídico Brasileiro. Nesta esteira, Marcelo Neves aduz que a Constituição é o critério último de validade das normas do Direito¹⁵. Coadunando com o exposto, José Afonso da Silva ainda disserta que a Supremacia Constitucional deve ser vista como um Princípio, considerando ainda que a Constituição Federal é o vértice do sistema jurídico do país¹⁶.

¹⁴ A Constituição analítica é aquela que regula todos os assuntos que entenda relevantes para a formação e funcionamento do Estado.

¹⁵ NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 63.

¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008b, p. 175.

Elencada a Constituição como matriz do Sistema Jurídico Brasileiro, alguns fundamentos da Carta Magna devem ser melhor evidenciados eis que ingressam em relação direta com as linhas deste estudo. Deste modo, a Constituição da República Federativa do Brasil é uma carta analítica, assim, diferentemente de outros modelos, a exemplo da Constituição Americana, ela não se contenta apenas em estabelecer a separação dos poderes, a forma de Estado e os Direitos Fundamentais do cidadão, mas, também, estabelece e estrutura as atividades de maior interesse para o Estado e para o cidadão.

Consonante o exposto, a Constituição Federal de 1988 não se limitou somente a descrever a estrutura sintética do Estado, mas, também, discorreu de forma pormenorizada sobre as atividades consideradas essenciais para o regular funcionamento deste. Nesse caminho, dentre as normas que o legislador constitucional estabeleceu como de máxima importância para a constituição do Estado encontra-se às normas de matéria tributária.

Não poderia ser diferente o pensamento do legislador constitucional. Conforme já salientado, são as exações tributárias que proporcionam ao Estado a maior parte dos haveres monetários para custeio de suas atividades. Assim, em se tratando de uma carta constitucional que aduz sobre as normas mais importantes para o país, é, não só lícito, como necessário, o pensamento da inserção de normas de matéria tributária no corpo normativo de sua Constituição dado a importância da relação jurídico tributária para a atividade do Estado e a consecução de seus fins.

Desta maneira, a Constituição Federal de 1988 elencou em seu corpo normativo um conjunto de normas de natureza tributária visando estabelecer as orientações basilares do Sistema Tributário Brasileiro. Ante o exposto, pode-se verificar que o Direito Tributário também tem matriz constitucional, uma vez que as normas dirigentes do referido ramo jurídico são regulamentadas no corpo da Constituição Federal, razão pela qual se pode entender que vigora no Direito Brasileiro um Sistema Tributário Constitucional ou, até mesmo, um subsistema derivado do Sistema Constitucional que visa regular a matéria tributária.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho¹⁷ doutrina que a ordem jurídica brasileira pode ser vista como um sistema normativo. O referido autor considera o Sistema Constitucional Tributário como um subsistema do Sistema Constitucional que, por sua vez, é um subsistema do ordenamento jurídico vigente.

¹⁷ “algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 154.

Entende-se que não merece um maior aprofundamento sobre o Sistema Constitucional Tributário ser um sistema autônomo ou um subsistema do Sistema Constitucional, posto que, a real relevância dessa temática é a demonstração de que, sem qualquer dúvida, o direito tributário deriva da Constituição Federal.

Demonstra-se, dessa forma, que o sistema tributário decorre, necessariamente, da Constituição Federal. É, na referida Carta, que se regulamenta as orientações gerais de matéria tributária, estipula-se as limitações ao poder de tributar do Estado e efetua-se a repartição da competência tributária e das respectivas receitas entre os entes federativos. Nesses moldes, para fins de entendimento do Sistema Tributário Brasileiro, a orientação essencial é a noção que a matriz desse sistema e, portanto, seu elemento primordial é a Constituição Federal.

Geraldo Ataliba¹⁸, lecionando sobre o assunto, vai ainda de forma mais densa na sua explanação sobre o Sistema Constitucional Tributário salientando que, na seara tributária, a atuação do legislador constitucional foi tamanha que ao legislador ordinário restou apenas seguir os mandamentos constitucionais.

Para fins deste estudo, considera-se mais adequado tratar que a matéria tributária na Constituição Federal da República Federativa do Brasil constitui-se em um sistema jurídico dependente do Sistema Constitucional, ao qual atribui-se a nomenclatura de Sistema Constitucional Tributário.

Ademais, a própria constituição não só regula a matéria tributária, como também serve, como já defendido, de viés para orientar para todo o sistema tributário. Nesse aspecto, Edvaldo Brito, lecionando sobre o Sistema Tributário, disserta que “a constituição é o fundamento de validade de todas as outras formas; é hierarquicamente superior à lei complementar e a lei orgânica de cada tributo”¹⁹.

É certo que, em se tratando de matéria tributária, o legislador constitucional realmente foi extenso em disposição na Carta Magna, e não poderia ser de outra forma, sendo a Constituição de 1988 uma carta analítica, a pormenorização da forma de arrecadação de receitas pelo Estado era essencial dada a já evidenciada importância da relação jurídico tributária para o Estado.

Desta maneira, no bojo do referido diploma legal, encontram-se, além das normas de orientação geral da matéria tributária, a repartição de competência, o direcionamento

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6 edição, 5ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

¹⁹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 18.

mandamental ao legislador infraconstitucional sobre a forma e as matérias que devem ser objetos da legislação ordinária ou complementar e os Direitos Fundamentais do contribuinte em matéria tributária. Pode-se afirmar, então, que o núcleo mandamental do Direito Tributário Brasileiro se encontra enraizado na Constituição Federal. Por este corolário, tem-se, então, que no direito brasileiro existe um Sistema Constitucional Tributário.

Assim, o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro pode ser entendido como o conjunto de disposições jurídicas presentes na Constituição Federal de 1988 que versem sobre a matéria tributária. Tal Sistema tem a função de orientar e disciplinar todas as demais legislações infraconstitucionais referentes à matéria tributária sob pena ao legislador ordinário, em caso de descumprimento, incorrer em patente inconstitucionalidade.

2.4 POTESTADE TRIBUTÁRIA

Nesse momento, já se permite aferir que dentre as disposições do Sistema Constitucional Tributário, efetuou-se a delimitação dos fatos humanos que seriam objetos da incidência tributária, realizando, inclusive, sua distribuição entre os entes federativos. Como visto, a relação jurídico tributária é o principal subsídio financeiro para que o Estado efetue o dispêndio de haveres monetários no cumprimento de suas finalidades, bem como a submissão, não só às normas do Estado, como também à relação jurídico tributária é imposta ao cidadão.

A submissão do cidadão à relação jurídico-tributária deriva, em essência, do exercício da soberania Estatal. Coadunando com o pensamento exposto, Edvaldo Brito leciona que “o Poder Tributário é um atributo da soberania do Estado, porque consiste na faculdade de estabelecer, as regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo para a coletividade”²⁰.

Na medida em que o Poder Tributário deriva do exercício da soberania Estatal, assim, somente pode ser exercido em sede de poder constituinte originário, pois, na elaboração da Constituição, o legislador não enfrenta qualquer óbice ou impedimento à atividade legislativa.

Neste arrimo, posta a vigência de uma carta constitucional, o Poder Tributário não mais é possível de ser utilizado pelo legislador ordinário, pois, a Carta Constitucional estabelece as competências tributárias que, ainda nas lições de Edvaldo Brito, se caracterizam como “a legitimidade da faculdade de agir de uma entidade intraestatal, no campo das atribuições

²⁰ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 321.

tributárias, na medida do poder que lhe assina a ordenação jurídica estatal plasmada pelo poder tributário”²¹.

Dito isto, uma vez elaborada a Carta Magna, o Estado só pode utilizar da competência tributária nos exatos limites delineados pelo legislador constitucional. Isto porque tais limites também foram traçados pelo exercício do poder constituinte originário que, do mesmo modo que instituiu e legitimou a imposição tributária, delimitou sua atuação através da imposição das Limitações ao Poder de Tributar.

Aliomar Baleeiro, dissertando sobre o Sistema Tributário Brasileiro, pontuou que “o sistema tributário movimenta-se sobre complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam o excesso acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”²².

Continua o mesmo autor aduzindo que “a defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar”²³. Por fim, Baleeiro conclui que “Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar”²⁴.

Edvaldo Brito, na mesma esteira, lecionando sobre as Limitações ao Poder de Tributar, disserta que “[...] essas disposições tomam no corpo dessa ordenação jurídica estatal a forma de princípio garantia toda vez que nela forem inseridas com evidente grau de abstração visando instituir para o particular direitos e garantias a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado”²⁵.

Assim, o Sistema Constitucional Tributário, da mesma forma que estipulou a imposição tributária, elencou, em seu bojo normativo, o conjunto de princípios que serve de garantia ao contribuinte para a limitação à atuação do Estado no exercício da potestade tributária.

2.5 REGRAS DE TRIBUTAÇÃO X PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Torna-se evidente, ante o exposto, que dentre os institutos presentes no Sistema Constitucional Tributário, merece especial destaque, para fins deste estudo, os princípios tributários, uma vez que, será pelo estudo da identidade lógica dos princípios integrantes do

²¹ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 322.

²² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p 2.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

²⁵ BRITO, op. cit., p. 324.

conjunto de identidade dos tributos, e dos princípios integrante do conjunto de identidade das contribuições, que se busca delimitar a natureza jurídica desse instituto.

Nesta seara, é importante averiguar que os princípios tributários muitas vezes são confundidos com regras de tributação a despeito de sua real natureza jurídica. Tal ponto pode ser observado quando Edvaldo Brito traz que muitas vezes normas princípios têm sido confundidos com técnicas de tributação. Segundo Brito "esta situação decorre do fato de que existem sistemas jurídicos nos quais os princípios consagrados com tais no nosso, neles são meras técnicas tributárias"²⁶. Assim, também em matéria tributária, a definição de norma regra e norma princípio se faz necessária para a precisão do estudo. Nesse sentido, é preciso definir o que é regra de tributação e o que é princípio dentro do Sistema Jurídico Tributário Brasileiro.

A confusão acerca dos dois institutos jurídicos não é matéria nova ou pacificada no Direito. Ao contrário: diversos juristas já se debruçaram sobre o tema, tamanha é a importância da distinção, que Robert Alexy dissertou que "para la teoría de los derechos fundamentales, la más importante es la distinción entre reglas y principios. Ella constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales"²⁷.

Desta sorte, as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar são efetivos direitos fundamentais do cidadão. O contribuinte possui através das postulações constitucionais que limitam a atuação do Estado na constrição de seu patrimônio, direitos subjetivos que são, inclusive, oponíveis *erga omnes* caso preciso. Nesses termos, é necessário traçar o conceito de princípios e regras e delimitar suas especificidades para que se possa efetuar o enquadramento preciso das Contribuições no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Destarte, Roque Antonio Carrazza conceitua que o princípio jurídico "é um enunciado lógico, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam"²⁸.

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, conceitua princípio como o "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se

²⁶ BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002, p. 641.

²⁷ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 81.

²⁸ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 44-45.

irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência”²⁹.

Para o mesmo autor, violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. Celso de Mello pontua que a desatenção ao princípio "implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade”³⁰.

Pode-se verificar, segundo os autores citados, que o princípio possui um alto grau de generalização, é abstrato, e serve para direcionar todo sistema como as condutas deveriam ser seguidas. Dessa forma, os princípios podem ser entendidos como o núcleo lógico de um sistema.

No sistema jurídico, os princípios devem ser interpretados como a própria “vontade do sistema”. Uma norma, ao ser editada e integrada ao sistema jurídico, ultrapassa a *men legis* que vigorava à época de sua criação e passa a efetuar seu significado e regulação, de acordo com a sua interação com as demais normas componentes do sistema.

O legislador, ao criar um mandamento jurídico, tem uma motivação humana na sua realização. Contudo, a norma, ao passar a integrar um sistema jurídico, desprende-se das convicções humanas de sua elaboração para reger-se de acordo com o sistema a que se integra. Esse sistema, por consectário, é direcionado por seus princípios. É por este fundamento que a norma, em caso de ambiguidade, deve primordialmente orientar-se pela interpretação sistêmica e conformação constitucional.

O legislador, ao editar uma norma jurídica e está vindo a ser integrada como vigente em um sistema, em caso de qualquer esclarecimento sobre suas disposições, não lhe é possibilitado esclarecer diretamente o que quis dizer sobre a referida norma, a não ser, por outra edição legislativa. Com isso, demonstra-se que a norma passa a ter seu real significado quando integrada ao sistema jurídico a que pertence. O sistema, como ser ficto e imaterial, não tem vontade, contudo, utilizamos a expressão “vontade do sistema” para designar o que realmente a norma jurídica visa regular com sua vigência no sistema jurídico.

Por esta razão, Celso Antônio Bandeira de Melo advertiu sobre a gravidade de se infligir um princípio. Para o referido autor, a violação de um princípio vai muito além do simples descumprimento de uma obrigação, quando é violado um princípio, viola-se a própria “vontade do sistema”. Assim, transgride-se o que efetivamente os mandamentos do sistema a que

²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53.

³⁰ *Ibidem*, p. 53.

pertence a norma jurídica deveria regular, agride-se, portanto, todo o sistema a que ele suplanta como núcleo mandamental.

Nesta senda, superado a apresentação conceitual de princípios, é necessário traçar a noção de regra. Para Canotilho, as regras são normas que “prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida”³¹. Edvaldo Brito, também lecionando sobre o conceito de regra, em especial para o direito tributário, postula que “técnica de tributação é a regra destinada a disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido”³².

A regra jurídica é a própria prescrição de conduta. A conduta do indivíduo, ou de qualquer das pessoas fictícias criadas pelo direito deve ser regulada. Com isso, entende-se que a regra jurídica é a prescrição concreta, positiva ou impeditiva da conduta segundo o direito. Nesse passo, pode-se aduzir que a regra jurídica incide sobre um ato ou fato jurídico, enquanto o princípio incide sobre a orientação de todo o sistema jurídico.

Dissertando sobre a distinção entre princípio e regra Canotilho salienta que as diferenças entre os institutos residem uma vez que os “princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fáticos e jurídicos”³³. Nessa linha, Canotilho continua defendendo que “as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*)”³⁴.

Para Canotilho, os princípios comportam generalizações que são especificados a cada caso concreto que é utilizado, enquanto as regras são prescrições efetivas de condutas que visam impor, permitir ou proibir determinada prática. No mesmo contexto, o referido autor ainda salienta que “a convivência dos princípios é conflitual (*Zagrebel'sky*), a convivência de regras é antinômica”³⁵.

Isto posto, realça o autor que em uma mesma situação fática, dois princípios podem visar regular a mesma situação, enquanto, que em se tratando de regras, tal situação não pode ser verificada, uma vez que, para cada situação concreta, apenas uma norma regra pode ser aplicada. Canotilho, continua salientando que os princípios ao constituírem “*exigências de*

³¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 1161.

³² BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002. p. 641.

³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 1161.

³⁴ *Ibidem*, p. 1161.

³⁵ *Ibidem*, p. 1161.

otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à "lógica do tudo ou nada"), consoante o seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes”³⁶. Por sua vez, o mesmo autor salienta que em contrapartida, “ as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos”³⁷.

Por fim, leciona o mesmo autor que “em caso de *conflito entre princípios*, estes podem ser objeto de ponderação e da harmonização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou *standards* que, em ‘primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm ‘fixações normativas’ *definitivas*, sendo insustentável a *validade* simultânea de regras contraditórias”³⁸. Assim, pela distinção analisada, enquanto os princípios servem de orientação para todo o sistema jurídico definindo suas diretrizes essenciais, as regras servem como prescrição de condutas aplicáveis sobre fatos ou atos jurídicos concretos.

Diante do exposto, torna-se factível, a título de exemplo, a percepção de que as regulações em matéria tributária, tais como a definição de uma hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo ou forma de lançamento de um tributo são espécies de regras de tributação, enquanto que, a definição em sede constitucional da delimitação de competência para instituição tributária ou, até mesmo, a própria previsão de obrigatoriedade legal para à imposição tributária são princípios, uma vez que se destinam a orientar todo o Sistema Jurídico Tributário.

Nesse passo, é evidente que as Limitações ao Poder de Tributar, em sua maioria³⁹, são princípios tributários que se destinam a orientar todo o Sistema Jurídico no sentido de preservar direitos fundamentais do contribuinte.

2.6 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Nesta seara, o mesmo Sistema Constitucional Tributário que instituiu a potestade tributária incluiu as limitações a atuação do Estado no patrimônio do contribuinte. A

³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 1161.

³⁷ *Ibidem*, p. 1161.

³⁸ *Ibidem*, p. 1161.

³⁹ Adverte-se, consoante o disposto no Cap. II, que Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro consideram a imunidade tributária como Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, contudo, salientam que imunidade não é princípio. Para os referidos autores, e a maioria da doutrina, a imunidade tributária é regra constitucional que efetua uma limitação constitucional ao poder de tributar todavia, a imunidade, nas lições de Baleeiro "representa ainda uma consequência expressa ou implícita (se necessário) de um princípio. (BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 233).

Constituição Federal de 1988 consagrou, em seu texto normativo, o conjunto de princípios que viriam a nortear as diretrizes do Sistema Tributário Nacional efetivando a Limitação o Poder de Tributar do Estado e assegurando Direitos e Garantias mínimas ao contribuinte, as quais gozam de status de direitos fundamentais.

Tais princípios são: repartição de competência intra estatal; a estrita legalidade e seus desdobramentos; a isonomia; a observância da capacidade contributiva; o não confisco; a garantia da unidade econômica e social; a imunidade tributária, como regra constitucional que limita a atuação estatal; a irretroatividade da lei tributária; a anterioridade, via de regra subdividida em anterioridade nonagesimal e anualidade ou anterioridade propriamente dita; a tipicidade; a liberdade de tráfego e pedágio; e, por fim, o princípio da não cumulatividade.

A Constituição Federal aduziu por interpretação teleológica em seu artigo quinto, parágrafo segundo, que os Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão não se resumem apenas aos descritos de forma taxativa no referido artigo, mas também os demais direitos pontuados na Carta Magna que atuem como forma de instituir garantias ao cidadão face ao cumprimento das prestações positivas ou negativas impostas ao Estado e que coadunam com as dimensões de direitos fundamentais nela incorporados.

Defende-se, então, que os direitos veiculados nos Princípios Constitucionais Tributários revestem-se como direitos fundamentais do cidadão, uma vez que estipulam evidentes limitações à atuação do Estado na atividade da construção patrimonial realizada pela exceção.

Aliomar Baleeiro dissertou que “a defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar”⁴⁰.

Celso Ribeiro de Bastos, na mesma linha, exprime que as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar são as normas "constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado"⁴¹.

Ainda no presente contexto, o mesmo autor conclui aduzindo que “pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo de competência das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos”⁴².

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 02.

⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 129.

⁴² *Ibidem*, p. 129.

Marco Aurélio Greco, por sua vez, pontuou que as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador, ou seja, apontam para algo que quer não quer atingido pela tributação e, portanto, protegido. Sintetiza aduzindo que, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir.⁴³

Pode-se dizer, portanto, que o legislador atuou de forma a proporcionar ao contribuinte meios de contestar atitudes arbitrárias e desarrazoadas do Estado na atividade arrecadatória. A instituição de rígidos princípios tributários voltados a restringir a atuação do Estado, proporcionou ao cidadão, o pleno conhecimento dos limites da exação e a possibilidade de contestar sempre que houver excesso.

Neste momento, faz-se necessário tecer a apresentação, ainda que conceitual, dos princípios constitucionais em matéria tributária, uma vez que seu entendimento desencadeará na plena elucidação das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Do rol de princípios a serem estudados, a legalidade, sem dúvida alguma, apresenta-se como um dos mais importantes meios de defesa do contribuinte em face à exação.

O referido princípio, não só impede o Estado de efetivar uma cobrança de natureza tributária por mera liberalidade em desacordo com o formalismo da atuação legislativa, como também, ao consagrar as anterioridades, de exercício e nonagesimal, oferta ao contribuinte a oportunidade não ser surpreendido por uma instituição tributária de forma imediata, garantindo a perspectiva de planejamento e preparação para o adimplemento da obrigação.

Baleeiro, discorre sobre a legalidade "como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal, como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais do tributo"⁴⁴. Sacha Calmon, por sua vez, aduz que "o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras"⁴⁵.

É, por meio da observância estrita do princípio da legalidade, que o Estado não pode, ao bel prazer do governante, instituir exações desarrazoadas e em desacordo com os direitos do

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**, São Paulo, Centro de Extensão Universitária. ed. RT, 1988, p. 710.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 47.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 173.

contribuinte. A legalidade assegura que a imposição tributária seja realizada mediante a edição de uma norma, devidamente tramitada nos órgãos competentes do Poder Legislativo, em conformidade com o Sistema Jurídico vigente e, também, possuindo, salvo exceções, sua vigência diferida, em consonância com os ditames das anterioridades veiculadas de forma impositiva, na redação legislativa em matéria tributária.

Pela estrita repartição das competências tributárias, o legislador constituinte proporcionou ao cidadão o direito de discutir a matéria da exação emanada de autoridade incompetente, preservando-o de qualquer cobrança excessiva ou cumulativa em uma mesma atividade econômica.

Uma discussão surge acerca da terminologia competência tributária e poder de tributar quando utilizadas na discriminação de competências para a instituição de tributos. O poder de tributar, como já dissertado, é o atribuído, com escopo na soberania nacional, ao constituinte originário para efetuar a imposição tributária dentro de um Estado de Direito, não tendo nenhuma submissão ou restrição legal. A competência tributária é a atribuição, deferida pela Constituição Federal, para que cada ente federativo tribute a atividade econômica que a Carta Magna lhe outorgou a competência.

Não se pode, então, confundir os institutos: enquanto o poder de tributar é pleno e é realizado no próprio exercício da atividade legislativa constitucional, a competência tributária é decorrente da permissão constitucional para instituir tributos obedecidos as formas estipuladas na Carta Magna.

Nesse contexto, Roque Antonio Carrazza aponta que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)”⁴⁶.

Assim, ao contribuinte é assegurado contestar a exação instituída por autoridade incompetente. Permite-se, portanto, que o cidadão conteste a imposição tributária com base na competência ou não do ente federativo em expedir a norma tributária e não no Direito do Estado em cobrar tributos, que, como já dissertado, decorre do próprio princípio da soberania nacional.

O legislador constitucional, no rol das Limitações ao Poder de Tributar, também estabeleceu a isonomia e a capacidade contributiva como princípios constitucionais orientadores do Sistema Tributário Nacional. Nestes princípios, visou o legislador preservar o contribuinte de situações discrepantes ante uma mesma realidade econômica, bem como,

⁴⁶ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p 511.

proporcionar a realização de uma justiça tributária ao instituir a arrecadação seguindo um ideal de gradação econômica do contribuinte.

Edvaldo Brito, seguindo as lições de Aliomar Baleeiro, em magistério sobre a capacidade contributiva, conceituou-a como "o corolário do princípio da isonomia, visto que este importa igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe - sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações."⁴⁷.

Nessa linha, a Constituição Federal visou tratar de maneira equânime o contribuinte na mesma situação econômica e, em situações de desigualdade, havendo a possibilidade de gradação econômica, cobrar aspectos quantitativos maiores de contribuintes com maior capacidade econômica. A capacidade contributiva é o meio, posto em favor do legislador, para perseguir a justiça tributária.

Pelo Princípio do Não Confisco, buscou o legislador constitucional garantir que nenhuma cobrança tributária possa tornar inviável a realização de uma atividade econômica pelo contribuinte ou expropriar definitivamente o seu patrimônio.

O não confisco aplica-se, não só à imposição tributária principal, mas também às sanções pecuniárias decorrente do descumprimento das obrigações acessórias. Pelo referido princípio, nenhuma obrigação tributária pode inviabilizar a realização de uma atividade econômica. Novamente, Misabel Derzi, em nota, disserta que "A Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, art. 150, IV, veda aos entes políticos da Federação utilizar tributo com efeito de confisco"⁴⁸.

Continua ainda, a mesma autora, salientando que esse "princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram 'Limitações ao Poder de Tributar' (Seção II, art. 150). É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar"⁴⁹.

Ante o exposto, percebe-se que o princípio do não confisco é direcionado a limitar a atividade legislativa na estipulação dos aspectos quantitativos da imposição tributária. Ressalta-se, que o princípio do não confisco deve ser aplicado tanto na redação legislativa que estipule os aspectos quantitativos da obrigação principal, quanto nas que estipulem o valor das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de alguma obrigação acessória. Ao contribuinte,

⁴⁷ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 324.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 570.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 570.

cabe demonstrar a natureza expropriatória da obrigação principal ou da multa decorrente do descumprimento de alguma obrigação acessória, invocar o princípio e contestar a exação.

Não obstante, é preciso tratar da imunidade tributária. A imunidade é a própria imposição negativa do poder de tributar que o legislador constitucional expressamente impõe ao Estado. Dito isto, é através da imunidade que o legislador garantiu a preservação de algumas atividades pela limitação do próprio exercício da atividade legislativa sobre as matérias por ela abarcadas. A imunidade, portanto, atua como impeditivo para que o legislador sequer institua a criação do tributo. O fato imune impede, por expressa disposição constitucional, a própria criação do tributo.

Quanto à irretroatividade da lei tributária, enquanto princípio constitucional, encontra-se expressa no artigo 150, III, alínea “a”. Nos seus termos, não haverá retroação da norma para fatos ocorridos antes da sua vigência. A normativa preserva, assim, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seguindo a diretriz constitucional prevista no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988. Em outras palavras, a lei abrangerá fatos futuros, não podendo retroagir, quando tratar de aumento ou criação da obrigação principal da relação tributária, tratando-se de significativa garantia constitucional ao contribuinte.

Embora a literalidade da norma trate de fatos geradores, em verdade a aplicabilidade do princípio se amplia também à vedação de que uma lei nova institua tributo sobre fato gerador pretérito, vez que à época, não se tratava de fato gerador propriamente dito. A vedação abrange, assim, tanto o agente fiscal ao executar a norma, quanto o legislador.⁵⁰ O artigo 150 também dispõe, em seu inciso V, sobre a liberdade de tráfego, como componente do Sistema Tributário Nacional previsto pelo legislador originário. Segundo ele, os entes federativos não podem, em circunstâncias normais, impor, através da tributação, limitações de trânsito de pessoas ou bem, restando ressalvada a cobrança de pedágio.⁵¹

O princípio da anterioridade, por sua vez, almeja resguardar segurança jurídica e a não surpresa do contribuinte na majoração ou criação de novos tributos. Segundo o artigo 150, III, b, da Constituição Federal, via de regra, não poderá ser cobrado ou majorado tributo no mesmo exercício financeiro em que for feita a publicação da lei que o determine. Em conformidade com o disposto na Magna Carta em seus artigos 150, § 2, e 148, I, as exceções a essa regra são: o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação, o Imposto sobre Produtos

⁵⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 143-144.

⁵¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 104.

Importados, o Imposto sobre Operações Financeiras e o imposto extraordinário, bem como os empréstimos compulsórios.

Ocorre, contudo, que a referida previsão não se confunde com o Princípio da Anualidade, presente nas constituições de 1946 e 1967, hoje em dia inexistente no direito brasileiro. Segundo essa diretriz orçamentária, a eficácia das leis tributárias estava condicionada à prévia previsão orçamentária anual, configurando-se como uma substancial limitação ao poder de tributar.⁵²

Referido princípio foi subdividido em virtude da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, vez que, com a alteração constitucional, ao acrescentar a alínea c, ao artigo 150 da Constituição Federal, determinou-se, como regra, que o tributo não poderá ser cobrado no prazo de noventa dias depois da data de sua publicação, recebendo, por isso, a denominação de “Anterioridade Nonagesimal” ou “Princípio da Noventena”.

Sua criação foi uma tentativa de evitar que tributos majorados ou criados de outubro a dezembro do ano corrente pudessem ser exigíveis de forma abrupta. Permite, assim, que o contribuinte não seja surpreendido com a cobrança imediata de tributos, ainda que obedecendo ao princípio da anterioridade geral. O referido princípio se filia, ainda, às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, vez que só poderão ser cobradas no prazo de noventa dias, após a sua publicação, conforme disposto no artigo 195, § 6, da Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, são exceções ao referido princípio, os empréstimos compulsórios, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e os impostos extraordinários e as Contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre petróleo, gás natural e afins amplamente conhecida como CIDE - Combustíveis.

Trata-se, ainda, de princípio constitucional componente do Sistema Tributário Nacional, o princípio da uniformidade geográfica. Decorrente do artigo 151, I, do supramencionado dispositivo, é vedado à União a criação de tributos de forma não uniforme ao longo do território federativo, impossibilitando assim, a predileção ou distinção de certos estados ou municípios em detrimento a outros, estando pautado na compreensão de isonomia tributária.

A garantia da uniformidade geográfica é que baliza a relação entre os entes federativos. é através dele, que visa o legislador constitucional proibir que o legislador ordinário efetue a tributação ou o estabelecimento de isenções de forma discrepante entre os entes federados. Em

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 190.

relação a essa vedação, ficam ressalvados os casos em que a União promove incentivos, com intuito de reduzir as disparidades entre regiões da federação, tendo como principal exemplo no território nacional a Zona Franca de Manaus.

Nessa esteira, não se pode deixar de salientar o princípio da tipicidade. É, por intermédio desse princípio que o contribuinte tem o direito de saber todos os elementos componentes da imposição da exação, tal qual o fato humano passível de ser considerado uma exação, a lei que institui a base de cálculo e a alíquota da cobrança, e a forma como esta irá ser procedida.

Importa ressaltar, também, que a Constituição Federal prevê, ainda, o princípio da não cumulatividade tributária, em seus artigos 153, § 3º, II; 154, I; 155, § 2º, I; e 195, § 4º, § 12, abrangendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o Imposto sobre Produtos Industrializados, os impostos de competência residual, as contribuições para custeio da seguridade social e as contribuições para seguridade social referentes à receita ou ao faturamento.

Esta última aplicação teve como resultado a incidência do princípio da não cumulatividade sobre o Programa de Integração Social e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, conforme dispostos nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A não cumulatividade prescreve, em verdade, técnica de cálculo, segundo a qual se limita a incidência de tributos sobre tributo, na análise da base de cálculo que será aplicada para aferição do montante a ser pago. Busca-se, assim, desonerar o valor a ser pago de tributos em uma cadeia produtiva, por meio do abatimento do valor do tributo devido em uma compensação de débitos e créditos⁵³.

Embora os princípios apresentados sejam centrais na compreensão tributária brasileira, eles não são os únicos apresentados pela doutrina como princípios constitucionais tributários. Em análise própria, Regina Helena Costa⁵⁴ sustenta a existência do princípio da praticabilidade tributária, da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação e da generalidade da tributação, enquanto princípios tributários específicos presentes na Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, por sua vez, considera como princípios a tipologia tributária, a vinculatividade da tributação, a territorialidade da tributação e a indelegabilidade da competência tributária. Diante dos princípios destrinchados, percebe-se que estes, efetivamente, caracterizam-se como direitos constitucionais postos à disposição do contribuinte

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 199-200.

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 96-99.

⁵⁵ CARVALHO, op. cit., p. 195-200.

para balizar a atividade arrecadatória do Estado, assegurando, com isso, a preservação de direitos básicos ao cidadão na relação jurídica incidentes sobre as prestações pecuniárias compulsórias, inclusive, as de natureza tributária.

Os princípios constitucionais, desse modo, são elementares à compreensão de limitação de poder de tributar, assim como ao próprio conceito e análise da natureza jurídica do tributo. O estudo dos princípios tributários, é o que permite concluir a existência sistemática do estatuto do contribuinte no corpo do texto constitucional, reafirmado por reiterados entendimentos jurisprudenciais.

Quando se dispõe, por exemplo, das subespécies tributárias é necessária análise particularizada dos princípios incidentes sobre elas, enquanto norteadores da compreensão das referidas prestações pecuniárias compulsórias. O contrário também é plausível. Conseqüentemente, o modo peculiar como os princípios constitucionais interagem com as Contribuições mostra-se essencial à conclusão destas como verbas não tributárias.

2.7 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E SUA CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL

Ultrapassada a apresentação conceitual do Sistema Constitucional Tributário e dos seus respectivos princípios. Insta, nesse momento, analisar os efeitos que tais princípios emanam no Sistema Tributário Nacional. O conjunto de princípios tributários, presentes na Constituição Federal de 1988, é considerado, pela doutrina e pela jurisprudência, como formador do Estatuto do Contribuinte.

Edvaldo Brito, em magistério sobre o tema, há muito já defendia tal posicionamento salientando que “o conjunto de princípios constitucionais regentes da matéria tributária prevista na Constituição Federal constituem-se em um efetivo Estatuto do Contribuinte”⁵⁶. Os princípios constitucionais são, segundo o referido autor, princípios garantias que se traduzem em direitos subjetivos do contribuinte, que podem e devem ser invocados pelo contribuinte, contra a Administração Pública, o juiz e até mesmo o próprio legislador quando violados⁵⁷.

Coadunando com o referido pensamento, Roque Antonio Carrazza defende que o Estatuto do Contribuinte “impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desprezarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos”⁵⁸.

⁵⁶ BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002, p. 642.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 445.

Carrazza continua em sua explanação defendendo que “os direitos consagrados no art. 5º. do Diploma Magno são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria”⁵⁹.

O mesmo autor conclui seu pensamento salientado que são “inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes”⁶⁰.

Conforme já salientado, os ditames do Estatuto do Contribuinte não são meros direitos à disposição do cidadão, mas, defende-se, que devam ser considerados verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte. Ante a relevância da relação jurídico tributária, tanto a imposição tributária, como os direitos subjetivos do contribuinte devem ser observados com extremo zelo pelo Estado.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, no parágrafo segundo do artigo 5º, que os Direitos e Garantias Fundamentais não se limitavam apenas aos incisos ali evidenciados. Com isso, a Carta Magna possibilitou que os demais direitos veiculados em princípios e tratados que ela assumisse, no decorrer do texto constitucional, quando se tratasse expressamente de proteção dos direitos do cidadão, principalmente em face de uma atuação do Estado, pudesse ser considerado como direitos fundamentais.

Nessa linha, é nítido, que os direitos veiculados no Estatuto do Contribuinte perfazem-se, de direitos fundamentais, uma vez que visavam sedimentar garantias ao cidadão em detrimento de atuações desarrazoadas ou ilegais efetuadas pelo Estado. O Estatuto do Contribuinte é a expressão consolidada dos princípios e regras vigentes nas Limitações ao Poder de Tributar do Estado, postas, efetivamente, a favor do contribuinte como forma de contestar a exação.

Assim, defende-se que o Estatuto do Contribuinte seja, efetivamente, considerado como direitos fundamentais de primeira dimensão, posto que resulta na instituição de mecanismos que visam resguardar o cidadão de atitudes coercitivas e de natureza expropriatória realizado pelo Estado, ou seja, assegura direitos de liberdade do contribuinte em face da atividade arrecadatória realizada pelo fisco.

Diante disto, pode-se considerar o Estatuto do Contribuinte como o viés máximo de proteção do cidadão em face de atitudes constritiva irregulares de seu patrimônio pelo exercício

⁵⁹ Ibidem, p 443.

⁶⁰ Ibidem, p. 443.

da atividade tributária do Estado, que pode (e deve) ser arguida pelo contribuinte em face à qualquer atividade lesiva a seu patrimônio praticado em desacordo com o disposto nos mandamentos da Constituição Federal.

A jurisprudência brasileira, nesse sentido, já vem reconhecendo e consolidando o entendimento, em consonância com o exposto, que o conjunto de princípios tributários presentes na Constituição Federal de 1988 são efetivos direitos fundamentais do contribuinte, bem como se constituem, quando integrados, no Estatuto do Contribuinte.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar em sede de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2551 do estado de Minas Gerais⁶¹, que teve por objeto o valor e a incidência da Taxa de expediente sobre as sociedades de seguradoras, reconheceu a existência da necessária correlação entre o valor cobrado pela Administração Pública e o serviço utilizado ou posto a utilização para o contribuinte, culminando, assim, com a aplicabilidade do Princípio da Proporcionalidade e do Não Confisco ao caso concreto, e, afastando a incidência da referida taxa.

Entretanto, de interesse para o presente estudo, é que por intermédio da referida atuação jurisprudencial, o pleno do Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer que os princípios tributários, veiculados em sede constitucional, são efetivos direitos do contribuinte, declarando que o Estado não pode legislar abusivamente em desrespeito às normas constitucionais.

Em outro julgado, agora em 2012, o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Agravo de Instrumento n. 763898⁶², de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que teve por objeto a incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido em instituições financeiras, inadmitiu o Recurso Extraordinário suplantado na tese da aplicabilidade da capacidade contributiva e da isonomia ao caso concreto ali discutido. Contudo, a importância do referido julgado reside no fato de que através do acórdão, foi solidificada a tese de que os princípios esculpido no Estatuto do Contribuinte equiparam-se a Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão.

Nesse tom, ambos os julgados demonstram o reconhecimento pela jurisprudência brasileira, que através de acórdãos da mais alta corte jurisdicional pátria, o Supremo Tribunal Federal, vêm declarando a existência e efetividade do Estatuto do Contribuinte há mais de dez anos. Ademais, equipara seus mandamentos legais como direitos fundamentais do cidadão,

⁶¹ BRASIL., Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº2551 MG**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília. Diário de Justiça 22 ago 2006.

⁶² BRASIL., Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº. 763898**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. Diário de Justiça 23 mar 2012.

podendo (e devendo) ser invocados sempre que encontrarem-se descumpridos no exercício da atividade arrecadatória realizada pelo Estado.

Desse modo, na mesma medida em que o Legislador Originário cria as exações de natureza tributária, imediatamente, ele institui diretrizes gerais e abstratas que as limitam, em proteção aos direitos fundamentais do cidadão, na medida em que reconhece a grandeza do Estado em face do indivíduo. É decididamente uma contrapartida vinculada ao Contrato Social, uma vez que, ainda que os indivíduos em coletividade restrinjam seus direitos, a fim de resguardar a harmonia, sob a égide de um Estado, este também se submete a um corpo normativo eivado de direitos fundamentais positivos e negativos.

A Constituição Federal, portanto, é dotada dos principais elementos responsáveis por arcar com os custos do Estado, na forma dos tributos, mas não se limita a eles, constituindo verdadeiro arcabouço normativo complexo, posteriormente denominado de Sistema Constitucional Tributário.

Ocorre que, como se depura, inclusive, dos julgados supramencionados, os entendimentos sobre referido sistema não são pacíficos. A construção normativa dos recursos destinados à manutenção e efetivação do Estado de Bem Estar Social, no Brasil, implica diversos debates sobre a natureza jurídica das prestações pecuniárias compulsórias, sendo imprescindível o seu estudo aprofundado.

3. TEORIA GERAL DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Uma vez definidos os limites e peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro importa, neste momento, adentrar no estudo dos demais tipos de prestações pecuniárias coativas que compõem os ingressos públicos na República Federativa do Brasil. Dito isto, conforme já exposto, a necessidade de formação do Estado implica, seja pela manutenção das estruturas que garantem a proteção dos direitos inerentes à liberdade do indivíduo ou em prol da realização de ações sociais que visem resguardar direitos assecuratórios de condições igualitárias ao cidadão, em custos para sua manutenção.

Ainda que primordialmente tenha se iniciado esse estudo com a análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, faz-se necessário dissertar sobre as outras espécies de prestações que o cidadão deve arcar para suplantiar as despesas estatais. Isto porque, apesar dos tributos serem a principal fonte de arrecadação do Estado, ainda assim, muitos juristas caem no erro de considerá-lo como única fonte de receita, quando, em verdade, como será demonstrado, o tributo é apenas uma das espécies dentre as receitas derivadas e, portanto, apenas uma espécie pertencente ao gênero das prestações pecuniárias coativas ou compulsórias.

Dessa forma, para o prosseguimento deste trabalho deve ser explanado quais as formas de arrecadação postas à disposição do Estado para sua manutenção, momento em que será apresentado o conceito de ingressos públicos e receitas públicas segundo a doutrina. Realizado o referido delineamento, será dado especial enfoque às receitas públicas, uma vez que são estas as bases econômicas de manutenção do Estado, apresentando, assim, a célebre classificação das receitas públicas segundo a sua origem quais são: receitas originárias e derivadas.

Uma vez apresentado o conceito de receitas públicas será defendido que esta é composta pelas prestações pecuniárias compulsórias ou coativas. Nesta senda, serão apresentadas quais as espécies de prestações pecuniárias compulsórias encontram-se vigentes na República Federativa do Brasil.

Ademais, será abordada, ainda, a distinção entre as prestações pecuniárias compulsórias gerais: tributárias e não tributárias e, com isso, poderá ser realizada a análise da tipologia tributária dentro do Sistema Jurídico Brasileiro. Por fim, serão apresentadas as espécies de prestações pecuniárias de assistência vital, definindo-as a partir da compreensão de prestações pecuniárias não necessariamente tributárias que vigoram no direito brasileiro.

O objetivo deste estudo é definir o regime jurídico das Contribuições dentro do sistema jurídico brasileiro. Dessa forma, uma vez demonstrando que os tributos não encerram, mas, ao

contrário, perfazem-se apenas de um elemento integrante do conjunto prestações pecuniárias compulsórias ou coativas. Busca-se demonstrar, portanto, que existem diversas exações que não se enquadram dentro do regime jurídico tributário em vigência no direito brasileiro, justamente por possuírem identidade de elementos distinta dos tributos, e, ainda assim, são devidas pelo cidadão como forma de garantir o custeio do Estado.

Com isso, busca-se provar, que as contribuições podem ser prestações pecuniárias compulsórias, mas, não necessariamente, precisam ser prestações tributárias, tendo em vista que nem todas as formas de arrecadação no Estado Brasileiro são tributárias.

3.1 ARRECADAÇÃO DE RECURSOS FINANCEIROS PELO ESTADO

O Estado precisa, antes de tudo, de dinheiro. É necessário que o Estado possua receita para poder arcar com os custos decorrentes do cumprimento das suas finalidades. Assim, a entrada de dinheiro nos cofres públicos é denominada pela doutrina como ingressos públicos. Edvaldo Brito salienta que “os ingressos públicos são todos os numerários, de qualquer natureza, que deem entrada nos cofres públicos. São, enfim, recursos financeiros, em moeda, de que se socorrem os Estados para custearem os gastos públicos.”⁶³

Aliomar Baleeiro, por sua vez, defende que os ingressos públicos se dividem em dois: os movimentos de fundo ou de caixa, que são os recursos com restituição posterior ou se caracterizam como recursos recuperados de valores emprestados pelo governo; e as receitas, configuradas como a entrada de recursos financeiros que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vindo a crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo⁶⁴.

Percebe-se, inicialmente, que Baleeiro defende que os institutos dos Ingressos Públicos e Receitas Públicas não se confundem, podendo extrair, a partir das lições do referido autor, que aquele é gênero, caracterizado como todo ingresso de dinheiro para o Estado, e este espécie, qualificando-se somente como os recursos que entram como elemento novo e de forma definitiva aos cofres públicos.

⁶³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 51.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Djalma Campos. 16. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 126.

Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres sustenta que receita pública “é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos”⁶⁵. Sainz de Bujanda, conceitua ainda a receita pública como “somadas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com ela seus gastos”⁶⁶. Veja-se que ambos os doutrinadores, erroneamente, não se atentam as lições de Brito e Baleeiro.

Kiyoshi Harada, que concordando com a diferenciação entre ingressos públicos e receitas públicas, leciona que “o importante é deixar claro que o conceito de receita pública não se confunde com o de entrada. Todo ingresso de dinheiro aos cofres públicos se caracteriza como uma entrada. Contudo, nem todo ingresso corresponde a uma receita pública.”⁶⁷

À luz das explanações apresentadas, pode-se concluir que “Ingressos Públicos” é gênero caracterizado como qualquer entrada de haveres monetários ao Estado para custear as despesas públicas, enquanto que Receita Pública é uma espécie de ingressos públicos, sendo o conjunto de haveres monetários percebida de forma definitiva e posta a disposição do ente público para fazer frente aos gastos públicos.

Dessa forma, não se pode jamais confundir os institutos posto que, apesar de similares, é evidente que somente será receita pública as quantias em dinheiro que passem a integrar de forma nova e definitiva os cofres públicos. Uma vez conceituado ingressos públicos e receita pública, e efetuada sua distinção, mostra-se imprescindível apresentar a célebre classificação das receitas públicas segundo sua origem, quais sejam: Receitas Originárias e Derivadas.

Neste seguimento, Receita Originária pode ser conceituada como o ingresso de valores nos cofres públicos pela exploração direta do próprio patrimônio público, conquanto, Receita Derivada são os haveres monetários provenientes do confisco coercitivo do patrimônio alheio sob a forma de prestações pecuniárias compulsórias, sanções ou, excepcionalmente, retribuições de guerra.

Seguindo esse pensamento e sob as lições de Aliomar Baleeiro, Edvaldo Brito assim esquematiza os ingressos públicos quanto a sua origem:

INGRESSOS PÚBLICOS

1. Movimentos de fundo ou de caixa:
 - 1.1 empréstimos ao Tesouro
 - 1.2 restituição de empréstimos ao Tesouro
 - 1.3 cauções, fianças, depósitos, indenizações de Direito Civil etc.
2. Receitas:
 - 2.1 originárias ou de Economia Privada ou de Direito Privado ou voluntárias:

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 185.

⁶⁶ BUJANDA, Sainz de. **Lecciones de derecho financiero**. Madri: Artes Gráficas Benzal, 1987, p. 114.

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 36.

- 2.1.1 a título gratuito: doação pura e simples; bens vacantes; prescrição aquisitiva;
- 2.1.2 a título oneroso: doações e legados sob condição; preços privados; preços públicos; preços políticos.
- 2.2 Derivadas ou de Economia Pública ou de Direito Público ou coativas;
- 2.2.1 tributos:
 - 2.2.1.1 taxas;
 - 2.2.1.2 contribuição de melhoria;
 - 2.2.1.3 impostos;
 - 2.2.1.4 contribuição parafiscal.
- 2.2.2 multas, penalidades ou confisco;
- 2.2.3 reparação de guerra.⁶⁸

No que concerne ao objeto de estudo do presente trabalho, insta-se debruçar sobre as Receitas Públicas, uma vez que são estes os reais objetos das prestações pecuniárias compulsórias ou coativas. As retribuições de guerra são compensações em dinheiro ou bens que visam cobrir danos ou prejuízos causados durante uma guerra, tendo em vista a excepcionalidade de sua existência, não merece maiores aprofundamentos no presente estudo, contudo, importa aduzir os conceitos de prestações pecuniárias compulsórias, em especial os tributos e sanções, posto que são as principais formas de ingressos das Receitas Derivadas nos cofres públicos. Dessa forma, inicialmente é necessário apresentar o conceito de sanção pecuniária e demonstrar seu enquadramento dentro das prestações pecuniárias coativas.

Para Paulo de Barros Carvalho, “todos os sistemas normativos são essencialmente coativos”⁶⁹. O Direito é necessariamente coativo. Para que possa haver convivência social, como demonstrado, é necessário que o indivíduo abdique de parcela de sua liberdade para obedecer ditames coletivos: as leis.

Sucedo que, nem sempre a observância da legalidade é algo de cumprimento voluntário pelos indivíduos pertencentes ao Estado. É por esse motivo que um dos elementos essenciais inerentes à norma jurídica é a coercitividade, expressa por intermédio da sanção. Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho continua lecionando que sanção “é a providência que o Estado - jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator”⁷⁰.

Sanções, portanto, podem ser entendidas como as aplicações coercitivas de reprimenda à conduta de indivíduos submetidos ao poder de império de um Estado pela prática ou abstenção de uma conduta prevista em lei.

⁶⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 57.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 463.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 465.

Para efeitos deste estudo, uma vez que se trata de análise de receitas públicas, sanção deve ser compreendida como dotada de natureza pecuniária, ou seja, o dever de pagar ou indenizar ao Estado mediante a prática ou abstenção de uma conduta contrária à definida em lei.

O Tributo, entretanto, mostra-se mais complexo em sua definição e, até mesmo, na repercussão prática do objeto deste trabalho. Observe-se, contudo, que o presente tópico não possui o condão de esgotar o tema: conceito de tributo, uma vez que a análise da definição e das espécies de tributo no direito brasileiro serão objetos de estudo no capítulo 4 deste trabalho.

Ademais, pode-se verificar que enquanto a sanção é imposta como uma contraprestação pela prática de um ato ilícito, tributo, ainda que de forma superficial, pode ser conceituado segundo a definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional como a prestação pecuniária compulsória em moeda ou em valores que nela se possa exprimir não constituindo sanção por ato ilícito e sem a necessidade de uma contraprestação específica ou prática de qualquer conduta contrária ao direito.

Tributo, portanto, é o instituto jurídico de transferência de dinheiro do cidadão para os cofres públicos imposto apenas pelo poder de império do Estado, realizando-se como sua principal fonte de receita. De antemão, nota-se que tributo não pode ser confundido com prestação pecuniária compulsória uma vez que não esgota o tema, ao contrário, perfazem-se, em realidade, como será demonstrado, de gênero e espécie, sendo o tributo uma das espécies de prestação pecuniária coactiva.

Nesse contexto, novamente Edvaldo Brito socorre a doutrina dissertando que nem

todas as transferências coativas de riquezas a cargo dos indivíduos podem ser reconduzidas ao esquema do tributo, mesmo se entre os diversos mecanismos criados pelo legislador, podem existir alguns pontos de contato, os quais, por outro lado, não excluem a existência de outras e mais significativas diferenças de estrutura e função.⁷¹

Na mesma esteira de pensamento, Micheli defende que os tributos não se confundem com as prestações pecuniárias que o indivíduo deve arcar com o Estado em razão das relações específicas com o poder público, de conteúdo obrigatório contratual, ou decorrente de ato de autoridade nem com as prestações pecuniárias que a lei comina como sanção por violação da norma.⁷² Os autores citados, apesar de reconhecerem a importância econômica do tributo como fonte de custeio das despesas estatais, preocupam-se em demonstrar que não se pode reduzir

⁷¹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 57.

⁷² MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo; Revista dos Tribunais, 1968, p. 70.

todas as espécies de prestações financeiras que o cidadão tem que arcar dentro do Estado a condição de tributo.

Nessa linha, Edvaldo Brito, continua sua defesa lecionando que

os ingressos de natureza compulsória ampliaram-se muito no Estado moderno e, por isso, impõe-se extremar eles aqueles que mantêm a natureza tributária, porque essa circunstância exige um estudo sistemático da potestade de imposição no quadro geral da atividade financeira do Estado”.⁷³

Ainda o mesmo autor leciona que “Não há de se manter preconceitos de que toda prestação pecuniária compulsória, entre nós, tem de ter natureza tributária, apenas porque, assim, enquadrar-se-iam nos termos do art. 3º. do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966).”⁷⁴ Dito isto, é necessário conceituar e, posteriormente, demonstrar as espécies de prestações pecuniárias compulsórias em vigência no direito brasileiro, buscando efetuar a individualização entre as prestações pecuniárias coativas e o tributo, apontando, com isso, suas semelhanças, mas, principalmente, demonstrando as suas diferenças.

Nesta senda, já se pode chegar à conclusão que as prestações pecuniárias compulsórias devem ser entendidas como as obrigações de natureza monetária devidas de forma coativa pelo indivíduo ao Estado para que este possa efetuar as despesas públicas na persecução de suas finalidades. Nestes estão incluídos tanto as receitas derivadas quanto às receitas originárias a título oneroso, excetuando-se apenas as receitas originárias a título gratuito, uma vez que estas não possuem o elemento da coação para a sua prestação, sendo, portanto, o gênero das quais integram, dentre outras exações, o tributo.

3.2 AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

Destarte o exposto sobre o instituto da prestação pecuniária coativa, é essencial, neste momento, demonstrar as espécies de prestações pecuniárias compulsórias vigentes no direito brasileiro. Na linha desse estudo, como já defendido, percebe-se que quando se fala em prestação pecuniária compulsória, rapidamente vem à mente a noção de tributo. Tal equívoco, ora que como já adiantado que tais institutos são, em realidade, gênero e espécie, advém do conceito infraconstitucional atribuído ao tributo. Contudo, exações não tributárias não são estranhas ao Direito Brasileiro, de maneira oposta, são vistas diariamente por grande parte dos cidadãos.

⁷³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 57.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 54.

Mesmo uma análise superficial, é possível recordar algumas exceções tais como a contribuição para custeio de Iluminação Pública, contribuição sindical, preços públicos, contribuição para as categorias profissionais, dentre outras que, corriqueiramente vivenciadas, contudo, muitas vezes são juridicamente despercebidas aos olhos de juristas menos atentos, justamente pela ausência de preocupação em sua diferenciação.

Desta forma, importa elencar e diferenciar as espécies de exações, principalmente as de natureza não tributárias, para melhor efetuar seu estudo. Nesse passo, novamente é Brito quem apresenta a classificação das prestações pecuniárias compulsórias no direito brasileiro. Para o referido autor, as prestações pecuniárias compulsórias podem ser gerais ou *stricto sensu*. As prestações gerais, por sua vez, podem ser divididas em tributárias e não tributárias.

As prestações tributárias seriam por especificidade as aludidas no artigo 145 da Constituição Federal, quais sejam: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Ao tempo em que as não tributárias são os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais e as contribuições econômicas. Por fim, traz uma outra categoria, as prestações pecuniárias pela assistência vital ou *stricto sensu* que se perfazem dos: preços, as tarifas, a contribuição para o custeio de iluminação pública, a contribuição sindical⁷⁵ e a contribuição para o sistema S.

Ante o exposto, o referido autor assim esquematiza as prestações pecuniárias compulsórias presentes na Constituição Federal de 1988:

1. prestação pecuniária compulsória em geral:
 - 1.1 tributárias:
 - 1.1.1 impostos;
 - 1.1.2 taxa;
 - 1.1.3 contribuição de melhoria;
 - 1.2 não tributárias:
 - 1.2.1 empréstimos compulsórios;
 - 1.2.2 contribuições sociais;
 - 1.2.3 contribuições econômicas;
 - 1.2.3.1 de intervenção no domínio econômico;
 - 1.2.3.2 de interesse das categorias profissionais;
2. prestação pecuniária pela assistência vital, *stricto sensu*:
 - 2.1 preços;
 - 2.2 tarifas;
 - 2.3 contribuição para custeio do serviço de iluminação pública;
 - 2.4 contribuição para o sistema sindical;
 - 2.5 contribuição para o sistema "S".⁷⁶

Observe que Brito não trouxe dentro das espécies de prestação pecuniária compulsória a sanção, a despeito de que esse instituto esteja previsto no rol das receitas públicas derivadas.

⁷⁵ Admoesta-se que a partir da lei 13.467 a contribuição para o sistema sindical perdeu seu caráter de compulsoriedade.

⁷⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 67.

Nesse contexto, apesar das sanções, novamente, considerando as de natureza pecuniária, serem, por óbvio, prestações pecuniárias, estas não devem ser enquadradas dentre o rol das prestações pecuniárias compulsórias, uma vez que sanção não é uma obrigação principal a ser cumprida pelo cidadão no trato direto com o Estado, mas, sim, uma obrigação acessória decorrente do descumprimento de uma certa conduta prevista em lei.

Dessa forma, a sanção não pode ser passível de ser enquadrada como prestação pecuniária coactiva, tendo em vista que o vínculo da sua compulsoriedade não é nato da obrigação, mas só se realiza mediante o desrespeito a uma outra prestação pecuniária, essa sim, compulsória.

Nesta senda, verifica-se que as prestações pecuniárias compulsórias não se exaurem na existência do tributo. A Constituição Federal de 1988 contemplou diversas modalidades de exações para fazerem frente à arrecadação de recursos para o custeio de sua atividade, prestações essas, que necessitam muitas vezes de plena delimitação e especialização para a sua correta aplicação segundo os preceitos da legalidade.

3.3 A CELEUMA DA TIPOLOGIA DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Demonstrado então o conceito e as espécies de prestações pecuniárias compulsórias, é necessário distinguir entre tributos e as demais espécies de prestações pecuniárias compulsórias vigentes na atual Constituição Brasileira.

Para Brito, “O fenômeno tributário é uma das manifestações culturais, por ser objeto típico do conhecimento referente às relações sociais (exclusiva da sociedade humana) e, em linhas gerais, consiste na atividade operadora de transferência do patrimônio do particular para o coletivo, conforme um conjunto de princípios que forma um núcleo de norma sistematizado”⁷⁷. A primeira vista, ainda seguindo a classificação de Edvaldo Brito, a distinção entre as prestações pecuniárias gerais e as prestações pecuniárias *stricto sensu*, não apresenta grande problematização para sua caracterização.

Isto porque, a definição de sua natureza jurídica ou a destinação a entidade arrecadadora de cada instituto, por si só, realizam este trabalho, uma vez que, os tributos por expressa disposição constitucional são arrecadados diretamente pelo Estado, as prestações pecuniárias compulsórias *stricto sensu*, ou tem precipuamente natureza jurídica civil, a exemplo das tarifas

⁷⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 56.

e preços, ou são arrecadadas por entidades paraestatais. Contudo, a distinção entre as prestações pecuniárias compulsórias gerais tributárias e não tributárias apresenta-se de forma muito mais complexa, insurgindo, inclusive, fortes dissidências entre a doutrina e a jurisprudência.

Essas divergências acontecem tendo em vista a análise do artigo 145 da Constituição de 1988. O referido dispositivo, repetindo o mandamento do Código Tributário Nacional de 1966, determina que são espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas, e as Contribuições de Melhoria. Tal artigo, portanto, não faz nenhuma ressalva ou dar qualquer azo à outra interpretação que não a literal.

Entretanto, o título do Capítulo o qual se inicia com o artigo 145 da Constituição Federal, "Do Sistema Tributário Nacional", disciplina, além das espécies de tributos e dos princípios regentes da matéria tributária, também em seu corpo, outras duas exações, previstas nos artigos 148 e 149, quais sejam: o empréstimo compulsório e as contribuições, respectivamente, que se subdividem em: contribuições para a seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

Diante do exposto, a análise sistêmica do Título VI, Capítulo I da Constituição Federal, criou uma verdadeira dissidência quanto à tipologia tributária vigente no Direito Brasileiro. Em verdade, a tipologia tributária inicialmente foi levantada por Geraldo Ataliba quando este dividia os tributos em vinculados a uma atuação estatal, a exemplo da taxa e da contribuição de melhoria, dos não vinculados, os quais não demandam uma atuação estatal como os impostos.⁷⁸

Tal pensamento ganhou força com a adoção de grandes juristas, tais como Pontes de Miranda⁷⁹ e Alfredo Augusto Becker⁸⁰. Apesar de efetuar uma divisão dualista das espécies tributárias tendo em vista sua comutatividade, ou sinalagma, como adiante demonstrado, os autores apenas reconheciam como espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria de acordo com a inteligibilidade do Código Tributário Nacional de 1966.

Todavia, mesmo com o advento da constituição cidadã, a doutrina ainda coaduna com a divisão dita tripartite das espécies tributárias. Nessa linha, Sacha Calmon Navarro Coelho, em escritos de comentários a Constituição de 1988 defendia que “tributo é forma genérica que se reparte em espécies: impostos, taxa e contribuição de melhoria”⁸¹.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6 edição, 5ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 130-133.

⁷⁹ MIRANDA, Pontes de, CAVALCANTI, Francisco. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo, RT, p. 371.

⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2a ed. São Paulo, Saraiva, 1972

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

José Afonso da Silva, por sua vez, também salientou que “o sistema tributário nacional compõe-se de tributos, que, de acordo com a Constituição, compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (art. 145). Disso se conclui que ele cuida de três espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, das quais o termo tributo é o gênero”⁸². Ocorre que, a Constituição Federal de 1988, não obstante ter apresentado o rol das espécies tributárias em seu artigo 145, trouxe novas exações, os Empréstimos Compulsórios (artigo 148) e as Contribuições (artigo 149), dentro do Capítulo denominado: Do Sistema Tributário Nacional.

Essa situação ocasionou a celeuma ora discutida, uma vez que, existia um Código Tributário que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, onde se previa como espécies tributárias apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, situação que se repetia no primeiro artigo do Capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”, o qual também somente previa como espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, mas, no decorrer do capítulo, são apresentadas mais duas exações: o empréstimo compulsório e as contribuições, essas duas sem natureza jurídica especificada.

Desta sorte, demonstra-se uma antinomia entre o pensamento expressado no artigo 145 da Constituição Federal e a análise do sistema veiculado no Capítulo I, do Título VI, do mesmo diploma legal, conforme já referido nos capítulos anteriores. A resolução dessa questão é de extrema importância, tendo em visto que, ainda segundo Brito, o regime jurídico dos tributos “é constituído pelos princípios que asseguram ao sujeito passivo da obrigação tributária o acesso moderado do Estado a seu patrimônio, sendo esses princípios constitutivos do ‘Estatuto do Contribuinte’⁸³ próprio para temperar a exigibilidade do tributo”⁸⁴.

Diante dessa situação, Américo Masset Lacombe disserta que “tributos são impostos ou taxas ou contribuições de melhoria. Tanto as demais contribuições sociais ou especiais, ou lá que nome venha ter, como os empréstimos compulsórios, nada mais são do que impostos ou taxa”⁸⁵.

Assim, diante da divergência doutrinária levantada por Lacombe, há autores que defendem a interpretação literal do artigo 145 da Constituição Federal e do artigo 3º do Código Tributário Nacional, em que somente seriam espécies tributárias os impostos, as taxas e a

⁸² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros. 2008a. p. 685.

⁸³ Conforme conteúdo já especificado no capítulo 02, tópico 2.7.

⁸⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 67.

⁸⁵ LACOMBE, Américo Masset. **Contribuições no direito brasileiro**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, 1989.

contribuição de melhoria, sendo as demais exações, ainda que previstas no rol do Capítulo da Constituição a que se destina a regulação do Sistema Tributário Nacional, tais prestações deveriam ser reconduzidas como uma espécie do gênero ou dos impostos, ou da taxa, ou da contribuição de melhoria.

O objetivo desse trabalho é justamente demonstrar que existem exações que não as tributárias em plena eficácia e vigência no direito brasileiro. Dito isto, para fins deste trabalho, adota-se a teoria tripartite das espécies tributárias, todavia, considera-se equivocada o posicionamento de Lacombe, uma vez que, como será vastamente demonstrado no capítulo 05 deste estudo, o empréstimo compulsório e contribuições não são reduzíveis ao enquadramento de uma das espécies tributárias do artigo 145 da Constituição Federal, mas sim, são prestações pecuniárias compulsórias gerais não tributárias.

Ricardo Lobo Torres, contrariando os autores citados e o posicionamento deste trabalho, defende, por sua vez, que “o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório”⁸⁶. O autor, então, sustenta uma teoria quadripartite das espécies tributárias no direito brasileiro, na qual enquadra a contribuição como gênero da qual ainda seria espécie a contribuição de melhoria. Discorda-se dessa ideia, pois, conforme será melhor demonstrado no decorrer desse estudo, contribuição de melhoria e contribuição em nada se assemelham para que possam ser consideradas como espécie e gênero respectivamente.

Ademais, como também será abordado neste trabalho, pela transitoriedade do empréstimo compulsório, uma vez que não ingressa de forma definitiva nos cofres públicos, este também não pode ser considerado como tributo, mas sim, uma exação não tributária.

Luciano Amaro também defende uma teoria quadripartite das espécies tributárias, contudo argumenta que são espécies tributárias impostos, taxas (de serviço, de utilização de via pública e, ainda, de contribuição de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios, numa configuração diferente da ora sustentada.⁸⁷ Amaro vai ainda de forma mais vanguardista e contraria diretamente o exposto pelo legislador no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988 ao defender que contribuição de melhoria não é uma espécie autônoma tributária, mas sim, estaria enquadrada como uma espécie de taxa. Ante o exposto, também não parece acertado o pensamento de Luciano Amaro, visto que, aplica-se uma interpretação doutrinária que contraria expressamente um mandamento constitucional.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 371-372.

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 81.

No primeiro artigo do capítulo inerente ao sistema tributário nacional, o legislador constituinte estabeleceu que seria tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, é evidente que estas são espécies tributárias autônomas, a doutrina deve interpretar a constituição conforme suas disposições e não contrariar expressamente a seus mandamentos.

A discussão acerca do artigo 145 da Constituição Federal pode versar sobre ser este um rol taxativo ou exemplificativo como faz a grande parte da doutrina, mas, avançar e defender que uma exação tributária que o legislador constituinte expressamente assim o definiu, e reduzir a uma espécie de outra (no caso, reduzir a contribuição de melhoria a uma espécie de taxa) contrariando expressamente o legislador constitucional, nos parece equivocado nos termos de uma premissa hermenêutica, razão pela qual não se coaduna neste trabalho com o pensamento do emérito doutrinador.

Por fim, Ives Gandra da Silva Martins⁸⁸, Celso Ribeiro Bastos⁸⁹ e Vittorio Cassone⁹⁰ valendo-se da interpretação sistêmica do Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, defendem que, em verdade, existem cinco espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, previstos no artigo 145 da Constituição Federal, mas, também, contracenam com estas, as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando margem à criação da teoria pentapartite das espécies tributárias o que hoje é defendido pela maior parte da doutrina.

Ante o exposto, três posições se sobressaem acerca da antinomia jurídica evidenciada. Primeiro, como já citado, Edvaldo Brito, Américo Masset Lacombe, José Afonso da Silva e Sacha Calmon Navarro Coelho, dentre outros, adotaram, como vigente o texto literal do artigo 145 da Constituição Federal e entendem que somente são tributos, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, coadunando com a classificação tripartite das espécies tributárias.

Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, apesar de se manifestarem favoráveis a admissão de que o empréstimo compulsório e as contribuições de intervenção no domínio econômico, sociais e de interesse das categorias profissionais e econômicas são espécies autônomas de tributo, dando azo a uma divisão expansiva das espécies tributárias veiculadas no artigo 145 da Constituição Federal, defendem uma teoria quadripartida ainda que não uníssona conquanto quais são cada espécie de tributos vigentes no Direito Brasileiro.

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos.** In: **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo, Bushatsky, 1977, v.3, p. 25.

⁸⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário.** São Paulo: Saraiva, 1991, p. 46.

⁹⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário,** 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 51.

Por fim, Ives Gandra da Silva Martins, Celso Ribeiro Bastos, Vittorio Cassone, defendem que o empréstimo compulsório e as contribuições são espécies tributárias autônomas em vigência segundo a Constituição Federal de 1988, arguindo, portanto, que existe uma divisão pentapartite das espécies tributárias no Brasil.

Diante desse cenário, levado a se posicionar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo pela divisão pentapartite das espécies tributárias, admitindo o empréstimo compulsório e as contribuições (estas entendidas como as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas) como espécies autônomas tributárias em vigência no Direito Brasileiro.

Nesse aspecto, não pode ser deixado de mencionar o Recurso Extraordinário n. 146.733⁹¹ de relatoria do Ministro Moreira Alves, quando, em extenso e analítico voto, decidiu ser a contribuição social espécie autônoma do gênero tributo, consolidando, portanto, a classificação pentapartida das espécies tributárias, dentro da compreensão jurisprudencial consolidada no Supremo Tribunal Federal.

Todavia, a doutrina não deve jamais limitar-se à jurisprudência, mas, em oposição, deve sempre buscar avançar sempre que tiver como objetivo ampliar o entendimento do seu campo de estudo científico. Dessa forma, este trabalho visa a defesa de que as contribuições não são espécies tributárias, não apenas pela interpretação literal do artigo 145 da Constituição Federal, mas, também, pelos fundamentos da lógica, em especial, nas discriminações dos critérios de identidade.

Diante da análise das oposições classificatórias até então deduzidas em razão de conjuntos lógicos caracterizados a partir da vinculação de seus elementos, é interessante vislumbrar as palavras de André Portella ao tratar de sistemas de classificação. Segundo ele, “Toda classificação implica certa arbitrariedade”. Em maior ou menor medida os parâmetros são eleitos por aquele que procede à classificação de acordo com os objetivos metodológicos a que se propõe”⁹².

Coadunando com o referido, a tipologia sustentada no presente trabalho é uma escolha árida, ante a contraposição majoritária à referida teoria. Contudo, mostra-se uma escolha necessária, ao se vislumbrar a carência de exaurimento no estudo principiológico da matéria bem como na constatação da existência de cinco modalidades de prestações, cujos reflexos

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 146.733**, Relator (a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992.

⁹² PORTELLA, André Alves. Espécies tributárias no direito comparado Brasil–Espanha. **Dirceito, Estado e Sociedade**. v. 32, p. 6-37, 2008.

práticos acarretam imposições incompatíveis com a estrutura normativa das contribuições e, também, dos tributos.

Assim, novamente, para fins deste estudo, considera-se que a tipologia tributária brasileira é composta de impostos, taxa e contribuição de melhoria, diante de uma construção principiológica própria caracterizadora de identidade entre as espécies de exações estatais. Ante o exposto, tendo em vista que as prestações pecuniárias gerais tributárias e não tributárias serão objetos de capítulos específicos, faz-se necessário, no prosseguimento deste estudo, adentrar na análise das prestações para a assistência vital consoante a classificação apresentada por Brito.

3.4 AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS PELA ASSISTÊNCIA VITAL

Uma vez apresentadas as espécies de prestações pecuniárias coativas em vigência no Direito Brasileiro, bem como o problema no que concerne à tipologia das prestações pecuniárias tributárias e, considerando que as prestações pecuniárias compulsórias gerais são: tributárias e não tributárias, segundo a classificação de Edvaldo Brito, as quais serão objetos de capítulos específicos. Importa, neste momento, adentrar no estudo das prestações pecuniárias pela assistência vital.

Já foi abordado nesse trabalho que os Estados Modernos, incluindo-se nestes o Estado Brasileiro, adotaram em suas cartas constitucionais as dimensões de Direitos Fundamentais atinentes ao reconhecimento e regulação dos direitos de liberdade (Direitos Fundamentais de primeira dimensão) e a obrigação de promover os direitos de igualdade ou de provimento de condições de dignidade mínimas a seus cidadãos (Direitos Fundamentais de segunda dimensão).

Esses marcos são importantes, pois a derrubada do Estado Absolutista trouxe a ascensão da classe burguesa ao controle político do Estado e, como consequência, a imposição do liberalismo econômico como forma de prover eficácia ao direito fundamental de primeira dimensão, ou seja, proteger o direito da livre concorrência e da iniciativa privada, o que significava dizer que o Estado não deveria, a qualquer pretexto, intervir na economia. Bercovici aduz que o Estado Liberal “garantiu uma liberdade de ação quase ilimitada para as ‘forças econômicas’, produzindo identidade entre os economicamente poderosos e os politicamente

influentes.”⁹³ O Estado liberal era o Estado que preocupava-se exclusivamente com a política e estava completamente dissociado da atuação econômica.

Assim, de 1789 a 1916, na maior parte dos estados modernos, vigorou a política de ausência de intervenção do Estado na economia. Destarte, em paralelo ao liberalismo econômico ocorreu a Revolução Industrial, momento no qual as produções, antes realizadas por manufatura, passaram a ocorrer em escala industrial através de maquinário e cadeia de produção.

A produção industrial proporcionou à sociedade uma grande oferta de produtos e uma grande desvalorização da mão de obra, isto porque, a produção de bens de consumo, antes realizada pelos ditos mestres de ofício e seus aprendizes, passou a poder ser realizada por qualquer indivíduo sem maiores qualificações. A ampliação de oferta de bens de consumo aliado à alta disponibilização de mão de obra, ora que a produção não mais necessitava de qualificação, ocasionou a baixa remuneração dos trabalhadores e, com isso, o agravamento de um estado de pobreza generalizada entre a população.

Nesse cenário, a desigualdade social passou a ser marcante na realidade do Estado. Enquanto poucos indivíduos, geralmente os detentores dos meios de produção, acumulavam a maior parte das riquezas correntes dentro dos países modernos, a maior parte da população vivia em situação de extrema pobreza. Foi nesse panorama que se constatou a insuficiência da regulação da economia apenas pelas leis de mercado para realizar as condições de dignidade mínima à maior parte dos cidadãos. Percebeu-se, então, que era necessária a intervenção do Estado na economia como meio de dirimir as desigualdades sociais ocasionadas pela Revolução Industrial.

Nesse contexto, ocorreu a modificação da forma de atuação do Estado, que deixou de ser liberal, simplesmente assistindo como mero expectador o desenvolvimento das atividades no domínio econômico e passou a ser protagonista da realidade econômica, intervindo diretamente na economia e passando a ser responsável pelo atendimento das necessidades essenciais da sociedade, passando, assim, a ser um Estado dito como intervencionista.

Lenio Streck leciona que “a concepção da separação entre o econômico e o político não tem como subsistir. Como já dito, a própria existência do Estado e da ordem jurídica significa uma intervenção: o Estado e a ordem jurídica são pressupostos inerentes à economia”⁹⁴.

⁹³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de exceção permanente: Atualidade de Weimar**. Rio de Janeiro: Azougue, 2004, p. 129.

⁹⁴ STRECK, Lenio Luiz. BOLZAN, José Luis de Moraes. **Ciência política e teoria do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 74.

Edvaldo Brito ainda aduz que o Estado Intervencionista é ao mesmo tempo um Estado Social e do Bem-Estar Social, uma vez que não se pautava apenas no desenvolvimento econômico, mas também, passou a preocupar-se e intervir na sociedade com a finalidade de promover o bem estar social. Para o mesmo autor, “o intervencionismo reveste o Estado de atuação nova. Ele passa a ser ora de promoção, estímulo ou persuasão; ora de coação, ora de prestação”⁹⁵.

Assim, o Estado intervencionista concomitantemente que tem por objetivo desenvolver a economia, também precisa se preocupar em prover as condições mínimas para a existência digna dos seus cidadãos. Nesse sentido, foram incorporados ao pensamento constitucional os Direitos Fundamentais de segunda dimensão.

Ocorre que, conforme já colacionado em capítulo anterior, os Direitos Fundamentais de segunda dimensão são considerados como direitos de ação, positivos ou de prestação, pois, para sua realização é necessário que haja uma postura ativa do Estado, efetuando, principalmente, a disponibilização de serviços públicos que possam prover as condições mínimas de dignidade ao cidadão. Assim, é necessário conceituar o que se entende por serviço público e como pode ser realizada sua atuação pelo Estado.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo estado ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituídos pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo.⁹⁶ Exaure-se, portanto, que o regime jurídico do serviço público é o de Direito Público e que incumbe ao Estado realizar sua execução.

Dinorá Grotti, ainda salienta que “a qualificação de uma dada atividade como serviço público remete ao plano da concepção do Estado sobre seu papel. É o plano da escolha política, que pode estar fixada na Constituição do país, na lei, na jurisprudência e nos costumes vigentes em um dado tempo histórico”⁹⁷. Desta forma, pode-se verificar que os serviços públicos também podem ser entendidos como a concretização do cumprimento dos objetivos e finalidades do Estado.

⁹⁵ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 59.

⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 671.

⁹⁷ GROTTI, Dinorá. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**. Malheiros Editores, 2003, p. 87.

Assim, adentrando ao conceito de serviço público apresentado pelos autores, entende-se por serviço público toda atividade de disponibilização de serviços que visem atender o disposto como objetivo e finalidades do Estado realizando as necessidades, utilidades ou comodidades de forma efetiva ou potencial, ao cidadão, prestado diretamente pela Administração Pública Direta, Indireta, ou pelo particular quando delegatário, permissionário ou concessionário da atividade pública exercida mediante regime de Direito Público.

Nesta senda, Celso Antônio Bandeira de Mello adverte que “não se deve confundir a titularidade de serviço com a titularidade de prestação do serviço. Uma e outra são realidades jurídicas visceralmente distintas”⁹⁸. Continua o mesmo autor salientando que a situação de que o seja o detentor de serviços públicos, ou seja, não significa que deva obrigatoriamente prestá-los por si ou por criatura sua.⁹⁹

Celso de Mello pontua, ainda, que a administração pública poderá prestá-la diretamente “como poderá promover-lhes a prestação conferindo a entidades estranhas ao seu aparelho administrativo (particulares e outras pessoas de direito público interno ou da administração indireta delas) titulação para que os desempenhem”¹⁰⁰.

Isto posto, verifica-se que tanto a Administração Pública quanto o particular podem prestar o serviço público. Nesse sentido, é importante abordar as lições de Edvaldo Brito quando apresenta os conceitos de prestação e prescrição administrativa, nesse aspecto salienta o autor que “por prestações administrativas entende-se a atuação do Estado moderno na linha de oferecimento de utilidades que devem ser fruíveis pelo particular, que, diante da complexidade das relações sociais, submete-se de uma forma tal que nunca pode estar desvinculado dessas modalidades de atendimento de suas necessidades”¹⁰¹. Por outro lado, aduz que “A prescrição administrativa é, também na lição de ORLANDO GOMES, uma intervenção autoritária na esfera dos particulares”¹⁰².

Brito continua lecionando que a prescrição administrativa é a “ingerência autoritária no domínio do particular, estabelecendo, determinando, emitindo uma ordem, por isso conteúdo muito grande de soberania”¹⁰³.

⁹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 681.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 681.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 681.

¹⁰¹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 61.

¹⁰² *Ibidem*, p.61.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 203.

Assim, enquanto o Estado, ao realizar as prescrições administrativas, atua com monopólio e exclusividade na disponibilização do serviço público ora que advém do seu poder de império, de autoridade, ao efetuar as prestações administrativas, insere-se no campo da atividade econômica ou de fomento e pode, ou atuar em concorrência com a iniciativa privada, são os casos das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, ou podem permitir que um serviço público seja exercido diretamente por um particular, caso em que há delegação, concessão ou permissão para realizar os serviços públicos, é o que geralmente ocorre com os transportes públicos e o sistema de telefonia, iluminação pública, dentre outros.

Para Brito, enquanto a receita que vem da prestação pode ter natureza exclusivamente de Direito Privado a exemplo da tarifa e do preço público, as receitas que advém da prescrição administrativa só pode se originar no campo do Direito Público, uma vez que somente pode existir quando o Estado atua no campo do exercício da sua soberania.¹⁰⁴

Nesse aspecto merece destaque que, não obstante a Administração Pública explore o serviço público com finalidade econômica ou de fomento, ou possibilite ao particular explorar mediante permissão, concessão ou delegação, ainda assim, a natureza jurídica do serviço prestado continua sendo o de Direito Público, o que se modifica é apenas a natureza jurídica das receitas advindas pela prestação de serviço público com exploração da atividade econômica, a qual passa a poder ser de natureza jurídica de Direito Privado.

Assim, enquanto as prescrições administrativas são atos de autoridade do Estado no exercício do seu poder de império, as prestações administrativas devem ser entendidas como a atuação do Estado na disponibilização de serviços públicos essenciais para a realidade social do cidadão, seja pela Administração Direta, Indireta, ou mediante a concessão, permissão ou delegação de realização do serviço público a empresas privadas.

Nessa toada, ao realizar as atividades de prestação administrativa, o Estado pratica a “assistência vital”, as quais devem ser entendidas como os serviços públicos prestados pela Administração Direta, Indireta ou pela iniciativa privada, quando exploram a atividade econômica ou atuam como estimulando, promovendo ou persuadindo determinada atividade.

Ocorre que, ao explorar a atividade econômica ou praticar atos de fomento a determinada atividade, mesmo mediante realização de serviço público, a Administração Pública passa a concorrer com o particular não podendo, portanto, sob pena de violar os princípios da

¹⁰⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 203.

livre concorrência e a iniciativa privada, valer-se dos meios tributários para custear essas atividades.

Com efeito, para o desempenho das atividades de assistência vital é necessário que o cidadão que efetivamente utiliza-se do serviço arque com os custos. Assim, pode-se conceituar as prestações para a assistência vital como a contraprestação pecuniária devido pelo cidadão pela utilização efetiva ou potencial de um serviço público disponibilizado pela Administração Pública Direta, Indireta ou pela iniciativa privada mediante, concessão, permissão ou delegação de serviço público, quando estes atuam na exploração da atividade econômica ou praticam atos de promoção, estímulo ou persuasão a determinadas atividades.

Dito isto, conforme já exposto neste trabalho, ainda segundo a classificação de Brito, as prestações para a assistência vital são compostas pelos preços, públicos as tarifas, as contribuições para custeio do serviço de iluminação pública, as contribuições para o sistema sindical e as contribuições para o sistema “S”.¹⁰⁵

Nesses termos, a fim de compreender melhor as prestações pecuniárias compulsórias, é de suma importância a apreensão de todas as suas subespécies, bem como os fins a que se destinam, inclusive, como elemento caracterizador da sua natureza jurídica, conforme será aduzido a seguir.

3.5 PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS SINALAGMÁTICAS

Ultrapassadas as questões conceituais acerca das prestações pecuniárias compulsórias, insta adentrar no estudo do sinalagma, ou seja, da comutatividade entre a prestação pecuniária suportada pelo cidadão e a contraprestação que deve ser oferecida pelo Estado.

A comutatividade é vista passo que a Constituição Federal ao adotar o modelo intervencionista passou a necessitar de um maior volume de recursos financeiros para fazer frente ao custeio das prestações positivas inerentes a realização da função social do Estado na busca pela concretização dos ideais do Estado do Bem Estar Social. Ocorre que, conforme a própria definição de tributo, a contraprestação não é requisito para impor a exação. O imposto - tributo mais antigo conhecido pelo homem - é de natureza não comutativa por excelência, ou seja, não possui qualquer contraprestação específica devida pela sua arrecadação.

¹⁰⁵ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 67.

Sucedem que, como demonstrado, o imposto passou a contracenar no cenário financeiro do Estado com outras prestações pecuniárias compulsórias que tem uma correlação direta entre o cumprimento da obrigação pelo tutelado e a realização de uma contraprestação pelo Estado. É, pois, dessa necessidade de contraprestação do Estado diante da arrecadação de uma prestação, que surge a noção de sinalagma.

Sinalagma, portanto, é a relação de mutualidade entre uma prestação e uma contraprestação, fazendo, assim, uma relação de dependência recíproca de deveres. No cenário das prestações pecuniárias compulsórias, pode-se dizer que, se cabe ao cidadão adimplir uma prestação pecuniária sinalagmática, cabe, também ao Estado, realizar uma determinada contraprestação específica em favor do cidadão.

A noção de sinalagma foi originariamente concebida pelo Direito Civil. Ao estudar a natureza das obrigações, em especial, os contratos, o saudoso Orlando Gomes, aduziu que existe sinalagma quando se verifica a “interdependência essencial entre as prestações”¹⁰⁶. A doutrina civilista aprofundou o estudo no referido elemento salientando que existem duas formas de sinalagma passíveis de serem verificadas no contrato, o sinalagma genético e o sinalagma funcional.

Entende-se por sinalagma genético quando, desde a origem do pacto, se cria e legitima a interdependência de prestação e contraprestação, independente que seja esta de natureza obrigacional ou real e, existe sinalagma funcional, quando é da execução do contrato que enseja a interdependência das obrigações.

Nesse sentido, exposta a noção de sinalagma, verifica-se que, não obstante o seu maior desenvolvimento doutrinário tenha sido efetuado na seara do Direito Civil, é elemento intrínseco de grande parte das prestações pecuniárias compulsórias vigentes no Direito Brasileiro, uma vez que é nítido que determinadas exações tem por excelência o reclame de uma contraprestação pelo Estado.

Assim, pode-se verificar que o sinalagma legitima que as prestações pecuniárias compulsórias deixem de ser arrecadados de forma desvinculada pelo Estado, pois este passa a fazer frente com uma obrigação específica para o indivíduo e, por via reflexa, legitima o cidadão, face ao descumprimento desta contraprestação ou desproporcionalidade entre a exação e o benefício devido pelo Estado, pleitear a reforma ou anulação da cobrança.

¹⁰⁶ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26 ed. Atualizada por Antônio Junqueira Azevedo. Rio de Janeiro, Forense, 2008. p. 85.

Portanto, com espeque no que foi apresentado até então, Edvaldo Brito efetua uma classificação das prestações pecuniárias compulsórias sinalagmáticas. Segundo o autor, as prestações pecuniárias sinalagmáticas podem ser tributárias e não tributárias. As prestações pecuniárias compulsórias sinalagmáticas tributárias seriam as taxas e a contribuição de melhoria, conquanto, as prestações pecuniárias compulsórias não tributárias seriam as contribuições sociais e as contribuições econômicas, as quais, compreendem as contribuições de intervenção no domínio econômico, as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, os preços, as tarifas e a contribuição para o custeio de iluminação pública:

- 1.1 Tributárias:
 - 1.1.1 taxa;
 - 1.1.2 contribuição de melhoria;
- 1.2 Não tributárias
 - 1.2.1 contribuições sociais;
 - 1.2.2 contribuições econômicas;
 - 1.2.2.1 de intervenção no domínio econômico;
 - 1.2.2.2 de interesse das categorias profissionais;
 - 1.2.3 preços;
 - 1.2.4 tarifas;
 - 1.2.5 contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.¹⁰⁷

Diante do apresentado, impera demonstrar as nuances advindas das prestações pecuniárias compulsórias não tributárias, uma vez que, tendo a exação natureza não tributária, exclui-se a aplicabilidade do conjunto de princípios constitucionais direcionados a limitar a intervenção do Estado no patrimônio privado, portanto, aferem as exações em égide um maior grau de preocupação no que concerne a proteção do patrimônio privado do cidadão.

Seguindo as lições de Brito, as prestações pecuniárias compulsórias sinalagmáticas não tributárias são essencialmente as contribuições sociais e as contribuições econômicas, compreendendo as contribuições de intervenção no domínio econômico, as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, os preços, as tarifas e a contribuição para o custeio de iluminação pública, para estas, não há limitação constitucional explícita, concreta e vinculante a exemplo do que acontece nos tributos que possuem o Estatuto do Contribuinte.

Nesse passo, sendo exações não tributárias, por conseguinte, não se subsumindo as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, resta o questionamento seguinte: Quais os mecanismos de proteção ao cidadão diante da cobrança de uma prestação pecuniária compulsória não tributária?

¹⁰⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 75.

A essa pergunta, a resposta vem também suplantada por princípios constitucionais, só que de natureza diversa dos princípios esculpidos pelo direito tributário. O fato das exações não terem natureza tributária, não implica que o cidadão estará desamparado frente à atuação do Estado na constrição do seu patrimônio. Nesse arrimo, uma vez entendido que as exações mencionadas não têm natureza tributária, implica, contudo, que tais prestações tem natureza jurídica administrativa, portanto, se não se submetem aos princípios específicos do Direito Tributário, por via reflexa, submetem-se, por consequência, aos princípios do Direito Administrativo, dentre estes, os de principais importâncias para a proteção do patrimônio do cidadão face a cobrança da exação são os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta que “a Administração, ao atuar no exercício da discricão, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida.”¹⁰⁸ Continua o mesmo autor afirmando que “uma providência administrativa desarrazoada, incapaz de passar com sucesso pelo crivo da razoabilidade, não pode estar em conforme a finalidade da lei”¹⁰⁹. Mello então conclui que se uma providência administrativa for desarrazoada, ou seja, exceder os limites de sua competência “será, necessariamente, violadora do princípio da finalidade. Isto equivale a dizer que será ilegítima, conforme visto, pois a finalidade integra a própria lei. Em consequência, será anulável pelo Poder Judiciário, a instância do interessado”¹¹⁰.

Das lições apresentadas, verifica-se que qualquer medida da Administração Pública que ultrapasse sua finalidade é passível de revisão e, Celso Antônio Bandeira de Mello vai ainda mais além, defendendo ser este ato anulável pelo judiciário. Ainda na linha dos princípios do direito administrativo postos à disposição do contribuinte para contestar uma prestação pecuniária compulsória sinalagmática há de se evidenciar também o princípio da proporcionalidade. Da mesma forma que o princípio da razoabilidade, a proporcionalidade também deve ser verificada na existência de uma prestação coactiva, principalmente se sinalagmática.

José Roberto Pimenta de Oliveira¹¹¹ defende que há uma fungibilidade entre o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade., verificando-se, portanto, que as exações coativas não

¹⁰⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo. Malheiros: 2010, p. 108.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 109.

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ É possível verificar que do mesmo modo em que o “direito administrativo” existente no âmbito do *common law* desenvolveu historicamente a noção do razoável, enquanto *standard*, na sindicabilidade judicial da discricão administrativa nos quadros do *rule of law*, os sistemas da família jurídica *romano-germânica* (civil law)

tributárias sinalagmáticas não fogem ao escopo dos atos administrativos adstritos ao controle do princípio da razoabilidade e proporcionalidade. O sinalagma, nesses casos, funciona justamente como elemento de baliza para verificação da razoabilidade e proporcionalidade entre o valor da prestação devida pelo cidadão e a utilidade da contraprestação oferecida pelo Estado.

Assim, demonstra-se que a ausência de natureza tributária, por si só, não tem o condão de deixar o cidadão à mercê de abusos pelo Estado, contudo, indubitavelmente, deixa o indivíduo muito menos protegido. Isto porque, os princípios tributários têm um menor grau de abstração face à previsão de eventos específicos e concretos, enquanto que exações sinalagmáticas não tributárias demandam um juízo de valor por parte do judiciário acerca do enquadramento ou não da prestação dentro dos limites dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Assim, a real proteção do cidadão diante de uma exação não tributária sinalagmática, depende de um enorme grau de valoração pelo judiciário, enquanto que, em contrapartida, os princípios tributários podem ser facilmente invocados em face de um descumprimento objetivo pelo Estado, tendo assim, uma carga de abstração muito menor e proporcionando ao contribuinte um grau de proteção muito maior que os princípios de natureza administrativa. Nesse diapasão, é justamente pelo grande grau de abstração dispensado aos princípios administrativos que incidem sobre as exações, que a função do sinalagma é essencial para a proteção do cidadão.

No trato das prestações pecuniárias compulsórias sinalagmáticas não tributárias, é através da noção de sinalagma da prestação que o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade deixa de ser adstrito apenas ao ato administrativo e passa a ter um grau maior de concretização, advindo da vinculação entre a obrigação de adimplemento da exação e a contraprestação específica que deve ser ofertada pelo Estado.

Pelo fundamentado, percebe-se que toda a proteção do cidadão nas exações sinalagmáticas não tributárias vem justamente do sinalagma, uma vez que, é a sua existência que legitima a cobrança e, principalmente, o valor da cobrança, pois, somente mediante a verificação empírica da realização de uma contraprestação é que o Estado fica legitimado a cobrar uma prestação pecuniária compulsória sinalagmática não tributária.

encontraram na noção do proporcional equivalente instrumental axiológico para promover a contenção de arbitrariedade no exercício dos poderes administrativos no seio do *Estado de Direito*. Oliveira, José Roberto Pimenta. **Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 192.

Na prática, isso legitima o cidadão a questionar a cobrança de Contribuições no Domínio Econômico, quando o Estado em nada atua, ou até mesmo, a discutir o valor de uma cobrança de Preço Público, quando desproporcional a utilidade oferecida. Resta demonstrado, então, que o sinalagma configura-se como elo de concretização do princípio da proporcionalidade e razoabilidade a prestação pecuniária compulsória sinalagmática não tributária, sendo a mutualidade das obrigações, a real proteção do cidadão em face do ímpeto de arrecadação do Estado. Ante o evidenciado, mostra-se necessário discutir o sinalagma também nas prestações pecuniárias tributárias, quais sejam, segundo Brito, as taxas e a contribuição de melhoria.

A noção de contraprestação face ao recolhimento do tributo é, por si só, uma evolução da tributação, isto porque, a espécie tributária original a ser instituída foi o imposto. Essa espécie tributária, por sua vez, ingressa nos cofres públicos desvinculado de qualquer contraprestação específica para o cidadão. Entretanto, a evolução, ora da necessidade do Estado em arrecadar posto o desenvolvimento das atividades para o desenvolvimento social, ora na consciência do cidadão em querer uma verificação da destinação de seu dinheiro nos cofres públicos, fizeram com que as duas espécies tributárias subsequentes aos impostos viessem com sua instituição vinculada a contraprestações específicas.

Nesta seara, tanto a taxa quanto a contribuição de melhoria só são devidas, e mais, legítimas, quando o Estado realiza ou põe a disposição do cidadão uma contraprestação direta. Sendo, portanto, contribuintes somente aqueles beneficiados pela atividade estatal. Dito isto, impende conceituar as duas espécies de prestações pecuniárias compulsórias sinalagmáticas tributárias e, posterior a conceituação, identificar o sinalagma específico de cada exação.

Nesse sentido, não obstante ser melhor especificado no capítulo referente às prestações pecuniárias coativas tributárias, pode-se entender por taxa a prestação devida pelo particular a Administração Pública na utilização efetiva ou potencial de um serviço público realizado ou posto à sua disponibilização pela entidade arrecadadora, ou quando esta realiza a atividade de polícia.

Assim, verifica-se que o sinalagma da taxa é vinculado ou ao exercício do poder de Polícia pelo Estado ou entre o pagamento da exação e a disponibilização de um serviço público para ser usufruído pelo contribuinte de forma direta ou potencial. Desta forma, ainda na esfera do estudo da taxa, percebe-se que quando a prestação é vinculada à utilização efetiva ou potencial de um serviço público, o sinalagma é ligada diretamente a uma prestação administrativa, enquanto que, quando a Administração Pública cobra taxa pela realização de atividade de poder de polícia, o sinalagma é devido por uma prescrição administrativa.

Em ambos os casos, contudo, a prestação só é devida mediante o cumprimento ou disponibilidade de serviço diretamente ao grupo de contribuintes que devam arcar com a exação. Caso isso não ocorra, é legítimo o cidadão contestar até mesmo a existência da prestação. Superada, então, a conceituação e delimitação do sinalagma da taxa, é necessário proceder com o estudo do sinalagma da Contribuição de Melhoria.

Nesse passo, também sem a expectativa de esgotar o tema, tendo em vista que será melhor abordado em capítulo próprio neste trabalho, pode-se conceituar, ainda que de forma sintética, que a contribuição de melhoria é o tributo advindo pelo benefício de uma propriedade particular decorrente da obra pública.

O sinalagma do presente tributo é verificado pela correlação entre a prestação e a valorização do imóvel decorrente de obra pública. Assim, só será legítima a instituição do presente tributo quando houver valorização real do imóvel do particular decorrente da realização de uma obra pública. Observe-se, ainda, que o sinalagma na contribuição de melhoria impõe restrições de cobrança da exação, uma vez que a contribuição de melhoria tem dois limites monetários, o limite global de investimento realizado na obra e o valor de valorização acrescido ao imóvel do cidadão. Dessa forma, o limite da parcela que deve ser arcada pelo indivíduo deve ser exercido em correlata consonância com o benefício financeiro acrescentado ao seu imóvel, vinculando, portanto, o benefício auferido pelo contribuinte à prestação financeira da contribuição de melhoria.

Conforme se verifica, também nas prestações pecuniárias compulsórias tributárias o sinalagma serve como elemento ensejador de proteção do contribuinte. Isto porque, ao impor ao tributo a necessidade de uma correlação entre a necessidade de sua arrecadação ou de seu valor a uma contraprestação específica a ser realizada pelo Estado, garante-se ao contribuinte limites objetivos na exação, evitando, com isso, atividades arbitrárias na tributação.

Nesses termos, a existência de uma vinculação estrita entre a cobrança de uma exação estatal e as despesas arcadas na concretização de direitos pode ser compreendido como fenômeno relevante tanto na evolução da análise de custeio de um Estado de Bem-Estar Social, quanto na caracterização das prestações pecuniárias coativas impostas ao cidadão, sejam elas tributárias ou não.

Não obstante o apresentado, torna-se, nesse momento, necessário aprofundar-se no estudo das prestações tributárias, incluindo, por oportuno, a análise do próprio conceito de tributo, o qual é essencial no presente estudo para, posteriormente, ser viável a separação efetiva do que é uma prestação tributária, do que não pode ser definido como tal, pautando-se na

compreensão de que nem todos os recursos arrecadados pelo Estado são necessariamente tributários, conforme será apresentado a seguir.

4. PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS GERAIS TRIBUTÁRIAS

Ante todo o exposto, restou vastamente evidenciado que o Sistema Constitucional, enquanto instituto nuclear do Estado Democrático no Brasil, é dotado, em seu conjunto normativo, de normas tributárias que visam constituir o Sistema Constitucional Tributário, apresentando-se como principais meios de custeio do Estado de Bem Estar Social, embora não os únicos. A opção legislativa de incluir normas jurídicas de conteúdo tributário na Constituição decorreu exatamente da compreensão da importância do fenômeno tributário para a manutenção dos custos estatais, cujo pressuposto norteador é, sobretudo, a concretização das finalidades prescritas na Carta Magna.

A Constituição Federal de 1988 inaugura, assim, uma nova ordem constitucional depois de décadas sob a égide de uma Ditadura Militar, que foi marcada pela supremacia do Estado, em detrimento, inclusive, de direitos individuais e coletivos. É, portanto, no seio da Constituição de 1988, cuja alcunha é Constituição Cidadã, que se intenta estabelecer novas diretrizes em face do momento vivido pela ditadura militar no Brasil.

Nesse contexto, será demonstrado que além das disposições constitucionais, é recepcionado no novo ordenamento jurídico brasileiro o Código Tributário Nacional de 1966 na forma de lei complementar, onde são suscitadas significativas alterações tanto no modo de interpretação dos tributos, quanto em suas normas imediatas propriamente ditas.

Desse modo, este trabalho defende que, quando comparada às demais constituições brasileiras, a Magna Carta de 1988 consolida uma unicidade tributária, dotada, por isso, de coerência e racionalidade, podendo ser considerado um dos grandes fatores positivos do seu caráter analítico, uma vez que são elevadas a nível constitucional normas de direito tributário, dificultando, desse modo, alterações arbitrárias por parte do legislador ordinário.

Tal unidade, contudo, não implicou em um enfraquecimento do federalismo, muito pelo contrário, a centralização normativa do direito tributário, cumulada com a repartição de competências entre os entes federativos, almejou exatamente a promoção de autonomia dos entes federados, numa tentativa de concretização do *caput*, de seu artigo 1º. Coube assim à Constituição Federal de 1988, por exemplo, evidenciar quais as margens de riquezas que denotavam ou não as bases para a imposição tributária e a quem caberia cada arrecadação.

Conforme exposto no capítulo 2, a referida norma se posiciona impondo severas restrições ao monopólio estatal sobre o Poder de Tributar, uma vez que reconhece a amplitude institucional do Estado em face dos direitos individuais do contribuinte,

O Poder de Tributar, já inicialmente estudado pela potestade tributária nos primórdios do trabalho, constitui-se, desse modo, como um Poder-Dever, impondo ao Estado condutas comissivas e omissivas na efetivação de direitos fundamentais do contribuinte, conforme apreendido da própria construção histórica desses direitos, também já abordada em momento oportuno. Atua, assim, no liame entre os direitos de primeira e de segunda dimensão.

Se por um lado o Estado é obrigado a se abster em face de determinados direitos, objetivando resguardar liberdades individuais, por outro é imperioso que ele atue na resolução de problemas sociais com caráter eminentemente intervencionista. Mostra-se imprescindível, nesses termos, a atribuição de dispositivos mandamentais que garantam e incluam a atividade do Estado, inclusive, no modo de destinação das prestações pecuniárias por ele impostas. Restou também demonstrado que se a atuação estatal, seja no exercício de fiscalização das atividades privadas, seja no desenvolvimento de suas próprias atividades, ao prestar serviços públicos ou manter a harmonia social, detém um custo, razão pela qual faz-se necessário ser financiado pelos cidadãos por intermédio da carga tributária.

A vinculação entre o erário público financiado pela carga tributária e a administração pública desenvolvida no sentido de manter o Estado e garantir a concretização de direitos é norteada pela compreensão de que os tributos têm uma funcionalidade coletiva, por meio da qual se autoriza que o Estado Social atue na esfera de direitos privados, mediante o exercício do seu poder de império por intermédio das prescrições administrativas, para que, por meio da expropriação compulsória por ele promovida, as promessas constitucionais encontrem eficácia prática.

Todavia, a relação tributária eventualmente é palco de diversos conflitos, não raro decorrentes de celeumas acerca de seus elementos mais primordiais, daí a importância do estudo sobre a definição das espécies tributárias e da natureza jurídica das Contribuições no direito brasileiro, objeto deste trabalho. Conforme já expressado diante da apresentação da teoria contratualista do Estado Moderno, o Poder de tributar urge um sacrifício individual em prol da manutenção e benefício de uma coletividade relativamente organizada.

Em disposição inversa, o instituto “Tributo” demanda igualmente um dispêndio de energia por parte do Estado, em sua administração e por meio da sua intervenção, para que promova o bem estar coletivo, dentro de um equilíbrio de forças, no qual a referida contraprestação pecuniária encontra lugar central.

Na mesma linha demonstrou-se que ao criar institutos como os princípios tributários e as imunidades, a norma máxima almeja equilibrar a relação jurídico-tributária, de modo a evitar

expropriação patrimonial desproporcional ou indevida, sem que isso acarrete inviabilização do Estado em decorrência do seu alto custo. Assim, é na perspectiva financeira do Estado que são estudadas as prestações pecuniárias compulsórias presentes na Constituição Federal de 1988, entre as quais se encontram os tributos na condição de principal, mas não única, fonte de receita estatal.

É mediante a análise da tipologia das espécies de prestações tributárias impostas pelo Estado que é possível analisar sua natureza jurídica, de modo a, então, verificar seus limites e possibilidades. Apesar de se tratar de tema bastante debatido pela doutrina e com substanciais decisões jurisprudenciais pelas Cortes Superiores no Estado Brasileiro, não é possível afirmar que suas principais celeumas encontram-se superadas, dada a complexidade e amplitude das matérias debatidas.

Nesta senda, inclusive, o objeto deste estudo que é a definição da natureza jurídica da Contribuição à luz da Constituição Federal de 1988 é defendido sob um enfoque ainda não arguido pela doutrina tradicional e vai também de encontro ao posicionamento doutrinário e jurisprudencial predominante no direito brasileiro.

Conforme exposto no capítulo anterior, a análise das prestações pecuniárias compulsórias vigentes no direito brasileiro é elemento essencial para o desenvolvimento do presente trabalho, em especial, o estudo das diferentes correntes que abordam as teorias das espécies tributárias. Isto porque, uma vez demonstrado que existem outras exações que não as tributárias em vigência no direito brasileiro, denota-se que coexistem com os tributos diversas espécies não tributárias, mas que, ainda assim, por descuido, parcela significativa dos pensadores do direito tributário nacional costumam, erroneamente, classificá-las como tributo. Esse fato, por si só, justifica a importância da análise deste capítulo.

Diante do exposto, será demonstrado que os tributos possuem conceituação e conjunto de princípios próprios que se constituem de seu regime jurídico, inclusive veiculado na própria Constituição, razão pela qual, irá ser defendido que somente pode ser reduzido a tributo os institutos que coadunem com seu conceito e submetam-se a seus princípios.

Dessa forma, só a partir da análise conceitual propriamente dita, apreendendo o real significado da natureza jurídica do tributo, que será possível analisar as espécies tributárias, reconhecendo, em cada uma suas peculiaridades e, principalmente, apresentando suas diferenças em face das demais exações vinculadas ao ente político, as quais, por sua vez, não são revestidas do caráter tributário.

Nesses termos, o presente trabalho, como já defendido, filia-se à corrente tripartite das espécies tributárias, uma vez que considera inconsistentes as teorias que defendem como exações estatais de natureza jurídica tributária todas aquelas advindas do direito público. Desse modo, parte-se da premissa de que são tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Evidentemente por isso, uma vez que já realizada a análise do regime jurídico constitucional do tributo no capítulo 2 deste trabalho, mostra-se imprescindível, nesse momento, o estudo aprofundado do seu conceito e espécies, reportando-se, inclusive, aos diferentes embates doutrinários sobre a melhor forma de definir essa exação tão relevante à realidade social.

Para isso, será efetuado uma análise histórica através dos diferentes momentos em que se instituiu o tributo, bem como quando este passou a figurar no direito brasileiro, até culminar na Constituição Federal de 1988, com o fito de demonstrar e conceituar as espécies tributárias segundo o artigo 145 da Carta Magna e do artigo 3º. do Código Tributário Nacional. Este capítulo, portanto, visa demonstrar que apesar de institutos similares e inclusive possuírem alguns princípios e regras em comum, as contribuições não se enquadram ao conceito atribuído ao tributo ou em qualquer das suas espécies definidas no rol do artigo 145 da Constituição Federal.

4.1 BREVE ANÁLISE HISTÓRICA DA CRIAÇÃO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Partindo da compreensão de que a história das prestações pecuniárias compulsórias tributárias remonta às primeiras interações coletivas humanas, progredindo de acordo com a relação do indivíduo com o ente coletivo, não se mostra plausível a mera apresentação do instituto jurídico sem uma breve abordagem histórica que o antecede. O tributo não é apenas um instrumento de financiamento do Estado, seu nascimento remonta à época muito anterior à própria compreensão moderna deste ente político, originado da coalizão de interesses individuais, que, por meio de um contrato, põe em segundo plano suas liberdades particulares e suas finanças pessoais, em prol da harmonia social para a convivência em sociedade.

A exigência de uma prestação compulsória a ser repartida em favor do bem coletivo remonta às origens da humanidade. A memória do conceito de “Tributo” conta, em verdade, a história da evolução dos sistemas de administração do ser humano, na medida em que ele vai se organizando na criação de sociedades cada vez mais complexas. Como a maior parte dos grandes institutos jurídicos, tributo é, antes de mais nada, um fato social, de modo que sua

ampla compreensão enquanto conceito demanda necessariamente uma análise histórica, ainda que sucinta dado o recorte temático ora trabalhado.

José Maria Othon Sidou¹¹² apresenta que o vocábulo “Tributo” advém do termo latino “*tributum*”, o qual prescrevia o ato de repartir por tribos, na Roma Antiga. Contudo, o nascimento do que se compreende por tributo pode ser considerado anterior às primeiras evidências de sua estruturação em um arcabouço normativo, como prescreve sua acepção contemporânea.

Na compreensão de Regina Helena Costa¹¹³, a primeira manifestação do que hoje é entendido como “tributo” permeia os primórdios dos primeiros agrupamentos humanos, que implicaria na posterior organização em uma sociedade propriamente dita. Estando intrinsecamente ligados à história da humanidade, foram originalmente instituídos em caráter transitório, com destinação específica, ou mesmo como regalias a líderes comunitários por seus serviços prestados.

Nessa linha, Márcio William França Amorim e Walda Maria Mota Weine¹¹⁴ apontam que a exigibilidade do tributo, então, se inicia mediante a formação de pequenos agrupamentos, à medida que foi sendo abandonado o nomadismo, a fim de garantir uma estrutura coletiva mínima que beneficia os envolvidos. As relações de parentesco acabavam por formar comunidades primitivas, cujo tributo tinha por finalidade defesa comum e sobrevivência.

Assim, inicialmente, verifica-se que em diversas sociedades antigas, as denominadas civilizações pré-romanas, depura-se que o tributo era compreendido como meio de garantir a defesa de grupos de indivíduos, sendo essa sua finalidade. Coadunando com essa compreensão, José Maria Othon Sidou¹¹⁵ salienta ainda que quando o ser humano começou a organizar-se coletivamente, com intuito de defesa de seus pares, começa originar-se um conceito de tributo, remontando o período neolítico.

Interessante notar que, na construção metodológica do seu estudo, o autor destaca quatro períodos essenciais à compreensão do tributo na história mundial: as civilizações pré-romanas, o fisco romano, a Idade Média, a época pré-contemporânea – com ênfase no processo de Renascimento sócio-político -, e os sistemas tributários contemporâneos.

¹¹² SIDOU, José Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. v. 15. n. 18. Rio de Janeiro, 2000. p. 133.

¹¹³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 37.

¹¹⁴ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006, p. 14.

¹¹⁵ SIDOU, José Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. v. 15. n. 18. Rio de Janeiro, 2000. p.134-138.

Em análise sobre as civilizações anteriores ao apogeu romano, o autor permite fixar o entendimento de que, com o decorrer do tempo, existiram sistemas tributários relativamente estruturados em sociedades como a Babilônia e a Índia, por exemplo, ainda que as codificações da época, tais como o Código de Hamurabi (século 17, a. C.), não tivessem prescrição específica sobre a matéria, como costuma ser instituída nos dias atuais.

Tratava-se, naquela época, de exações esparsas, em favor do governante, incidentes sobre determinado fato, demonstração de riqueza ou atuação administrativa, sendo possível notar, assim, alguma similaridade com a estrutura atual. Continua Sidou¹¹⁶, aduzindo que quatro séculos depois, em 13. a. C. o Código de Manu, o qual estabelece o sistema de castas da sociedade hindu, tem previsão específica sobre valor pecuniário imposto em porcentagens para avaliação de mercadorias, além de estruturar isenções para pessoas com restrições físicas, bem como a obrigações do rei de tornar públicas as finanças estatais, podendo este, inclusive, opor óbices às importações, com intuito de resguardar a atividade têxtil da exploração estrangeira.

Nesta senda, verificam-se as primeiras evidências substanciais de institutos passíveis de semelhança com elementos tributários tais como isenções, imunidades, base de cálculo e alíquotas, dentro de estruturas obviamente mais simples, mas que claramente denotam o que viriam a constituir como os elementos intrínsecos do tributo. Ainda sobre o período anterior à Era Cristã, Sidou¹¹⁷ aduz a existência não só de impostos sobre água, propriedades, edificações e mercadorias, como também a imposição de dízimos podendo ser pagos *in natura* ou *in pecúnia*, diante da existência de câmbio metálico na China antiga. Remonta-se aqui, a redução de cobrança análoga ao que se pode entender hoje como tributo há 2500 anos antes de Cristo.

Em outras sociedades, a exemplo do antigo Egito, Weyne e Amorim¹¹⁸ dissertam que existe um complexo sistema de tributação. Segundo os autores, tamanha era a complexidade do sistema de tributação que, um dos mais altos cargos públicos naquela sociedade, o escriba, era encarregado da contabilidade, arrecadação e manejo de impostos e seus respectivos registros, a fim de garantir estocagem alimentar suficiente, para evitar a fome da população em períodos de estiagem. No período, já se falava em legislações restritivas do poder de tributar, almejando, com isso, evitar abusos em sua cobrança.

No mesmo período, Estados como Cartago, já apresentavam sistemas de arrecadação e fiscalização bem desenvolvidos, o mesmo podendo ser dito de cidades-Estados como Atenas,

¹¹⁶ Ibidem, p. 135.

¹¹⁷ Ibidem, p. 136.

¹¹⁸ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006, p.15.

diante da construção de ministérios responsáveis pelas finanças, funcionalismo público, administração da justiça, segurança, assistência, entre outros desígnios públicos. Ainda sobre a Grécia, berço da civilização Ocidental, segundo os escritos de Aristóteles¹¹⁹ é interessante notar que a receita estatal se assentava em impostos sobre renda, bens, circulação de estrangeiros e custas judiciais, havendo, inclusive, a prestação de contas do valor arrecadado, custeando, assim, uma estrutura burocrática, que intenta ser apta à cobrança os referidos valores, bem como, com estes, aparelhar os demais serviços públicos e estruturas de poder vigentes.

Percebe-se, portanto, que a construção de uma organização política demandou necessariamente um modo hábil e organizado de custeio, de modo a impor estruturas de arrecadação e aparelhando do ente público sobre noções organizacionais vinculadas à administração do erário.

Em decorrência disso, vislumbra-se que houve uma evolução da compreensão de tributação, dentro de uma progressão histórica, demonstra-se a relevância do que viria a ser denominado tributo e da sua importância para as finanças públicas estatais. Nesta senda, o tributo passou a ser compreendido como componente de receita para organização de um ente político financiado por parte de seus cidadãos.

A importância do estudo dessa repercussão do tributo sobre a história da humanidade se dá, sobretudo, quando se considera esse instituto jurídico como efeito de conjunturas sociais e antropológicas, as quais permitem uma maior compreensão cultural do passado de diferentes povos e dos alicerces da estrutura jurídico-tributária ocidental. Segundo Sílvio Augusto de Bastos Meira¹²⁰, o estudo da história da compreensão de tributo possibilita identificação de características intrínsecas ao cotidiano de diferentes povos, bem como das suas relações internas e externas, além dos seus reflexos nas heranças atuais advindas de dinâmicas sociais do passado.

Nesse caminho, ao dissertar sobre a evolução do império Romano, Amorim e Weyne sustentam que o tributo foi elemento essencial para o seu desenvolvimento, uma vez que a aquisição de riquezas por parte de um Estado possibilita a construção de estradas, monumentos, financiamento de exércitos e pagamento dos servidores públicos vinculados à administração do Estado. Os autores ainda argumentam que daí advém a origem da palavra *fiscus*, enquanto sinônimo do erário privado do Imperador, o qual se confundia com o tesouro público.¹²¹

¹¹⁹ ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.161.

¹²⁰ MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 21.

¹²¹ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006, p. 16.

Como evidenciado na descrição da história antiga, um sistema tributário complexo demanda uma estrutura burocrática que garanta a instituição do tributo, sua arrecadação e a fiscalização do seu cumprimento, cuja competência é centralizada numa entidade soberana, atuando diretamente no conceito social, político e normativo atribuído ao objeto da relação tributária. O mero poder de instituir competência tributária ou determinar seu pagamento, propriamente dito, não basta. A necessidade de uma estrutura arrecadatória maior que garanta o cumprimento da obrigação sempre se fez imprescindível a uma sistemática tributária.

Nesse sentido, a ausência de uma estrutura arrecadatória e meios de fiscalização se mostraram bastante relevantes ao longo da Idade Média. Após a gradativa decadência das civilizações clássicas e mudanças na Europa entre os séculos X e XII, permeadas pela descentralização política e instituição de um regime feudal, ocorreram mudanças substanciais no manejo da tributação ocidental.

Sidou¹²² defende que durante o período do regime feudal, a figura da entidade soberana é deslocada da entidade “nação”, característica das cidades-Estados e posteriores grandes impérios, para a figura dos senhores de terras, uma vez que o poder político é descentralizado dos príncipes, de modo que a tributação manifesta-se de maneira onerosa e discricionária conforme a vontade do suserano, na forma de taxas de matrimônio, transmissão compulsória de bens, impostos sobre as terras e a produção, entre outros.

Amorim e Weyne¹²³ complementam apontando que o poder para a criação de figuras tributárias decorria da concessão de terras ou direitos em uma relação de suserania e vassalagem vinculada à posse de bens, através de um vínculo de lealdade. No exercício do poder de tributar, suseranos instituíram diversas prestações a serem pagas, sobretudo, por seus servos, entre as quais se tem conhecimento a captação, instituída por pessoa; o censo, tributação sobre renda ou aluguel por homens livres; as talhas, figuradas como taxas sobre produção, com destinação vinculada à defesa; e as banalidades, cobradas pelo uso do maquinário do senhor feudal, dentre outras.

A evidente ausência de organização fiscal era característica desse sistema nas áreas rurais, enquanto, nas cidades, a tributação ocorria majoritariamente sobre a burguesia, suas mercadorias e rotas comerciais de maneira arbitrária e confusa, dada a influência dos suseranos e a pouca notoriedade dos reis. Continuam os mesmos autores lecionando que o Renascimento

¹²² SIDOU, José Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. v. 15. n. 18. Rio de Janeiro, 2000. p. 142-143.

¹²³ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 17.

marcou o período de reorganização dos Estados Nacionais na figura centralizadora dos reis, instaurando a Era Moderna. O fortalecimento do comércio incorreu em maior fluxo de mercadorias entre o Ocidente e o Oriente, de modo que o armazenamento, a entrada e a saída de produtos passaram a ser vigorosamente indexados por meio de taxas.¹²⁴

Assim, através da centralização do poder no monarca, houve centralização também do controle fiscal, em prol do financiamento da máquina pública, além da utilização de recursos para manutenção dos padrões da corte e da família real. Ocorre que, em países como a França, houve a concentração da cobrança de impostos em determinados estratos sociais, notadamente a burguesia, em detrimento a outros, de modo a implicar novas instabilidades sociais. Na medida em que não havia separação entre as finanças públicas e as riquezas do rei, a tributação ocorria de acordo com interesses particulares e não estatais propriamente ditos.¹²⁵

Sidou¹²⁶ disserta que a unificação dos Estados, somada à posterior separação do ente político da figura de seus governantes, fortalecida nesse período e consolidada após as Revoluções Francesa de 1789 e Americana de 1776-1783, possibilitaram a construção dos ditos “Sistemas Tributários Contemporâneos”, cujo passado converge no pluralismo tributário, tanto em razão dos diferentes elementos de riqueza a serem tributados, quanto às modalidades de incidência desses tributos. Pode-se aferir, portanto, que as Revoluções Burguesas aos poucos instauraram uma compreensão diferente de tributação, culminando com a situação atual nos principais Estados contemporâneos.

Dessa forma, a partir de conquistas históricas, o tributo vai se afastando da lógica impositiva, discricionária, vinculada aos desmandos de quem detinha poder político para passar a fundar-se em uma sistemática jurídica sob a égide de legalidade, embasado na dialética entre indivíduo e Estado, vigente no contrato social precursor da formação do Estado.

Assim, pode-se chegar à conclusão que, ao longo do tempo, as mudanças promovidas pelo desenvolvimento das organizações fiscais em cada Estado foram reflexos de sucessivas mudanças enquanto civilizações, sobretudo quando se considera o estabelecimento de Estados de Direito, nos quais as estruturas jurídicas são norteadoras das relações entre o Poder Público e os seus cidadãos, deslocando-se, para tanto, o caráter de entendimento do tributo como contribuição forçada e arbitrária para necessária e essencial, instituído mediante um

¹²⁴ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 18.

¹²⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p.17-18)

¹²⁶ SIDOU, José Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. v. 15. n. 18. Rio de Janeiro, 2000. p. 148.

ordenamento jurídico dotado de organização e coerência que, apesar de preservar seu caráter impositivo, simultaneamente, limita sua incidência aos ditames legais.

4.2 EVOLUÇÃO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Superada a breve apresentação da imposição tributária da antiguidade até a idade contemporânea, impende, neste momento, apresentar a evolução do fenômeno tributário na sociedade brasileira. No Brasil, a construção de um arcabouço normativo com intuito fiscal remonta à época da colonização portuguesa no século XVI. A aplicação das normas lusitanas denota que, no período, ainda não tinha sido pensada uma sistematização complexa desse conjunto de normas, enquanto reflexo de uma estrutura administrativa, social e política, exportada da metrópole para a colônia.

Segundo Ubaldo Cesar Balthazar¹²⁷, o conceito de tributo inaugurado primordialmente no Brasil advém da compreensão lusa do instituto jurídico, sendo que o primeiro imposto cobrado na colônia foi o Quinto, imposto no qual um quinto do valor aferido pelo comércio do pau-brasil extraído deveria ser pago à coroa portuguesa. Não obstante, trata-se, ainda, da instituição compulsória através de um Estado Absolutista, nos moldes do já analisado anteriormente, com o agravante de que, à época, o Brasil era mera colônia, completamente subordinada à metrópole, cuja principal função seria exatamente abastecer os cofres públicos portugueses.

Desse modo, em suas origens, o conceito de tributo instituído no Brasil é marcado pela ingerência de outro país, não apenas sobre sua construção normativa, o que duraria quase 300 anos, mas também dentro de uma lógica político-econômica, na qual a colônia atuaria como financiadora de suas estruturas burocráticas, do Estado português e da Coroa lusitana. Ainda, de acordo com Ubaldo Cesar Balthazar¹²⁸, os tributos subsequentes surgem a partir da separação de terras em Capitânicas Hereditárias, instituído no Brasil em 1534, mantendo uma estrutura desorganizada de arrecadação. Segundo o autor, a estrutura das capitânicas hereditárias era centrada em agentes fiscais com forte autoridade para aplicação de multas e realização de cobranças.

A Carta de Doação, junto ao Foral, eram as normativas essenciais à concessão de capitânicas no Brasil. Nestes documentos, em especial no Foral, encontrava-se discriminado o

¹²⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 34-36.

¹²⁸ Ibidem.

regime tributário aplicado à capitania. Segundo este documento, restava aos donatários apenas o exercício da função arrecadatória, atuando, contudo, em nome da metrópole, não constituindo, desse modo, uma estrutura fazendária própria para o sistema de capitanias hereditárias no Brasil.¹²⁹ Numa tentativa de evitar a sonegação, centralizando ainda mais os domínios brasileiros à Coroa portuguesa, novas estruturas administrativas são criadas ao longo da instalação do Governo-Geral em 1549.

Importante notar que, com a implantação do Governo Geral, apareceram novas variações nas espécies tributárias, ocasionando as primeiras nuances de pluralidade de tributação na colônia e, com isso, constituindo o que se pode atribuir de uma atividade extrafiscal à tributação colonial, bem como estrutura centralizada de uma forma de arrecadação. Com isso, competia ao Provedor-Mor, na condição de autoridade central, a administração fazendária. Desse modo, este gozava de plena autonomia em relação aos demais representantes da coroa portuguesa, o que ocasionou substanciais arbitrariedades nas cobranças fiscais.¹³⁰

Nesse cenário, a repressão era violenta e a tributação não servia para refletir a capacidade contributiva dos colonos. Vários impostos, taxas e contribuições passaram a ser criados de modo desarrazoado e irracional, além de cobrados por meios violentos e coercitivos. Ao se considerar o tributo enquanto fenômeno social, decorrente, claro, de uma norma, mas, sobretudo, com reflexos relevantes na relação entre o povo e o Estado, a presença incontestável de sonegação na colônia e a desarmonia entre a atribuição dos valores arrecadados com uma possível finalidade social na forma de contrapartida para os próprios colonos, evidencia a relação historicamente instável de desconfiança quanto à destinação do tributo, marcada por revoltas e desagrado social, culminando, por exemplo, a partir do século XVII, em efetiva resistência dos colonos contra a coroa, dentre estas, pode-se citar como mais marcante, a Inconfidência Mineira¹³¹.

O período colonial foi caracterizado, assim, pela construção de um direito tributário devido a Portugal, através de uma produção majoritariamente pautada na exploração do Brasil na condição de colônia portuguesa. Tudo que acontecia nas questões políticas da metrópole, de casamentos a óbitos na família real, causava interferências na estrutura fiscal da colônia. Qualquer política fiscal à época, ainda que incipiente, era pautada, sobretudo, na exploração pela metrópole sobre a colônia. Os avanços nas estruturas arrecadatórias providos pela

¹²⁹ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 25.

¹³⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 42

¹³¹ AMORIM, M.; WEYNE, W. op. cit., p. 27.

localização de novas riquezas no Brasil, tais como o ouro em Minas Gerais entre os séculos XVI e XVIII, eram reflexos da imposição de pesados impostos, diante de um verdadeiro despotismo fiscal.

O advento da guerra na Europa e a vinda da família real para o Brasil, bem como a proclamação da independência, não melhoram o cenário exploratório da população brasileira da época. Ao contrário, são imediatamente instituídos novos tributos sobre transmissão de propriedade e consumo.¹³² A ausência de organização tributária permanece mesmo com o advento de uma Constituição efetivamente brasileira, conforme a Magna Carta de 25 de março de 1824, caracterizada, inclusive, pela centralização de poderes, flexibilidade, *bis in idem* tributário, revogação de isenções e confusão entre as competências destinadas a províncias e municípios.¹³³

Em contrapartida, constitui-se como relevante no sentido de que, de fato, foram instituídas competências para tributar referentes ao Governo Imperial e às suas províncias, numa primeira tentativa, ainda que incipiente, de aprimoramento da sistemática tributária no país. Amed e Negreiros¹³⁴ destacam, ainda, que a primeira reforma tributária do país ocorreu em 1834, na forma de Ato Adicional, com extinção de alguns impostos, melhor definindo a incipiente legislação tributária da época. Outra normativa é a Tarifa Alves Branco, a qual almejava o reequilíbrio das contas públicas, mas era dotada de evidente natureza confiscatória, dada a fixação de taxas de alíquotas superiores a 60%.¹³⁵

A efetiva fixação das competências tributárias, com discriminação das rendas advém da Constituição Republicana de 1891, em seus artigos 7º e 9º, contudo, o referido texto ocasionou diversos conflitos acerca da concorrência tributária entre União e Estados. Tal constituição, contudo, possibilitou o aumento da receita dos estados, sobretudo, aqueles vinculados à produção cafeeira, diminuindo, com isso, a dependência dos Estados Federados em relação à União. Por outro lado, o mesmo não ocorreu com os Municípios, pois a Constituição de 1891 implicou em seu afastamento das rendas tributárias, o que só viria a ser alterado por meio da Constituição de 1934, com a instituição de impostos privativos dos municípios previstos, em seu art. 13, § 2º. A Constituição de 1891 inova também quanto à possibilidade dos entes tributantes instituírem Contribuições de Melhoria.

¹³² AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 27.

¹³³ AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000. p. 179.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 180.

¹³⁵ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 27.

Somente com o advento da Constituição Federal de 1937, foi que houve novas alterações nas competências tributárias, sendo, então, vedada a possibilidade de bitributação instituída mediante o governo de Getúlio Vargas. O caráter extrafiscal do tributo é inicialmente utilizado, na Era Vargas, tendo em vista que o tratamento do conceito de tributo não se restringia mais a um caráter meramente fiscal, como ocorreu de forma reiterada ao longo do período de colônia, monarquia e na República Velha, que visava a atividade tributária com o único fim de abastecer os cofres públicos.

O tributo, então, a partir da Constituição de 1937 passou a agregar, ao lado da natureza arrecadatória, uma finalidade social voltada para o Estado. Exemplo da utilização da função extrafiscal do tributo pode-se verificar o Decreto 3.200 de 19 de abril de 1941, o qual dispõe sobre a organização e proteção da família, instituindo, em seu artigo 32, adicional ao imposto de renda, no valor de 10%, cujo sujeito passivo seriam solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de 25 anos. Nas palavras de Amorim e Weyne, “este tributo era exemplo do traço marcante do governo Vargas na implementação de medidas disciplinadoras que procuravam controlar todas as áreas da sociedade”¹³⁶.

Sobre as Contribuições Melhoria, a Constituição de 1946¹³⁷ define a possibilidade de sua instituição, ao estabelecer a competência para cobrança por parte de Municípios, Distrito Federal, Estados e União. Resta evidente, então, que a norma estabeleceu os critérios objetivos para a cobrança da exação utilizados até hoje. Verifica-se ainda, que a dita Constituição possibilitou uma melhor repartição das receitas, mediante a reestruturação de alguns impostos, tais como o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, imposto de renda, dentre outros, denotando uma descentralização gradativa da instituição de tributos por parte da União para os demais entes federados.

Isto demonstra, portanto, a compreensão de que os demais entes federativos necessitavam de receitas próprias, além de prever também a partilha das receitas entre Estados e União, no exercício de competência concorrente, de acordo com o disposto no artigo 21 do referido diploma legal.

¹³⁶ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 27.

¹³⁷ Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; BRASIL. Parágrafo único: a contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado. **Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2022.

Acerca da construção normativa do período pós Vargas e a tributação, considerando anteceder o Código Tributário Nacional, Ubaldo Cesar Balthazar dispõe que inúmeras espécies tributárias “eram meramente escriturais, exações com fatos geradores estribados em contratos aposição de selos etc.”¹³⁸. O autor prossegue ainda, defendendo a necessidade imediata de reforma para a economia nacional, levando em consideração as dificuldades que os referidos impostos ocasionaram. Nas suas palavras, “Se, por um lado, sucediam-se numerosos conflitos políticos, por outro, a sociedade brasileira passava por transformações. Consolidava-se a classe média, com uma população urbana, prestadora de serviços, mais mobilizada e ciente dos acontecimentos políticos e econômicos.”¹³⁹.

Segundo Balthazar, é nesse contexto que se inicia a busca por uma reforma tributária nacional, ante a necessidade de organização das questões tributárias do país, de aquisição de haveres para reduzir o *déficit* da União, promover melhoramentos na arrecadação e de uma efetiva reforma do sistema tributário ao nível constitucional¹⁴⁰. Tais pensamentos culminaram, assim, na Emenda Constitucional 18 de 1965, com diversos pontos reaproveitados pela Constituição Federal de 1988, tais como princípio da legalidade, da liberdade de tráfego e da não-cumulatividade do imposto de circulação de mercadorias.

A Emenda Constitucional 18/1965, portanto, iniciou a sistematização do Direito Tributário Brasileiro. Em análise às normativas anteriores à Emenda Constitucional 18/1965, podia-se verificar evidências de abusos e arbitrariedades realizados pelos entes estatais, em face dos sujeitos passivos do crédito tributário, que, dotados de poucas garantias, encontravam-se a mercê os desígnios do Estado, tendo como única fonte de recurso contra o abuso fiscal, recorrer ao judiciário. A moral judicial, contudo, era fator característico, obstando tanto a cobrança das expensas estatais, quanto a defesa dos contribuintes contra tributo de exigibilidade controversa, mesmo diante da presença de uma sistemática principiológica, como acontecia na vigência da Constituição de 1946.

A reforma das normas tributárias nacionais, bem como da compreensão de “tributo” enquanto fator de relevância social, era questão imprescindível ao desenvolvimento econômico do Estado brasileiro e concretização de uma ordem federativa, na qual todos os entes políticos fossem dotados de certa autonomia.

¹³⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 133.

¹³⁹ Ibidem. p. 134.

¹⁴⁰ Ibidem, p. 134.

O Código Tributário Nacional detém, assim, o caráter de norma de estabilização do direito de formas sistêmica, dotado de exigibilidade impositiva o que viriam a ser os princípios constitucionais celebrados na Constituição de 1988, notadamente a estrita legalidade, tipicidade fechada, isonomia, capacidade contributiva, dentre outros.¹⁴¹ Sob a égide da Constituição de 1946, é sancionado o Código Tributário Nacional em 1966, com o intuito de promover, sobretudo, a organização e harmonização das normas fiscais e tributárias vigentes de forma geral e integrada, unificando o direito tributário federal, estadual e municipal pela primeira vez na história do país sob uma mesma codificação, gerando, enfim, uma sistematização racional, supostamente equilibrada e congruente.

Sem desmerecer, contudo, a evolução ocasionada pela tentativa de regulação da matéria tributária anterior ao Código Tributário de 1966. A confusão jurídica era tanta que entre 1926 e 1955 foram criadas mais de 100 normativas tratando apenas de imposto de renda, gerando assoberbada insegurança jurídica, razão pela qual, pode-se afirmar que o Código Tributário Nacional de 1966 foi o instrumento jurídico de estabilização e regulação da matéria tributária no Brasil. Acerca das espécies de tributo, o Código Tributário Nacional trouxe que as figuras tributárias presentes no ordenamento se restringiam a: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Por fim, embora originariamente editada como lei ordinária, as Constituições de 1967 e de 1969 determinaram, em seus artigos 19, § 1º e 18, § 1º, respectivamente, que seria de competência de lei complementar estabelecer as normas gerais de direito tributário, implicando, com isso, na recepção do Código Tributário Nacional como Lei Complementar, fato este que também ocorreu com a Constituição Federal de 1988, a qual, ao definir em seu texto as espécies tributárias, as normas de orientação geral da matéria tributária, a repartição de competência para imposição tributária entre os entes federados, e a imposição das limitações ao Poder de Tributar do Estado, consolidou a atual sistemática tributária vigente dentro do território brasileiro.

4.3 CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO

Diante do exposto acerca do arcabouço histórico da imposição tributária, faz-se necessário passar a analisar o conceito de tributo na legislação brasileira. Paulo de Barros

¹⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 2.

Carvalho¹⁴², a partir do que preceituam as leis, a doutrina e a jurisprudência pátria sustenta a existência de seis sentidos diversos atribuídos à palavra “Tributo”.

Primeiramente, considera o conceito ordinário de tributo como aquele vinculado ao valor pecuniário. Apesar da sua utilização comum como sinônimo de uma determinada quantia a ser paga, esse conceito também é comumente utilizado por inúmeros atos normativos, como portarias, regulamentos, decretos e leis, como ocorre no artigo 166 do Código Tributário Nacional. Nessa concepção, o tributo nada mais é do que o cunho material último, configurado em certo montante de pecúnia, resultado de um dever jurídico. Assim, referida acepção, por si só, torna-se insuficiente para qualificar uma prestação como tributo.

Referida compreensão estabelece as bases para que o autor sustente outra acepção de tributo considerando-o “como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo”. Aqui a obrigação não se confunde apenas com o montante atribuído a ela, mas, sim, é determinada pelo dever jurídico atribuído a terceiros, culminando em um débito. Ressalta-se, desse modo, a conduta do sujeito passivo na criação de uma obrigação jurídica em face do Estado. Quanto à exigibilidade em favor de um sujeito ativo específico - o Estado -, há, ainda, que se considerar o entendimento de tributo, enquanto a principal receita estatal, em decorrência do exercício de sua soberania ante os atores econômicos a ele subordinados, dentro de parâmetros legais.

Segundo esse conceito, se desloca a ênfase do sujeito passivo, como verificado anteriormente, para se centrar no sujeito ativo, instituidor da relação jurídica propriamente dita, na figura do beneficiário da contraprestação pecuniária, perfazendo um direito subjetivo vinculado a determinado titular dentro de um vínculo obrigacional. Para além da relação propriamente dita, o tributo é dotado de uma estrutura normativa que o impõe à sociedade. A partir de um procedimento legislativo, são impostas prestações ao sujeito passivo, em virtude da realização de uma circunstância fática, criando-se, assim, por força de enunciado normativo, um vínculo jurídico. O tributo nada mais seria, então, do que a codificação de um instituto jurídico, exteriorizando-se na realidade cotidiana.

Concluindo a descrição das múltiplas possíveis compreensões de tributo, Carvalho¹⁴³ aduz, adentrando especificamente o cunho normativo pátrio do conceito de “tributo”. Nesse contexto, o autor trata o tributo como um fenômeno de incidência, que remonta desde a constituição de uma norma, mediante processos legislativos próprios do seu ordenamento

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 55-59.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 59.

jurídico, passando pela ocorrência de um evento concreto, descrito na norma, concretizando um vínculo obrigacional. O tributo, assim, seria a integralidade do fenômeno tributário que tem por objeto a prestação pecuniária, com conteúdo decorrente do artigo 3º da Lei nº 5.172/66.

Ao tratar do tema, Luciano Amaro¹⁴⁴ defende o tributo como uma contribuição em pecúnia ou em bens, com arrecadação vinculada ao Estado ou monarca, destinado a atender os gastos públicos ou as despesas de seus soberanos. O autor continua reafirmando que o instituto apresenta uma progressão histórica, desde o pagamento em dinheiro e bens, na condição de indenizações de guerra, até a compreensão moderna de cobrança em face dos cidadãos.

Na concepção contemporânea de Tributo, Luciano Amaro considera ser com o Estado de Direito que a dívida tributária é um vínculo jurídico, decorrendo de uma imposição estritamente legal, por meio de legislação prévia, concluindo sua apreensão a partir da relação de custeio. Em breve síntese, o autor resume que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”¹⁴⁵. Interessante notar que o conceito consegue centrar tanto os sujeitos da relação jurídico-tributária, quanto o vínculo entre eles estabelecido propriamente dito, objeto da relação.

Edvaldo Brito¹⁴⁶, por sua vez, aborda que o conceito de determinado instituto jurídico deve ser identificado em seu tempo e lugar, enquanto elementos essenciais à sua compreensão, nas diferentes áreas de comunicação do pensamento, sendo elas, semânticos, sintáticos e pragmáticos. Na percepção do autor, em caráter semântico, tributo trata exatamente de um dever jurídico de caráter obrigacional, cunhado na forma de prestação a ser satisfeita em moeda, atribuindo-se ao direito subjetivo a titularidade por uma corporação de direito público. A satisfação por meio de pecúnia implicaria, assim, na extinção da obrigação.

Acerca da sintaxe do termo, tributo seria prestação compulsória diferenciada de outras exações semelhantes, em virtude de se tratarem de elementos normativos dotados de naturezas jurídicas diversas. Em dimensão pragmática, por sua vez, é evidenciada a convenção prévia entre o ente político e o sujeito passivo, constituindo, entre si, um caráter relacional que originará a obrigação de prestar.

Evidencia-se, dessa forma, que a existência de um tributo demanda uma norma jurídica geral e abstrata, segundo a qual, acontecendo determinada hipótese, aqui compreendida como

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 38.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 47.

¹⁴⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 464.

fato gerador, haverá incidência de uma prestação pecuniária em favor do Estado. O nascimento do tributo institui, desse modo, uma obrigação, na qual um sujeito ativo é detentor de direito subjetivo em face do sujeito passivo, nomeado de contribuinte, tendo por objeto a prestação pecuniária chamada de tributo.

O Código Tributário Nacional¹⁴⁷ traz em seu artigo 3 um conceito próprio, ainda vigente de “Tributo” dentro do direito brasileiro. Sobre o conceito, é interessante notar que embora intente disseminar uma definição geral do instituto normativo, é muito similar ao empregado para uma determinada espécie de tributo, o imposto, já proposta desde a época da constituição alemã de 1919.¹⁴⁸

Importante verificar, também, que Regina Helena Costa disserta que o atual conceito de tributo difere daquele contido na redação original do Projeto de Código Tributário Nacional, previsto então no artigo 17 da minuta da codificação, qual seja: “toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório no uso da competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público”¹⁴⁹.

Ante o exposto, nos parece, portanto, que o conceito empregado pela legislação evidencia o caráter pecuniário da prestação, a qual deve ser paga ordinariamente em moeda corrente, dinheiro, de forma compulsória, denotando a sua imperiosidade decorrente de lei, não havendo que se tratar de vontade das partes ou mesmo de discricionariedade da atividade administrativa a ele vinculada. Passa-se, então, a analisar os elementos específicos inerente ao conceito de tributo quais podem ser decompostos da seguinte forma: prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; não se constitua sanção de ato ilícito; instituída em lei; cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Iniciando a análise dos elementos inerentes ao conceito infraconstitucional atribuído ao tributo tem-se a expressão “prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Em críticas a essa expressão, Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁰ e Luciano Amaro¹⁵¹ aduzem ser ela dotada de tautologias como “prestação pecuniárias”, valendo lembrar que o tributo só poderia ser expresso em moeda. Mesmo diante da possibilidade de extinção da

¹⁴⁷ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁴⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 464.

¹⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge da. **Conceito de tributo, imposto e taxa**. Revista de Direito Administrativo. v. 78. Brasília: FGV, 1968, p. 26.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 60

¹⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 42.

obrigação tributária por meio diverso da pecúnia, os autores entendem que a norma busca tratar da expressão da prestação tributária, a qual só poderia ser realizada através do pagamento conforme exposto no artigo 3º, do CTN.

Nesse contexto, discorda-se dos autores, mesmo que existam outras formas de adimplemento da obrigação tributária, a exemplo da dação em pagamento, o legislador do Código Tributário Nacional, ao impor no conceito de tributo que este deveria ser uma prestação pecuniária, não se referia somente forma como deveria ser dado seu cumprimento, mas, também, sua quantificação.

Entende-se que quando o legislador utilizou a expressão “prestação pecuniária” quis se referir que o tributo é uma obrigação que deveria ser quantificada em dinheiro, ainda que possa ser adimplida por meio diverso, uma vez que, caso não fosse especificado a natureza pecuniária da obrigação, diversos fatos, caracterizados como obrigação do cidadão junto ao Estado, poderiam ser identificados, equivocadamente, como fatos tributários. Exemplo dessa situação seria o alistamento militar obrigatório para homens ao completarem 18 anos de idade, ou a convocação eleitoral que, apesar de se constituir como uma obrigação do cidadão para com o Estado, justamente por não possuir natureza pecuniária, distingue-se da obrigação tributária. Os referidos autores ainda defendem que a compulsoriedade do tributo é uma decorrência lógica, de modo que não agregaria em nada ao seu conceito propriamente dito, reafirmando apenas a sua origem na legislação.

Também nesse contexto discorda-se dos eméritos autores, uma vez que, apesar de ser implicitamente lógica a natureza compulsória do tributo, é até mesmo defendido nesse trabalho que o tributo é uma das espécies de prestações pecuniárias compulsórias vigentes no Brasil. A linguagem da norma deve ser sempre a mais clara e direta possível para que não haja quaisquer dúvidas ou margens de interpretação, sendo assim, considera-se que a estipulação do vocábulo “compulsório” deve fazer parte do conceito de tributo, sim.

Nesse sentido, Edvaldo Brito leciona que a

a relação emissor receptor deve ser, portanto, a menos ambígua possível, sobretudo se a metalinguagem fala de um objeto sob um ângulo científico, porque o enunciado, nesse tipo de fala, não admite mais de uma interpretação dos seus signos, especialmente, por causa do retorno receptor-emissor, quando o repertório é jurídico.¹⁵²

¹⁵² BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 156.

Coadunando, portanto, com o pensamento ora exposto. O segundo elemento do conceito de tributo é “que não constitua sanção de ato ilícito”. Aqui nos parece bem evidente que a intenção do legislador ao querer distinguir os tributos, que são obrigações decorrentes do poder de império do Estado e aplicado a todos, respeitando as limitações legais, independente da realização ou não de um ato considerado como ilícito.

Nesse cenário, o tributo denota-se que tem a natureza de custeio, pois é devido a todos os cidadãos como forma de arcar financeiramente com o ônus da coletividade e não natureza de sanção, esta, sendo devido apenas a quem descumprir determinada obrigação.

Ao tratar da expressão “instituída mediante lei”, entende-se que o artigo 3º do Código Tributário Nacional reafirma preceito constitucional formulado no artigo 5, inciso II, da Magna Carta: o Princípio da Legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem determinação legal expressa. O dispositivo mais uma vez valida a ausência de voluntariedade na aplicação das normas tributárias, tratando, assim, da patente submissão das liberdades individuais ao monopólio do poder de tributar do qual é dotado o Estado. Nessa linha, Edvaldo Brito¹⁵³ defende que o conceito atribuído pela legislação infraconstitucional, bem como os elementos primordiais do tributo, especificados na forma da regra matriz de incidência, e seus efeitos mediatos e imediatos, devem se submeter a princípios-garantia previstos constitucionalmente, a fim de serem dotados de legitimidade.

Por fim, ao tratar da vinculação da atividade administrativa decorrente do poder de tributar, Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, leciona que “é a última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir “tributo”. Devemos entendê-la sem o exagero que deflui do texto.”¹⁵⁴ Continua o mesmo autor defendendo que “atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal”¹⁵⁵.

Ocorre que, além da análise dos elementos integrantes do conceito de tributo, para a plena compreensão do instituto, faz-se necessário efetuar seu estudo em conjunto com a análise do fato gerador, hipótese de incidência e base de cálculo, em conformidade com o artigo 4º do Código Tributário Nacional.

¹⁵³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 467

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 62

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 62.

A definição norteadora do artigo 3º, então, está intrinsecamente ligada ao comportamento de cada instituto jurídico a ser definido como tributo. Nesse sentido, o inciso I do já referido artigo 4º do Código Tributário Nacional considera a possibilidade de atecias normativas, implicarem na denominação de institutos como tributos quando em verdade não o são.

Embora o conceito de tributo no ordenamento pátrio advenha da legislação infraconstitucional, Regina Helena Costa¹⁵⁶ defende que é da Constituição Federal que decorre o reconhecimento de sua natureza jurídica, de modo que a perfeita compreensão das nuances presentes no artigo 3º, do CTN, demandam necessariamente uma análise sistemática do ordenamento, sobretudo quando se considera a Constituição de 1988 como fonte nuclear do Sistema Jurídico Tributário Brasileiro.

Ao atribuir competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 distribui, inclusive, as outras formas de financiamento público entre os entes federativos, jamais sustentando ser o tributo o único meio de prestação pecuniária compulsória em prol do Erário Público ou dele decorrente. A grande questão sobre o assunto objeto deste trabalho é a definição da natureza jurídica das contribuições no sistema jurídico brasileiro. Sucede que, como dito nas lições de Regina Helena Costa, o conceito de tributo somente pode ser verificado pela análise da redação do artigo 3º do Código Tributário Nacional em conjunto com os ditames constitucionais.

Dessa forma, conforme foi demonstrado no item 2.6 do Capítulo 02 deste trabalho, os tributos possuem um conjunto de 11 princípios, enquanto que, conforme será demonstrado no item 5.3 do Capítulo 05 deste trabalho, as Contribuições possuem apenas 05 princípios constitucionais. Sendo assim, se a análise do conceito de tributo deve buscar necessariamente conformação com o seu respectivo regime jurídico constitucional e o regime do tributo é diferente do regime da contribuição, logo, ambos não podem ser enquadrados dentro do mesmo conjunto identidade, não podendo, portanto, serem o mesmo instituto.

Ultrapassada a questão conceitual que norteia a diferenciação entre tributo e contribuição, e continuando a análise do conceito de tributo. Luciano Amaro¹⁵⁷ defendeu que não há necessidade do tributo se traduzir em receita efetiva, na forma de aquisição financeira definitiva ao patrimônio do sujeito passivo, uma vez que o caráter restituível dos Empréstimos Compulsórios torna-os entrada financeira temporária, criando, em prol do sujeito passivo, uma dívida com o Estado.

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 134.

¹⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 46.

Parece, assim, uma tentativa de análise segundo a qual, ao invés de analisar o instituto “Empréstimo Compulsório” sob a luz do conceito de tributo, o que se faz é um raciocínio inverso. Afirma-se que os Empréstimos Compulsórios são tributos, para, só então, forçar o conceito de tributo para que os insira. Não parece, assim, o melhor viés de análise tanto do fenômeno tributário propriamente dito, quanto da prestação pecuniária denominada “Empréstimo Compulsório”. Todavia, esse tema será melhor abordado no Capítulo 05 do presente trabalho.

Por fim, há de se evidenciar que houve um movimento com intuito de atualização do Sistema Tributário Brasileiro, como se sabe, atualmente estão em trâmite nas casas legislativas federais algumas propostas de reforma tributária de âmbito nacional. Contudo, o que pareceria uma oportunidade interessante de enfrentar as disparidades mais elementares na tributação pátria, quais seja, as importantes divergências doutrinárias sobre o conceito de tributo, bem como das espécies tributárias, nenhuma das principais propostas de alteração (Projeto de Emenda Constitucional nº 45 de 2019 e 110 de 2019) entram no mérito das questões supramencionadas propriamente ditas.

O legislador, não pela primeira vez, perde, assim, uma boa oportunidade de retornar às bases do direito tributário e dá analisar prestações pecuniárias compulsórias que compõem o erário estatal, o que possibilitaria que fossem, senão resolvidas, ao menos enfrentadas questão de importância ímpar na compreensão sistêmica da estrutura jurídico-tributária no país.

Nesses termos, percebe-se que a mera análise do conceito de tributo atribuído pela legislação mostra-se insuficiente para dirimir todas as celeumas ao redor desse instituto jurídico, ao contrário, não raro o próprio conceito empregado pelo código estrutura diversos questionamentos sobre as espécies tributárias gradativamente incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro ao longo de sua história, criando, com isso, uma verdadeira desorganização jurídica que permaneceu até a instituição do Código Tributário de 1966, o qual apesar de não resolver toda a problemática acerca da matéria tributária, atenuou, e muito, a situação preexistente.

Há de se ressaltar que ao suscitar o conceito de tributo em 1965, ele sobreviveu às três constituições posteriores sem qualquer alteração, embora todas as normas máximas do ordenamento vigentes após a sua instituição tenham se proposto, sem exceção, a sistematizar a dinâmica tributária no país. Para isso, foram criados, após vigência do Código Tributário Nacional, institutos que fortalecem o debate sobre sua natureza jurídica.

Por esse motivo, ainda que com ressalvas, é necessário partir-se da redação proposta pelo artigo 3º do CTN, cumulativamente com seu artigo 4º e com os entendimentos constitucionais instituídos pela CF/88, sem os quais não haveria que se falar em recepção do código tributário a uma nova realidade constitucional caracterizada pela cumulação do Estado de Bem-Estar Social e dá a liberdade econômica.

Desse modo, tributo não é mera receita estatal, embora integre seu conjunto de finanças com significativa importância. Tributo configura-se como prestação pecuniária, não sancionatória, compulsória, instituída por lei, imposta mediante exercício da soberania estatal através da atribuição de competências tributárias essenciais à compreensão de pessoa jurídica de Direito Público pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, com finalidade precípua de efetivar os princípios constitucionais da Constituição Federal de 1988 vinculados a um Estado de Bem-Estar Social.

Apresentado, portanto, seu conceito e suas diversas análises quanto à essencial da natureza jurídica tributária, podem, enfim, ser adentradas às suas espécies, dentro da compreensão tripartite ora defendida.

4.4 O IMPOSTO

À luz do direito tributário pátrio, por meio da redação dada em 1965, o Código Tributário Nacional classifica como tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria, em compatibilidade com o artigo 1º da então vigente Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Conforme exposto no capítulo anterior, contudo, referida subdivisão não é pacífica na doutrina e na jurisprudência. Com o advento da Constituição Federal de 1988, os artigos 148 e 149 elencam, no Capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, a competência da União para instituir Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

O acréscimo constitucional ocasionou uma abertura de interpretação doutrinária sobre as espécies de exações estatais com natureza jurídica de tributo. Assim, os defensores da teoria quadripartite sustentam a existência de quatro espécies tributárias no direito brasileiro diversas, as quais podem ser subdivididas em impostos, taxas, contribuições (como gênero) e empréstimos compulsórios.

A teoria pentapartite, por sua vez, diferencia contribuições de Melhoria das Contribuições previstas no artigo 149, da Constituição Federal e ainda considera como tributo o Empréstimo Compulsório.

Dadas as considerações já suscitadas no capítulo segundo do presente trabalho, a referida sistematização triparte é corroborada por autores como Edvaldo Brito e José Afonso da Silva, Brito, inclusive, admoesta ao expor como prestações pecuniárias compulsórias não tributárias: contribuições sociais, contribuições econômicas, preços públicos, tarifas e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Por outro lado, o mesmo autor considera como prestações pecuniárias tributárias as taxas, contribuições de melhoria e os impostos. A essa corrente se filia o presente trabalho, sendo imprescindível, por isso, enfrentar as peculiaridades das espécies tributárias propriamente ditas. Seguindo esse entendimento, passa-se à análise das espécies tributárias, para uma melhor apreensão do instituto de tamanha relevância para a compreensão de Estado e de sociedade.

Neste sentido, segundo o artigo 16º do Código Tributário Nacional é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Na perspectiva de Regina Helena Costa¹⁵⁸, compõe a espécie tributária mais importante do ordenamento brasileiro.

Segundo Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro¹⁵⁹, impostos são prestações monetárias coercitivas, instituídas por lei em prol de pessoa jurídica de direito público, diante de demonstração de riqueza, cunhada no termo “capacidade contributiva”, sem que seja devida contraprestação específica ou retribuição do pagamento. Tal compreensão é antiga, no sentido de que não sofreu grandes alterações desde períodos anteriores à vigência do Código Tributário Nacional, tanto no Brasil, quanto no mundo. É o que dispõe Jorge Alcides da Costa¹⁶⁰, em análise ao instituto com enfoque nas legislações tributárias italianas, francesas e alemãs. Essa espécie tributária, não possui natureza sinalagmática, ou seja, não prescinde de nenhuma

¹⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 137.

¹⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 453.

¹⁶⁰ O imposto era definido, de modo geral, como o tributo cujo produto se destinava à cobertura do custo dos serviços gerais não divisíveis. Graziani, cujas *Istituzioni di Scienza delle Finanze* foram publicadas em 1897, em sua primeira edição, dizia que o imposto é uma quota de riqueza paga pelas economias privadas aos consórcios políticos em vista da consecução geral dos fins coletivos. O imposto é uma fração de bens materiais dedicada à satisfação indistinta das necessidades comuns aos membros do grupo. Wagner, em seu conhecido *Tratado* (trad. Francesa, 1909, vol. 2, págs. 109-110) define o imposto sob o ângulo financeiro e sob o aspecto político. Do ponto de vista financeiro, diz ele, impostos são as contribuições obrigatórias reclamadas pelos particulares para cobrir as despesas públicas gerais, pagas como contrapartida e compensação de despesas públicas gerais do conjunto das prestações públicas do Estado. Jèze, por seu turno, definia o imposto como uma prestação pecuniária, requisitada pelos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, para cobertura dos encargos públicos. COSTA, Alcides Jorge da. **Conceito de tributo, imposto e taxa**. Revista de Direito Administrativo. v. 78. Brasília: FGV, 1968, p. 30.

contraprestação específica por parte da administração pública para que haja validade na sua instituição.

Ademais, pode ter feição fiscal, ou seja, não meramente arrecadatória, tem, não só a finalidade de manutenção do Estado e reposição dos gastos dos cofres públicos, como também pode ter eficácia parafiscal, vinculada à concretização interesses coletivos e difusos da sociedade em prol da concretização de preceitos constitucionais. A parafiscalidade nos impostos ocorre, por exemplo, na elevação da alíquota do imposto sobre produtos industrializados de bens prejudiciais à saúde, tais como ocorre com o cigarro, sem que incorra em quebra de isonomia ou caráter confiscatório. O mesmo princípio se dá, ainda, na redução da alíquota do mesmo imposto para gêneros básicos, como feijão e arroz, conforme tabela anexa ao Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Essa é a prestação pecuniária tributária destinada diretamente ao custeio das despesas públicas. É resultado, assim, do direcionamento de recursos financeiros do contribuinte para a manutenção de serviços essenciais à concretização das diretrizes do Estado de Bem-Estar Social, além da atribuição de custear a administração pública.

O direito brasileiro, então, distribui a competência entre os entes estatais para instituição dessa espécie tributária, observando a divisão estrita dos fatos econômicos, denominados pela doutrina de hipótese de incidência da obrigação tributária, através dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

Desse modo, a partir da inteligibilidade da exação, a incidência do imposto depende de uma situação fática vinculada à atuação do contribuinte, que não demanda ação específica do Estado, e nem direcionamento na destinação do montante decorrente do recolhimento desse tributo. O fato gerador, então, é a realização da conduta, cuja ocorrência implica no surgimento de uma realidade jurídica: a obrigação tributária, constituída no dever de pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, computada a partir de grandezas numéricas.

Não há que se tratar de contraprestação ao serviço utilizado, restando ao contribuinte a mera prática do fato gerador para que ocorra a hipótese de incidência, que pode ser afastada em caso dos sujeitos ou de seus objetos sejam detentores de imunidades ou isenções. Conforme já exposto, fatos geradores são circunstâncias materiais escolhidas pelo Legislador como evidências de riqueza, denotando, assim, capacidade contributiva, para fins de geração de um dever jurídico em face do Estado. O reconhecimento dessa capacidade, por sua vez, delimita progressões contidas em cada subespécie dos impostos, como ocorre com o Imposto de Renda, o qual estipula a gradação da alíquota à medida que a evidência de riqueza é maior expressada na base de cálculo.

A vedação a uma destinação, como característica essencial ao imposto, é ainda mais evidente mediante inteligibilidade do artigo 167, inciso IV da Constituição Federal de 1988¹⁶¹, alterado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, o qual versa, cunhando proibição constitucional de afetação dos impostos. O dispositivo supramencionado em muito se assemelha ao artigo 62, § 2.º, da Constituição de 1967. A finalidade da norma é sintetizada por Baleeiro e Derzi ao defenderem que “trata-se de regra complementar à contabilização do orçamento pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. As receitas devem formar uma massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas. Somente assim será possível o planejamento”¹⁶².

Nesses termos, a vedação constitucional à vinculação da receita do imposto é uma forma de resguardar o planejamento orçamentário do Estado. Nesse sentido, continuam os autores dissertando que “se avultam as vinculações, feitas pelo legislador tributário ao criar o imposto, ficando a receita comprometida por antecipação, cassar-se-á a faculdade de programar por meio da lei orçamentária, de planejar e de estabelecer prioridades.”¹⁶³. A não afetação dos impostos configura-se como meio hábil para fortalecer o princípio da legalidade, o controle parlamentar e a integridade do planejamento, além de preservação do seu caráter redistributivo, segundo os autores.

A não vinculação, desse modo, é a forma estatal de garantir que a receita orçamentária correspondente aos gastos não seja desviada, mediante destinação incompatível com a modalidade tributária do imposto. Essa característica afasta qualquer similaridade com outras prestações pecuniárias compulsórias decorrentes do exercício de soberania, tais como os empréstimos compulsórios e as contribuições em geral.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁴, são tributos os quais a hipótese de incidência, efetivada em uma base de cálculo, encontra-se desvinculada de qualquer atuação estatal norteadora, cuja competência instituidora é repartida entre todos os entes de federação, a partir de fatos geradores expressamente previstos nos dispositivos constitucionais. Sua

¹⁶¹ Art. 167. São vedados:

[...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 461.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 461.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 68.

função, desse modo, é originariamente arrecadatória, embora a importância da arrecadação para fins tributários seja sutilmente afastada pelo artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional.

Via de regra, essa espécie tributária financia as atividades gerais do Estado, dotadas de indivisibilidade, de modo que é arrecadada de toda a coletividade, embora condicionada à realização de um fato gerador. É evidente, nesses termos, a diferenciação dessa espécie tributária de outras vinculadas, tais como as taxas e as contribuições de melhoria¹⁶⁵.

A materialidade desses fatos geradores é constitucionalmente estabelecida e está circunscrita nas hipóteses de comércio exterior, propriedade, aferição de renda e proventos, transmissão de bens e direitos e circulação e produção. Há previsão expressa, ainda, de competências residuais e extraordinárias, para além das já instituídas nos impostos nominados. A competência para criação de novos impostos - leia-se, competência residual – é única e exclusiva da União, com restrição a atribuição de novos impostos sobre mesmos fatos geradores dos pré-existentes e desde que não sejam cumulativos, conforme desígnios do artigo 154, da Constituição Federal de 1988.

Segundo Regina Helena Costa¹⁶⁶, os impostos podem ser classificados em reais ou pessoais; diretos ou indiretos; fiscais ou extrafiscais; federais, estaduais, distritais ou municipais. Por impostos reais, entendem-se aqueles cuja materialidade independe do sujeito passivo, limitando-se à descrição do acontecimento ou fato, sem caráter pessoal. É o caso dos impostos sobre bens e propriedade, tais como Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Em contrapartida, os impostos pessoais decorrem de circunstâncias específicas do sujeito passivo, tendo como maior exemplo o Imposto de Renda.

Em relação ao impacto econômico sobre o sujeito passivo, o imposto será direto quando aquele que realiza o fato gerador arca com o ônus econômico do pagamento do tributo, tal como ocorre no Imposto Territorial Rural. Nos impostos indiretos, por sua vez, ocorre o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual quem arca com o ônus econômico é o consumidor final¹⁶⁷, como ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços.

O critério da fiscalidade e extrafiscalidade também surge na classificação dos impostos. São fiscais os impostos que tem como fundamento precípua a arrecadação para o ente público. Os tributos extrafiscais configuram-se, por sua vez, como possível instrumento financeiro

¹⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 54.

¹⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 139.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 140-141.

regulador de mercado, aptos a corrigir, coibir e fomentar determinados comportamentos, além do intuito de captação de recursos inerente à atividade fiscal. É por meio da fiscalidade que é justificada a diferenciação de alíquotas do Imposto de Produtos Industrializados, na progressividade do IPTU e na seletividade do ICMS.

Diante da complexidade dos impostos em espécie, é nessa modalidade de tributação que estão centradas as principais propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, quais sejam: Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019 e Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Ambas aparentemente coadunam em buscar simplificação e racionalização das modalidades tributárias referentes a produção, comercialização de bens e serviços e renda, reduzindo a quantidade de subdivisões de impostos de modo a consolidar novas bases tributáveis.

O imposto, portanto, é a prestação pecuniária compulsória tributária de natureza não sinalagmática, receita não vinculada, que tem por objeto a arrecadação estatal para o custeio das despesas públicas e planejamento orçamentário, devidas pelo contribuinte mediante a realização de uma conduta previamente especificada em lei como fato tributável.

4.5 A TAXA

Superada a conceituação do imposto, impede a análise da segunda espécie tributária ditada pelo artigo 145 da Constituição Federal, a taxa.

Segundo Luciano Amaro¹⁶⁸, “Taxa” corresponde a um vocábulo advindo do latim *taxare*, traduzido como “avaliar” ou “estimar determinado valor”, estando relacionado etimologicamente com a noção de contraprestação, o que é compatível com as características primordiais do tributo. Tal como os impostos, detém bastante evidência na história tributária mundial, costumeiramente vinculada à existência de uma retribuição pelo pagamento ou destinação adstrita à determinada finalidade.

Para Paulo de Barros Carvalho, sob a ótica da hipótese de incidência, para que se considere o tributo como “Taxa”, é necessário que o legislador tenha instituído um fato diverso da atividade regular do Poder Público, elegendo, para a sua realização, uma base de cálculo¹⁶⁹. No Brasil, referido entendimento remonta a primeira República, tratando as taxas como tributos

¹⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 39.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 71.

vinculados à prestação de serviços¹⁷⁰. Os autores tratam, nesse ínterim, de tributo com caráter eminentemente recuperatório de despesas arcadas pelo Estado, em virtude da realização de atividades divisíveis, sem estrita relação com a atuação pública propriamente dita.

Segundo o Sistema Tributário Nacional, a taxa é uma das espécies de tributo, norteadas pelo princípio da retributividade, ao instituir-se como resultado de uma contraprestação decorrente de um serviço prestado pelo Estado, conforme aduzem os artigos 77 do Código Tributário Nacional¹⁷¹ e 145 da Constituição Federal¹⁷². O artigo 145 da Magna Carta repete *ipsis litteris* as disposições contidas no artigo 18 da Constituição de 1967. Assim, o instituto jurídico não é recente no ordenamento pátrio. A Constituição de 1891 já fazia alusão às taxas no que tange a valores decorrentes de correios e telégrafos. As referências não se extinguem por aí, uma vez que as Constituições de 1934, 1937 e 1946 também tratam da incidência dessa modalidade tributária.¹⁷³

Percebe-se que o parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional evidencia a grande diferença entre impostos e taxas, inviabilizando *bis in idem* que os relacione, uma vez que não deve ser possível tributar abstratamente um fato gerador, na condição de imposto, e simultaneamente considerá-lo serviço especializado ou atípico das funções estatais, o que justificaria sua configuração enquanto taxa.

Em sentido diverso, se o serviço não é prestado ou posto à disposição do particular pelo Estado em caráter divisível, é inviável a cobrança de taxa sobre aquele contribuinte. Não bastando, da inteligibilidade da norma, percebe-se que o ente estatal que realiza o serviço é aquele a quem compete figurar como sujeito ativo da relação.

Em suma, em referibilidade ao contribuinte, na instituição da taxa, o Estado traduz a realidade econômica de um fato por ele produzido ou potencialmente ofertado em favor de terceiro, em caráter administrativo, não tratando, contudo, de serviços prestados

¹⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 219.

¹⁷¹ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

¹⁷² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

¹⁷³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1229.

indiscriminadamente a um número indeterminado de pessoas, vez que deve ser dotado de singularidade em relação a uma pessoa ou a um grupo determinado ou determinável.

Desse modo, atividades vinculadas à segurança pública e à conservação e limpeza de logradouros públicos como praças, ruas e vias, por exemplo, diante do seu caráter indivisível e essencial ao interesse público em geral, não podem ser taxadas.

Segundo a codificação, a taxa pode ser cobrada em virtude do exercício do poder de polícia ou mediante utilização de serviço público específico e divisível. O contribuinte se constitui no plano de incidência da taxa, inclusive, pela mera disposição ao sujeito passivo do serviço público ou do poder de polícia. Por esse motivo, as taxas são diferenciadas em taxas de polícia e taxas de serviço.

Taxas de polícia são decorrências diretas do exercício do Poder de Polícia definido no artigo 78 do Código Tributário Nacional¹⁷⁴. O Poder de Polícia pode ser oposto em face de direitos que tenham repercussão coletiva, de modo que decorre da prerrogativa de fiscalização do Estado das ações individuais, em diversos contextos, a fim de que ele garanta o cumprimento de suas normas e concede autorizações, na forma de licenças ou alvarás, por exemplo, quando necessário, sendo remunerado o custo estatal para a prestação do referido serviço.¹⁷⁵

Dada a redação do dispositivo, a fiscalização deve ser efetivamente realizada, a fim de justificar a taxação, havendo, contudo, presunção em favor do sujeito ativo da relação jurídico-tributária. O valor atribuído a exação não precisa ser correspondente ao custo efetivo do exercício do Poder de Polícia, através de um cômputo presumido ou estimativo decorrente da atividade realizada pela administração pública, uma vez que não se restringe a taxação aos meios em que efetivamente for realizada a fiscalização. Tendo em vista que a taxação arca também com a manutenção de órgãos de controle.

As taxas de serviço, por sua vez, decorrem da prática de serviço público, posto à disposição do contribuinte ou efetivamente executado. Esses serviços devem ser gozados individualmente para serem passíveis de taxação. Não são, assim, desenvolvidos em favor de

¹⁷⁴ Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

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

¹⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 55.

toda a coletividade, mas visam aparelhamento do Estado para a execução de um serviço específico em prol de certo contribuinte, daí decorrendo a sua divisibilidade.¹⁷⁶

É o caso, por exemplo, das custas judiciais e da taxa de lixo. Sobre o tema, esclarece o artigo 79 do Código Tributário Nacional¹⁷⁷. A cobrança de taxas por serviços potencialmente prestados tem como resultado, por outro lado, o aparelhamento do Estado para realização do serviço, instituindo um pagamento compulsório compatível com o conceito geral de tributo pela mera expectativa de prestação de um serviço público.

Nesse contexto, a prestação possui nítido caráter sinalagmático uma vez que há evidente estrutura em prol da realização de serviço, em favor do indivíduo, ainda que ele efetivamente não o utilize, como é o caso da taxa de esgoto. Em suma, a especificidade e a divisibilidade são apresentados como elementos inerentes à taxação por parte da administração pública, ainda que diante da mera potencial utilização.

Deve haver, assim, compatibilidade entre o valor exigido pelo Estado, na integração da base de cálculo e alíquota constitutivos da taxa, e o valor cobrado ao contribuinte como contraprestação, sob pena de incorrer em situação de onerosidade excessiva. O custo real do serviço precisa ser compatível ao *quantum* cobrado a título de taxa, senão configurar-se-á a vedação constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

Enquanto característica essencial do tributo, o caráter compulsório tem servido de norteador na diferenciação de taxa em relação ao preço público e à tarifa (artigo 175, parágrafo único, III, da Constituição Federal). Nesse momento impera abordar, novamente, os conceitos dos preços públicos e das tarifas. Os preços públicos, seguindo as lições de Luciano Amaro¹⁷⁸, são as obrigações assumidas voluntariamente as pessoas que se encontrem na situação de usuários (efetivos ou potenciais) de determinado serviço prestado diretamente por um ente estatal.

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 145-147.

¹⁷⁷ Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

¹⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Edição. Editora Saraiva, São Paulo, 2008. p. 40-41.

Amaro disserta, ainda, que a tarifa não é tributo, portanto, independe de lei, mas prescinde de contrato administrativo. Sua obrigação é contratual e, portanto, uma prestação voluntária e remunera serviços públicos facultativos ao cidadão.

Muitos autores costumam confundir ambos os institutos e, até mesmo, considerarem sinônimos, distinguindo-as apenas em relação à taxa, instituto ora analisado. Esse, inclusive, é o pensamento de Roque Antonio Carrazza quando leciona que “enquanto os preços(tarifa) são regidos pelo direito privado, as taxas obedecem ao regime jurídico do direito público. Nelas não há relação contratual, mas relação jurídica de conteúdo manifestamente publicístico”¹⁷⁹.

Os preços públicos e as tarifas apesar de serem similares, não se confundem, muito menos estes dois com a taxa. Já foi dito neste trabalho que as prestações pecuniárias compulsórias gerais tributárias não se confundem com as prestações pecuniárias pela assistência vital, seja pela natureza jurídica da exação, seja pela entidade arrecadadora. No que concerne às diferenças entre a taxa, a tarifa e o preço público, esta diferenciação é perfeitamente evidente.

Conforme já foi explanado, a taxa se reveste de natureza jurídica de direito público, uma vez que é um tributo, e é arrecadado diretamente pela pessoa jurídica de direito público interno competente para a realização do serviço público ou exercício do poder de polícia direcionado a cobrança da prestação, quando realiza uma prescrição administrativa, ou seja, atuando no exercício de seu poder de império sem participar de uma atividade econômica.

O preço público e a tarifa, por sua vez, se revestem de natureza jurídica de direito privado e podem ou não ser arrecadados diretamente por um membro da Administração Pública, mas, quando estes exercem uma atividade de prestação administrativa, ou seja, não atuam no exercício do poder de império do estado. A diferenciação entre o preço público e a tarifa se mostra um pouco mais complexa. Grandes doutrinadores, a exemplo de Roque Antonio Carrazza, como já citado, chegam a considerá-las sinônimos.

Ocorre que, apesar de serem institutos semelhantes, não podem ser confundidos. O preço público é uma prestação de natureza jurídica de direito privado cobrada pela Administração Pública Direta ou Indireta mediante o oferecimento de uma contraprestação (serviço público) pelo ente arrecadador, mas, quando ele atua em uma prestação administrativa, mais ordinariamente na exploração de uma atividade econômica.

¹⁷⁹ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 555.

A tarifa, em contrapartida, mesmo sendo uma prestação jurídica de direito privado cobrada mediante a realização de um serviço público, é arrecadada por um particular delegatário, concessionário ou permissionário da prestação de uma determinada atividade econômica tida como serviço público.

Ante o exposto, pode-se conceituar o preço público como sendo a prestação pecuniária facultativa cobrada por um ente da Administração Pública, Direta ou Indireta, pela realização de um serviço público quando este atua na área de exploração da atividade econômica, enquanto a tarifa, também uma prestação pecuniária facultativa, é cobrada pela realização de um serviço público só que por um particular, delegatário, permissionário ou concessionário da atividade.

Vê-se que apesar de serem similares, os institutos se diferenciam conquanto a entidade arrecadadora, enquanto o preço público é devido diretamente pela Administração Pública, a tarifa é devida a um particular, ambas tendo como pressuposto exploração econômica de um serviço público.

Preço público decorre de uma contratação de serviços por ente público, na prática de atividade econômica, por isso voluntária e vinculada ao direito privado, dependendo da adesão individual, sendo esse o sentido determinado pela Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”.

Em análise crítica, Costa¹⁸⁰ aduz que tornou-se comum a prática de estabelecimento de serviços prestados a título de concessão ou permissão, cobrados por meio de tarifa ou remuneração ao regime tributário, “sabidamente mais restritivo diante da obrigatoriedade da observância de princípios como os da legalidade e anterioridade, as empresas, provavelmente, não se interessariam pela assunção de sua execução”.

A autora não se detém. Quando a cobrança ocorre por meio de tarifa ou preço público, é afastado o regime tributário, de modo que “A exigência das taxas, presentemente, está praticamente circunscrita aos serviços públicos específicos e divisíveis prestados diretamente pelo Poder Público. Citem-se, como exemplos, a taxa judiciária e as taxas para expedição de documentos (ex: passaporte)”¹⁸¹.

Não são poucos os julgados que coadunam com a compreensão da autora sobre a inobservância da técnica por parte do legislador ao instituir taxas ou diferenciar corretamente

¹⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 150.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 150.

esse instituto de outras prestações pecuniárias compulsórias. A razão de ser da taxa é exatamente o caráter divisível da atuação estatal em prol de um grupo determinável, devendo, por isso, ser especificamente financiada pelo grupo de indivíduos que dela faz uso.

Nesta senda, a taxa é a prestação pecuniária tributária, de natureza sinalagmática que tem por objeto a cobrança de uma prestação pela utilização efetiva ou potencial de um serviço público prestado pela Administração Pública, Direta ou Indireta, ou pelo exercício do Poder de Polícia.

4.6 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Por fim, uma vez apresentadas as demais espécies tributárias, faz-se necessário, para o encerramento do presente estudo, a análise da Contribuição de Melhoria. Com previsão constitucional no artigo 145, inciso III da Constituição Federal de 1988, este tributo decorre da atuação estatal específica, por meio da realização de obra pública que implique em eventual valorização do imóvel. Por meio desse tributo, é possível que qualquer das entidades federativas, mediante a realização de uma obra, institua contribuição de melhoria a ser paga pelas edificações suscetíveis aos melhoramentos arcados pelos cofres públicos.

Conforme já salientado, não se trata de uma novidade da atual constituição. A forma atual deste instituto, inclusive, já era prevista no artigo 18 da Constituição Federal de 1967, a qual teve sua aplicação regulada, à época, pelo Decreto-Lei nº 195, de 1967, que estipulava, em seu artigo 2º, o rol de obras públicas que acarretaria melhorias passíveis de serem configuradas como fatos geradores da Contribuição de Melhoria, podendo ser citadas a título de exemplo, a construção de túneis, ampliação de trânsito rápido, proteção contra secas e inundações, instalação de redes elétricas, construção e ampliação de parques, entre outros.

Ante o caráter específico de atuação, não há que se tratar de qualquer confusão ontológica sobre a diferença entre contribuição de melhoria de taxas e impostos. No que concerne aos impostos, percebe-se que as contribuições de melhoria detêm natureza vinculada a uma contraprestação, impossibilitando maiores dificuldades conceituais.

No que tange à sua diferenciação das taxas, embora ambos institutos tenham natureza vinculada, conforme já exposto, as taxas demandam a prestação de um serviço específico e indivisível ou exercício regular do poder de polícia estatal, enquanto as contribuições de melhoria se caracterizam como compensação por ganho material em patrimônio, decorrente direto de um melhoramento público promovido por ente estatal.

Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi¹⁸², em tentativa de conceituar a contraprestação, em análise histórica, os autores defendem que as origens deste instituto remontam ao século XIII, na Inglaterra, perpassando por inúmeras legislações desde então, até ganhar notoriedade na legislação estadunidense no século XIX.

Na história constitucional brasileira, o tributo foi consagrado na Constituição de 1934, em seu artigo 124, encontrando único hiato na Constituição de 1937. Atualmente, inserido na realidade constitucional brasileira através da Magna Carta de 1988, é nela que o dispositivo encontra seu principal respaldo técnico, demandando, como os demais tributos, a concretização de seus preceitos basilares.

Paulo de Barros Carvalho¹⁸³, em respeito à capacidade contributiva e ao princípio da isonomia, disserta que este tributo é limitado pelo acréscimo patrimonial individualmente apurado mediante a melhoria efetivamente verificada. Obra pública, nesse contexto, pode ser compreendida como edificação, construção, conserto de propriedade pública ou a ela incorporado.¹⁸⁴

Regina Helena Costa¹⁸⁵ pontua que a imputação da contribuição objetiva, assim, visa evitar enriquecimento do particular a partir do financiamento público, bem como garantir isonomia entre os contribuintes, que devem ser igualmente beneficiados pela repartição da receita advinda da carga tributária comum.

A contribuição de melhoria visa reequilibrar a situação de disparidade, mediante a imposição de uma contrapartida pelo melhoramento realizado, sendo limitada, inclusive, pelo benefício individualmente considerado, conforme exposto no artigo 81 do Código Tributário Nacional. Os limites impostos à incidência de contribuições de melhoria não se extinguem no referido dispositivo legal. O artigo 82 da codificação supramencionada elenca os requisitos mínimos contidos na lei instituidora da contribuição para que ela possa ser exigida, tais como: orçamento do custo da obra, definição da parcela do custo a ser arcada pelo tributo, zoneamento da região beneficiada, prazo para impugnação, entre outros.

¹⁸² A contribuição de melhoria oferece matriz própria e específica: ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio. Daí a justificação do tributo pelo princípio do enriquecimento sem causa, peculiar ao Direito Privado. Se o Poder Público, embora agindo no interesse da coletividade, emprega vultosos fundos desta em obras restritas a certo local, melhorando-o tanto que se observa elevação do valor dos imóveis aí situados, com exclusão de outras causas decorrentes da diligência do proprietário, impõe-se que este, por elementar princípio de justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1286.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 74.

¹⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 682.

¹⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 151-152.

Dessa forma, a análise do custo e benefício da obra concretiza-se como elemento sinalagmático dessa obrigação tributária, razão pela qual se consolida os dois limites que devem ser estipulados pela lei que institui a Contribuição de Melhoria sob pena, inclusive, de nulidade da exação, quais sejam: o valor individualmente acrescido ao imóvel do contribuinte e custo efetivo da obra realizada pela administração pública.

Inicialmente, o contribuinte não pode ser obrigado a suportar uma prestação tributária a título de Contribuição de Melhoria em que o valor da prestação exceda o benefício individualmente auferido no imóvel do contribuinte decorrente da obra pública.

Ademais, a Contribuição de Melhoria deve ser entendida como uma prestação de recomposição do orçamento público mediante o beneficiamento individualizado de um determinado grupo de contribuintes, assim, este tributo deve ser entendido como elemento de acréscimo aos cofres públicos, mas, simplesmente de recomposição. Nesse contexto, se insere o segundo limite da exação, qual seja, o custo efetivo da obra.

Por ser uma prestação de recomposição do erário público, o grupo de indivíduos beneficiados pela obra pública não podem ser compelidos a arcar com uma prestação que, apuradas coletivamente, excedam o montante global utilizado pela Administração Pública na realização da obra. Ante o exposto, pode-se concluir conceituando a Contribuição de Melhoria como o tributo, de natureza sinalagmática, que é devido pelo contribuinte que for diretamente beneficiado por uma obra pública tendo por limite de cobrança o valor individualmente acrescido como valorização de seu patrimônio pela obra pública e o como limite global, o custo efetivo da obra realizada pela Administração Pública.

As contribuições de melhoria configuram-se, portanto, como última das prestações pecuniárias compulsórias tributárias aqui apresentadas dentro de uma teoria tripartite, segundo a qual não podem ser elencadas como tributárias as Contribuições, pois estas obedecem a um conjunto principiológico próprio que as difere das entidades tributárias. Assim, exaurindo a apresentação das subespécies tributárias, essencial como norteador da diferenciação das exações estatais que não são tributárias e as que são, é de suma importância para a construção do presente trabalho a apresentação e aprofundamento das prestações pecuniárias coativas não tributárias.

5. AS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS NÃO TRIBUTÁRIAS

Ante o exposto, foi demonstrada a importância do tributo nos Estados Modernos, bem como seu regime jurídico dentro da análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Além disso, foi apresentado que os tributos, apesar de serem a principal fonte de arrecadação do Estado, não são as únicas prestações pecuniárias obrigatórias a que devem se submeter os cidadãos para custear as despesas Estatais, principalmente, em um Estado Intervencionista que tem como pressuposto assegurar o Bem Estar Social. Nesta senda, foi estruturado, então, o conceito de prestações pecuniárias compulsórias.

Restou defendido, portanto, que as prestações pecuniárias compulsórias são gênero ao qual pertencem, não somente os tributos, mas, também, as demais prestações pecuniárias coativas que o Estado necessita para cumprir suas finalidades, estando muitas delas contidas em diplomas constitucionais singulares, com características próprias, as quais possibilitam o enquadramento em diferentes espécies de exações estatais. Desse modo, em momento anterior, também foi abordado que as prestações pecuniárias coativas gerais se subdividem em: prestações pecuniárias coativas tributárias e prestações pecuniárias coativas não tributárias.

Dentro desse cenário, foi inicialmente inserido o problema norteador da presente tese: uma vez que o Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal, intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”, simultaneamente em que previu como espécies tributárias, em seu artigo 145, representadas pelas figuras dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, no decorrer de sua redação previu mais duas espécies de exações, o Empréstimo Compulsório no artigo 148 e a Contribuição prevista em seu artigo 149.

Assim, ante os preceitos constitucionais já evidenciados, bem como a estrutura normativa infraconstitucional por eles recepcionada, o presente estudo se digna a definir a natureza jurídica da Contribuição dentro do sistema jurídico brasileiro, ora que a doutrina, diante da redação do Título VI, do Capítulo I da Constituição Federal elaborou diversos posicionamentos sobre a temática.

Dessa forma, após apresentada a teoria geral das prestações pecuniárias compulsórias, mesmo a despeito de já ter se efetuado a análise do regime jurídico constitucional dos tributos, passou-se a ser necessário analisar as prestações pecuniárias compulsórias tributárias. Isto porque, somente pela análise das espécies tributárias é que se poderia chegar à conclusão de que as contribuições não se enquadram como elemento ou tipo de nenhuma das espécies previstas no rol do artigo 145 da Constituição Federal.

É importante a ressalva, nesse contexto, a própria lei infraconstitucional passível de versar sobre o tema, qual seja, o Código Tributário Nacional, reconhece que o nome da exação estatal não será responsável pela definição de sua natureza, motivo pelo qual é essencial a análise dos preceitos basilares aos institutos prescritos no Título VI, Capítulo I da Constituição Federal com a finalidade de compreender se correspondem ou não àquilo que se atribui ao conceito de “Tributo”.

Foram apresentadas, então, as espécies tributárias dentro da teoria tripartite (teoria norteadora, detalhada, adotada e defendida nesse trabalho), visando, com isso, demonstrar que é impossível tentar reduzir tanto os empréstimos compulsórios quanto às contribuições a uma das espécies tributárias do artigo 145, razão pela qual, afastaram-se os pensamentos da teoria tripartite de Lacombe e a teoria quadripartite de Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, restando, portanto, somente a controvérsia se a contribuição e os empréstimos compulsórios são espécies autônomas tributárias ou prestações pecuniárias compulsórias não tributárias.

A luz do exposto é que se chega ao objeto de análise deste capítulo, pois, uma vez verificado que as contribuições não se enquadram em um dos conceitos dos tributos previstos no artigo 145 da Constituição Federal e do artigo 3º do Código Tributário Nacional, é necessário definir a sua natureza jurídica e o regime jurídico constitucional das contribuições dentro do sistema jurídico brasileiro.

Diante disto, da mesma forma que foi efetuado a análise das prestações pecuniárias coativas tributárias, mediante a análise das particularidades de suas subespécies, faz-se necessário, nesse momento, vislumbrar as particularidades das prestações pecuniárias coativas não tributárias vigentes no direito brasileiro. Nessa linha, impende, novamente, apresentar, só que agora aprofundando seu estudo, as espécies de prestações pecuniárias compulsórias gerais não tributárias lecionados por Edvaldo Brito, bem como definir sua finalidade e conceito no direito brasileiro a partir dos parâmetros específicos que as norteiam.

Ultrapassada, então, a questão conceitual das prestações pecuniárias coativas não tributárias no direito pátrio, será defendido que diferentemente das prestações pecuniárias tributárias, possuidoras de um regime jurídico constitucional próprio e, portanto, somente sendo passíveis de se enquadrarem na definição de tributo os institutos que os possuam, as prestações pecuniárias compulsórias não tributárias não possuem um regime jurídico taxativamente definido, razão pela qual, inclusive, como já foi demonstrado algumas de suas espécies possuem, natureza jurídica obrigacional de Direito Privado.

Dito isto, ainda que a tese desse trabalho seja a análise da natureza jurídica da Contribuição dentro do Sistema Constitucional Brasileiro, tendo em vista que o presente estudo disserta acerca da tipologia tributária no Brasil, faz-se necessário para o desenvolvimento do trabalho, também efetuar o enfrentamento acerca da natureza jurídica do Empréstimo Compulsório, pois, ainda que não seja objeto central de estudo neste trabalho, tangencia diretamente com este, uma vez que influi intrinsecamente na definição da tipologia tributária vigente no sistema jurídico em análise.

Será defendido, portanto, que o empréstimo compulsório, assim como o gênero Contribuição, não é uma prestação pecuniária compulsória tributária, não só por não estar enquadrado no rol do artigo 145 da Constituição Federal, mas também por não prosperar a argumentação dos autores que o consideram tributo pela simples natureza compulsória da obrigação.

Assim, será defendido que somente a natureza compulsória da obrigação não pode ser fato suficiente para definir a natureza tributária da exação, bem como por não se constituir como ingresso de haveres monetários de forma definitiva nos cofres públicos, razão pela qual, como o regime jurídico constitucional tributário é vinculativo da natureza da exação, o empréstimo compulsório não pode ser tributo, sendo, por consectário, uma prestação pecuniária coativa não tributária.

Com efeito, uma vez defendidas todas as premissas necessárias para o enfrentamento do objeto deste trabalho, passa-se a analisar as contribuições de acordo com seu regime jurídico constitucional, em especial com a comparação do conjunto de princípios constitucionais que definem a identidade da contribuição com o conjunto de princípios que definem a identidade lógica dos tributos.

Dessa forma, será efetuado o estudo conceitual das espécies de contribuições em vigência no Direito Brasileiro e apresentado o conjunto de princípios que compõem seu regime jurídico constitucional, buscando-se demonstrar, com isso, que o conjunto de princípios que compõe o regime jurídico das Contribuições são diferentes do conjunto de princípios das prestações pecuniárias coativas tributárias, assim, de acordo com os preceitos da identidade lógica, contribuições e tributos não podem ser institutos pertencentes à mesma espécie.

5.1 CONCEITO DAS PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COATIVAS NÃO TRIBUTÁRIAS

Já foi abordado nesse trabalho o conceito de prestações pecuniárias compulsórias, sua classificação dentro do ordenamento jurídico brasileiro e a definição de um de seus subgêneros, as prestações pecuniárias coativas tributárias.

Nesse passo, faz-se necessário adentrar no estudo acerca do conceito de prestações pecuniárias coativas não tributárias, uma vez que, em consonância com as prestações pecuniárias coativas tributárias, subjazem o conjunto de elementos identidade das prestações pecuniárias compulsórias no direito brasileiro.¹⁸⁶

Dessa forma, a plena delimitação do conceito de prestações pecuniárias coativas não tributárias, passa, invariavelmente, pela análise do conceito de prestações pecuniárias coativas tributárias, cujas especificidades já foram vastamente exploradas em momento anterior. Isso porque, a análise do conceito das prestações pecuniárias coativas não tributárias perpassa pelo critério de exclusão, ou seja, primeiro exclui-se que uma cobrança seja qualificada como prestação pecuniária coactiva tributária, para, somente após esta situação, verificar se esta cobrança pode ser enquadrada como prestação pecuniária coactiva não tributária.

A análise do enquadramento da prestação como de natureza tributária ou não se dá justamente pelo regime jurídico constitucional atribuído aos tributos. Conforme já abordado no capítulo 04 deste trabalho, a Constituição Federal de 1988, através de seu Capítulo IV, atribui um regime jurídico constitucional próprio às prestações tributárias.

Nesse cenário, foi demonstrado que constitucionalmente, o regime tributário deve obedecer a determinados regramentos, tendo por pressupostos essenciais a observância dos seguintes princípios: repartição da competência intra estatal, legalidade, isonomia, capacidade contributiva, não confisco, garantia da unidade econômica e social, irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal, tipicidade, liberdade de tráfego e pedágio e princípio da não cumulatividade.

Assim, não é o nome *iuris* atribuído à exação que definirá sua qualificação como prestação coactiva tributária ou não tributária, mas sim, o regime jurídico que esta deva obedecer dentro das diretrizes que o compõem. Tal fato é de extrema importância uma vez que o legislador, por diversas vezes, tenta instituir uma nova exação dotando-a de natureza tributária

¹⁸⁶ Não obstante já ter sido apresentado nesse trabalho no capítulo 03, tópico 3.2 e 3.4, em que Edvaldo Brito classifica as prestações pecuniárias compulsórias em prestações pecuniárias coativas gerais: tributárias e não tributárias e ainda apresenta as prestações pecuniárias *stricto sensu* pela assistência vital.

ou, em sentido contrário, tentando excluir essa situação, o faz apenas utilizando o nome *iuris* da exação, apesar deste ser insuficiente para instituir ou destituir a natureza jurídica da exação.

Situação semelhante ocorre quanto ao próprio objeto de estudo deste trabalho, uma vez que a controvérsia da natureza jurídica da contribuição apenas existe por sua inclusão dentro do capítulo constitucional destinado à regulação dos tributos. Conforme já defendido, se o legislador constituinte tivesse denominado o Capítulo VI, Título I da Constituição Federal de 1988 de “Do Sistema Nacional das Prestações Coativas” não seria necessário o aprofundamento na discussão desse trabalho, uma vez que, não há óbices que a nossa Constituição, tendo em vista seu caráter analítico, trate em seu corpo de exações tributárias e não tributárias, ainda mais quando define de forma excelente o regime jurídico das contribuições e dos empréstimos compulsórios, apenas equivocava-se, quando efetua sua regulação no título destinado aos tributos, causando o problema que se faz de objeto deste estudo.

Somente podem ser consideradas como tributos, as prestações pecuniárias coativas que possam ser reduzidas a uma de suas espécies, ou seja: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Caso a exação seja instituída como coativa pelo Estado e não possa ser enquadrada em uma das citadas espécies de prestações pecuniárias coativas tributárias, então essa cobrança, por exclusão, deve ser considerada como prestação pecuniária coativa não tributária, sendo, para tanto, norteadas por um sistema principiológico específico e diverso daquele que fundamenta a estrutura a prestação tributária propriamente dita.

Nota-se, portanto, que são duas situações precisam estar conjugadas para que uma exação possa ser caracterizada como prestação pecuniária compulsória não tributária. Primeiro, a cobrança deve ser instituída pelo Estado, ou seja, é uma norma jurídica emanada do Estado que determina a criação ou o direito de criação da exação e o torna obrigatório ao grupo de cidadãos.

Ademais, as prestações pecuniárias compulsórias não podem possuir o mesmo regime jurídico de uma das espécies tributárias, ou seja, não podem ser enquadradas nem como imposto, nem como taxa, nem como contribuição de melhoria. Prestação pecuniária coativa não tributária, portanto, pode ser definida como a prestação instituída pelo Estado como de cumprimento obrigatório e que não se submete ao regime jurídico tributário, constituindo, por exemplo, estrutura de princípios e imunidades adstritas à sua natureza jurídica disposta de maneira diversa ao preceituado em relação aos tributos.

Em outros termos, as contribuições e os empréstimos compulsórios dispõem de ou de uma estrutura ou de um conjunto de princípios diverso daquele que legitima a existência de

taxas, impostos e contribuições de melhoria, embora o arcabouço normativo constitucional os vincule dentro de uma mesma seção sob a alcunha de “Sistema Tributário Nacional”, havendo, nesses termos, uma associação terminológica dentro da Magna Carta, sem que ocorra, de fato, uma correspondência jurídica entre os referidos institutos.

Ante o exposto e o defendido nesse trabalho, faz-se necessário, portanto, efetuar a análise das prestações pecuniárias compulsórias não tributárias veiculadas no Capítulo I, Título VI da Constituição Federal de 1988, ou seja, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

5.2 NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Segundo Edvaldo Brito¹⁸⁷, os empréstimos compulsórios no Brasil remontam o Século XIX, diante da imposição de empréstimo pelo primeiro reinado, a fim de honrar compromissos da dívida externa da coroa portuguesa com a Inglaterra. É evidente a longevidade deste instituto, caracterizando-se, segundo seus próprios termos, como meio de obtenção de recursos financeiros, a partir das práticas de um Estado notadamente intervencionista. A Constituição de 1967 já previa, em seu artigo 19, a competência da União para, em casos excepcionais, instituir, por meio de lei complementar, empréstimos compulsórios, com caráter restituível do montante adquirido por intermédio da relação entre sujeito passivo e ativo.

Ademais, o empréstimo compulsório figura-se como medida econômica excepcional, decorrente de uma situação abstrata genérica, com intuito de restabelecer as contas públicas através do reequilíbrio financeiro estatal, retomado com o investimento desses valores compulsoriamente destituído do particular, mas de caráter transitório devendo ser restituído ao particular na forma determinada pela sua lei instituidora.

Desse modo, trata-se, em suma, de obrigação de emprestar, de forma compulsória, com origem legal – notadamente lei complementar -, decorrente de despesas extraordinárias vinculadas a um estado de calamidade pública ou guerra externa instaurada ou iminente, ou em decorrência de necessidade de investimento público ou interesse nacional. A lei complementar determinará, assim, os montantes de quantificação, para além de sanções, obrigações acessórias e dos demais elementos de obrigatoriedade de pagamento da prestação pecuniária compulsória.

Compete, portanto, à lei complementar, instituir de fato os aspectos materiais, temporais, espaciais, subjetivos, quantitativos e a definição de prazos para restituição dos

¹⁸⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 45.

valores, forma de pagamento e possibilidades de prorrogação. Sua temporalidade é, então, definida pela relação entre a necessidade de financiamento público e o período em que durar o motivo que fundamentou a imposição do empréstimo. O mesmo se refere ao montante empregado, devendo haver compatibilidade com a necessidade pública.

Não obstante, reconhecendo o caráter singular do instituto jurídico, é tratado pela Constituição Federal como uma exceção ao princípio da anterioridade, nos termos do artigo 150, III, b, da referida norma. São evidenciadas, desse modo, as características basilares dos empréstimos compulsórios: são institutos de caráter emergencial, temporário, compulsoriamente impostos pelo Estado, diante de circunstâncias materiais gerais específicas, de natureza reembolsável.

Daí o questionamento se a referida prestação pecuniária de fato pode ser considerada tributo unicamente dada a sua compulsoriedade ou o fato de ser oponente pelo Estado em face do particular. Além disso, o caráter restituível dos Empréstimos Compulsórios também evidencia uma aceção diversa da teoria geral dos tributos vastamente elucidada nas linhas iniciais do presente capítulo.

Percebe-se, nesses termos, que o empréstimo compulsório foge à regra prevista no artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, segundo a qual é irrelevante para a qualificação do tributo a sua destinação legal. Os recursos provenientes têm arrecadação vinculada ao motivo da sua instituição, diferindo-o da espécie dos impostos, por exemplo.¹⁸⁸

Mediante a inexistência de livre pactuação, uma vez que se trata de imposição legal, a qual o sujeito passivo terá de se sujeitar, constitui-se como dívida pública. Sua semelhança com as verbas de natureza tributária decorre exatamente da compulsoriedade inerente a ambos os institutos jurídicos através da soberania estatal. Para além disso, em nada mais se mostram compatíveis.

Observa-se, contudo, que, embora presente no artigo 15 do Código Tributário Nacional - valendo a ressalva de se tratar de norma com caráter de Lei Complementar criada à época de regime constitucional diverso do ora vigente -, a norma não se propõe a instituir uma modalidade de empréstimo compulsório. A norma almeja tão somente dispor sobre os momentos em que ele poderá ser criado e dotado de exigibilidade.

Segundo Edvaldo Brito¹⁸⁹, coadunando com o anteriormente exposto no presente trabalho, o empréstimo compulsório trata-se de prestação coativa não tributária, dotado de

¹⁸⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 135.

¹⁸⁹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016, p. 46-47.

caráter temporário e reembolsável na proporção do ganho, através de uma lei complementar que defina especificamente suas hipóteses de incidência.

Continuando a linha do presente estudo, assim, faz-se necessário analisar a natureza jurídica do empréstimo compulsório com a finalidade de se verificar se é possível enquadrar este instituto como prestação pecuniária coativa tributária autônoma, ou uma das espécies de prestações pecuniárias coativas tributárias previstas no rol do artigo 145 da Constituição Federal, ou se, de fato, o empréstimo compulsório é uma prestação pecuniária compulsória não tributária como defendido no tópico anterior.

Inicialmente, verifica-se, aquém de quaisquer margens de dúvidas, que o empréstimo compulsório é uma exação instituída pelo Estado de forma coercitiva para fazer frente a suas despesas, caracterizando-o, indubitavelmente, como uma prestação pecuniária coativa. Dessa forma, mesmo ausente nas disposições contidas no artigo 5º do Código Tributário Nacional de 1966, foi previsto pela Carta Magna de 1967 e atualmente os empréstimos compulsórios encontram fundamento legal no artigo 148, da Constituição Federal de 1988¹⁹⁰, razão pela qual se justifica o debate acerca da natureza jurídica dessa exação.

Embora presente no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, o instituto jurídico não consta no artigo 145 da Constituição Federal, como já analisado, vez que se propõe a especificar as hipóteses tributárias no ordenamento jurídico vigente. Nesse aspecto, a caracterização do empréstimo compulsório como tributo não nos parece merecer prevalência. Aqui já se pode fazer novamente o adendo de que todo o equívoco oriundo da presente discussão remonta apenas ao nome atribuído ao Título VI, do Capítulo I, da Constituição Federal 1988.

Como já defendido, se o legislador constituinte tivesse nomeado o referido Título de “Do Sistema Nacional de Prestações Pecuniárias Coativas”, não haveria nenhum problema acerca da tipologia tributária no país, uma vez que a Constituição Federal de 1988 especifica o regime jurídico de cada exação no decorrer da redação do referido título, o problema advém justamente na inexatidão atribuída ao título que dá margem a doutrina e a jurisprudência tentar confundir empréstimo compulsório e contribuições com tributo. Assim, impende analisar,

¹⁹⁰ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

inicialmente, se o empréstimo compulsório pode ser considerado como uma prestação pecuniária coativa tributária autônoma ou não.

Nesse contexto, apesar de já se iniciado este debate no capítulo anterior, no que concerne aos empréstimos compulsórios, dois argumentos se sobressaem quando se defende a natureza jurídica tributária do instituto, sua previsão no artigo 147 da Constituição Federal, ou seja, dentro do capítulo denominado do Sistema Tributário Nacional e a natureza compulsória da exação.

Ante o exposto, uma vez já explanado o problema advindo do que se considera equívoco do legislador constituinte na nomeação do título onde se inseriu os empréstimos compulsórios, faz-se necessário, nesse momento, iniciar a discussão sobre a natureza jurídica tributária do empréstimo compulsório com enfoque na compulsoriedade da obrigação.

Amílcar de Araújo Falcão¹⁹¹ já aduzia os debates sobre caráter tributário dos empréstimos coativos determinados pelo Estado, ainda na Constituição de 1967. Em sua percepção, a defesa da natureza contratual dos empréstimos decairia diante da inexistência de autonomia da vontade, enquanto característica de uma relação contratual, de modo que a compulsoriedade seria fator determinante à sua configuração como tributo.

Fazendo coro ao posicionamento do referido doutrinador, Luciano Amaro disserta que o empréstimo compulsório “é um ingresso de recursos *temporário* nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada. Aqui, mais uma vez, deparamo-nos com o qualificativo da *compulsoriedade*, que já examinamos ao tratar do conceito de tributo”¹⁹². O autor entende que a Constituição Federal de 1988 extingue quaisquer dúvidas acerca da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, contudo, importa ressaltar a inexistência de definição constitucional de fato gerador, o que evidencia uma lacuna sistemática quando comparado com o *modus operandi* constitucional em relação às espécies tributárias propriamente ditas.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹³, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi¹⁹⁴ também se filiam à corrente da configuração tributária do empréstimo compulsório. Segundo os referidos autores, a partir da Carta Magna de 1988, não restam quaisquer dúvidas sobre a natureza jurídico-

¹⁹¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. O Empréstimo compulsório e o princípio da anualidade. **Revista de Direito Administrativo**. v. 76. Brasília: FGV, 1964, p. 16.

¹⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 73.

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 66.

¹⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 430.

tributária dos empréstimos compulsórios, tendo, inclusive, seus requisitos formais e materiais legitimados pela norma.

Em entendimento diverso ao reconhecimento do empréstimo compulsório como tributo, José Afonso da Silva¹⁹⁵ trata-o como contrato de empréstimo de direito público, salientando, inclusive, como característica elementar, o seu caráter de urgência. Dessa forma, duas teorias se realçam ao debate da natureza jurídica do empréstimo compulsório no Brasil, a da natureza tributária da exação e a de que seria um contrato realizado entre Estado e contribuinte.

Nesse cenário, Edvaldo Brito defende que empréstimo compulsório não detém nem natureza tributária, nem natureza contratual.

Para o autor,

o empréstimo para custear despesa extraordinária não tipifica tributo, embora tenha a marca da compulsoriedade, mas verifique-se, outrossim, que o outro, o destinado ao investimento público, também não é tributo, ainda que dessa espécie de prestação coativa, guarde o timbre da *compulsoriedade* e da *anterioridade*.¹⁹⁶

Assim, Brito discorda que apenas a presença da compulsoriedade na obrigação seja suficiente para caracterizar a exação como tributária. Concordando com o pensamento do referido autor, entende-se que a mera natureza compulsória, por si só, não pode ser elemento qualificador de uma exação como tributo. Isto porque, se apenas a compulsoriedade fosse suficiente para configurar qualquer verba coercitivamente cobrada pelo Estado como tributo, por dedução lógica, a título de exemplo, nada impediria que as multas, taxas de ocupação, dentre outras exações cobradas coercitivamente dos cidadãos também tivessem enquadradas a sua natureza jurídica como tributo.

Todavia, Edvaldo Brito também discorda quanto à natureza jurídica contratual atribuída ao empréstimo compulsório. Segundo o autor, os defensores da tese de que os empréstimos compulsórios seriam contratos enfrentam sérios problemas uma vez que, como contratos, “o empréstimo compulsório viria a constituir, daí por que falam em contrato de direito privado, com destaque para o de adesão, para o contrato coativo, ainda que, sobre esses modelos, a doutrina mais autorizada na pena do saudoso mestre ORLANDO GOMES, tenha demonstrado a crise dessa noção de obrigação de contratar.”¹⁹⁷

¹⁹⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 7 ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2008, p. 707-708.

¹⁹⁶ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 214.

¹⁹⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 214.

Isto posto, uma vez arguido a ausência de legitimidade do pensamento de que os empréstimos compulsórios são espécies autônomas tributárias devido a sua inserção no Título VI do Capítulo I da Constituição Federal, ou apenas por possuir natureza compulsória, bem como não podem ser considerados contratos de direito público, como defendido por José Afonso da Silva, tendo em vista a observância da ilegalidade na necessidade contratar, é necessário analisar se o instituto pode ser reduzido a uma das espécies de tributos presente no artigo 145 da Carta Magna.

A Constituição Federal de 1988, portanto, marca de forma explícita os elementos materiais com os quais a dívida compulsória se estabelece. Nesse cenário, o empréstimo compulsório é dotado de natureza sinalagmática diante da existência de uma relação funcional com as suas hipóteses de instituição. Assim, já se pode averiguar que a materialidade do empréstimo compulsório o afasta de institutos sem vinculação obrigatória, tais como os impostos.

Nessa linha, pode-se ainda afirmar que há completa oposição entre o empréstimo compulsório e os impostos uma vez que a receita destes não se sujeita à afetação prévia como a dos empréstimos compulsórios que possuem destinação específica de suas receitas. A lei complementar que instituir os empréstimos compulsórios tem, imperativamente, de manter a receita auferida por meio dos empréstimos compulsórios vinculada de modo a arcar com os custos a que são destinados, não podendo, portanto, incluir como elementos da mesma espécie os impostos e os empréstimos compulsórios.

No que concerne às taxas, o instituto do empréstimo compulsório se diferencia uma vez que, embora vinculadas a uma destinação específica, em sentido diverso, as taxas têm clara especificação de seus fatos geradores e que se diferenciam completamente das hipóteses de instituição dos empréstimos compulsórios.

Ademais, as taxas ingressam definitivamente aos cofres públicos, enquanto que o empréstimo compulsório possui natureza transitória e deve ser restituído ao contribuinte no prazo e nas condições que a lei estabelecer. Dessa forma, também não se pode confundir taxa com empréstimos compulsórios devido à completa diferenciação da causa de instituição de cada exação bem como do caráter transitório atribuído ao empréstimo compulsório, uma vez que deveriam ser restituídos ao contribuinte nas formas especificadas em lei.

Por fim, também não se pode confundir os empréstimos compulsórios com a contribuição de melhoria, uma vez que não há necessidade de uma obra prévia com valorização do imóvel para o contribuinte para a instituição dos empréstimos compulsórios, muito pelo

contrário, os empréstimos compulsórios são instituídos em casos de excepcionalidade como vista a restituir o erário público ou para investimentos públicos de interesse nacional, não sendo assim passível de beneficiar determinado grupo de indivíduos, bem como não há necessidade de restituição da contribuição de melhoria como ocorre no empréstimo compulsório.

Dessa forma, se empréstimo compulsório não é uma espécie autônoma de tributo, não pode ser reduzida a uma das espécies do artigo 145 e nem pode ser considerado contrato, qual a natureza jurídica do empréstimo compulsório?

Diante do presente questionamento, novamente é Edvaldo Brito que define que o empréstimo compulsório pode ser entendido “como uma relação de dívida pública, cuja natureza é de direito público, porque as condições se estabelecem mediante lei, que é a expressão da soberania do Estado, caracterizando-se, assim, uma obrigação unilateral e não um contrato”.¹⁹⁸

Conclui Brito¹⁹⁹, que o empréstimo compulsório é uma dívida pública contraída de modo impositivo pelo Estado, com finalidade de obtenção de recursos para fins específicos e com obrigatoriedade de devolução para a fonte de origem.

Considerando todo o exposto, dentro do Sistema Constitucional Brasileiro, melhor entendimento doutrinário seria tratar o empréstimo compulsório como prestação pecuniária compulsória não tributária, de natureza sinalagmática, evidenciada através da existência de destinação específica, com vinculação estrita às hipóteses de guerra, calamidade ou necessidade pública, nos termos da Magna Carta pátria, cuja existência tem por pressuposto um ato de soberania estatal que estipula uma obrigação de direito público unilateral e de caráter restituível ao cidadão.

5.3 O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NO BRASIL

Diante do exposto, faz-se necessário analisar o empréstimo compulsório na forma que se apresentou no direito brasileiro. Apesar da excepcionalidade da exação, sob a égide constitucional de 1988, exemplo de debate jurídico sobre uma prestação pecuniária compulsória passível de ser considerada como empréstimo compulsório pode ser deduzido da análise proveniente do Mandado de Segurança nº 90.03.32177-9, que versou sobre a Medida Provisória

¹⁹⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 215.

¹⁹⁹ Idem. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 45.

nº 168, de 1990, popularmente conhecida como Plano Collor, a qual dispôs sobre a liquidez de ativos financeiros, incorporada ao ordenamento sob a forma de Lei Ordinária nº 8.024 de 1990.

No voto do Desembargador Américo Lacombe²⁰⁰, condutor da decisão, foi determinado, que, apesar do nome *iuris* atribuído a cobrança, o tratamento da referida norma deveria ser de empréstimo compulsório. Segundo o relator, a cobrança foi arbitrariamente instituída, tanto em virtude da carência no cumprimento de seus aspectos formais, quanto dos aspectos materiais, uma vez definida sua natureza jurídica como empréstimo compulsório.

Embora não se coaduna com a compreensão do acórdão em sua arguição sobre a natureza tributária dos empréstimos compulsórios, dadas as inconsistências da teoria já expostas, referido julgado enfrenta as características inerentes ao instituto com primazia, em um caso concreto e dotado de extrema relevância social na história do país, razão pela qual merece menção no presente trabalho. Tal acórdão elucida claramente que, independente da forma que se revista o procedimento de criação de um determinado instituto, é a análise da sua natureza jurídica que determinará o seu tratamento, a exemplo do defendido neste estudo.

Assim, apesar de ter sido instituída mediante medida provisória e posteriormente convertida em lei ordinária, o julgado fez o reconhecimento que a exação possuía natureza jurídica de empréstimo compulsório e, portanto, deveria obedecer ao regime jurídico da dita prestação pecuniária compulsória. Acerca dessa situação, faz-se necessário arguir o descumprimento dos elementos norteadores do empréstimo compulsório pela referida legislação, uma vez que foi efetuado descumprimento de preceitos formais e materiais.

Nesta senda, a primeira discussão levada a termo por Lacombe é sobre a forma de instituição da exação. Nesse contexto, defendeu e entendeu-se com razão que a medida

²⁰⁰ ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N.º 90.03.32177-9 – APELANTE: BANCO CENTRAL DO BRASIL – ADVOGADO: JOSÉ OSÓRIO LOURENÇÃO e outro – APELADO: FÁBIO KONDER COMPARATO – ADVOGADO: JOÃO RAMOS DE SOUZA – Remte.: JUÍZO FEDERAL DA 13.ª VARA - SP – RELATOR: DR. AMÉRICO LACOMBE. EMENTA: CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – BLOQUEIO DE CRUZADOS NOVOS – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 5.º, 6.º, 7.º, 8.º e 9.º, da LEI N.º 8.024/90, ORIUNDA DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 168/90. – O bloqueio dos cruzados novos efetuado pela Medida Provisória n.º 168/90 configura empréstimo compulsório, ficando afastadas as hipóteses de requisição, confisco, confisco temporário e servidão de uso, as quais, se aceitas, não afastariam a inconstitucionalidade. – No caso, o empréstimo compulsório está fundamentado, no inciso II, do art. 148, da Lei Maior, estando sujeito ao princípio da anterioridade, o que descaracteriza a urgência. Além do mais só poderia ter sido criado por Lei Complementar. – Medida provisória não é instrumento idôneo para iniciar procedimento legislativo que vise dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar. – O bloqueio de cruzados novos feriu ainda o princípio da isonomia e, conseqüentemente, o da capacidade contributiva. – Feriu ainda o ato jurídico perfeito. – Argüição de Inconstitucionalidade acolhida. ACÓRDÃO – Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas. Decide o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, em sessão plenária, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade dos arts. 5.º, 6.º, 7.º, 8.º e 9.º da Lei n.º 8.024/90, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. São Paulo, 4 de abril de 1991 (data do julgamento). (a.) MILTON PEREIRA - Presidente - (a.) AMÉRICO LACOMBE – Relator.

provisória, independentemente do quórum com que seja aprovado pelas casas legislativas, somente pode ensejar a criação de Lei Ordinária e não Lei Complementar.

Isto posto, uma vez que a cobrança em égide, por expressa dicção constitucional, reclama a necessidade de sua instituição por intermédio de Lei Complementar, por vício de forma, a Lei 8.024/90, já encontrava-se inconstitucional. O referido acórdão ainda enfrentou os vícios materiais existentes entre a Lei 8.024/90 e o instituto do empréstimo compulsório, que ora também se faz necessário analisar.

Inicialmente, em anamnese sobre as hipóteses que justifiquem instituição de empréstimos compulsórios, por calamidade pública, Paulo de Barros Carvalho²⁰¹ defende a tese de se tratar não apenas de agentes naturais, como também excepcionalidades decorrentes fatores socioeconômicos, quando estes desequilibrem a organização social em geral, fazendo advir despesas extraordinárias as quais as finanças públicas ordinárias não consigam comportar, gerando, com isso, agravamento da situação fática e, por consectário, comprometimento das finanças públicas.

Nesse contexto, pode-se perceber que o autor efetua uma ampliação do conceito de calamidade pública, quando comparado à compreensão dada pelo Direito Civil. Referido entendimento nos parece compatível com o exposto no artigo 15, do Código Tributário Nacional.²⁰²

Dessa forma, na instituição da Lei 8.024/1990, entende-se que houve sim motivo de calamidade pública devido à situação econômica do país ocasionado pela inflação, fato que justificaria a imposição de uma possível iniciativa legislativa para implantação, desde que por Lei Complementar de um Empréstimo Compulsório com vistas a regularizar a situação econômica do país. Sucede que a Presidência da República, à época, tentou mascarar a prestação pecuniária compulsória que, ao invés de instituir tal cobrança como empréstimo compulsório, denominou-a de medidas econômicas para enfrentar a situação de calamidade pública vivida pelo país durante o período de inflação.

Dessa forma, o Poder Executivo e o Poder Legislativo, violaram tanto o cumprimento do preceito formal, que seria a forma de instituir a exação por intermédio de Lei Complementar,

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 64-65.

²⁰² 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.

como também, ao considerar medida econômica e não o empréstimo compulsório descumpriram os preceitos materiais ao não obedecer à anterioridade em decorrência da imposição imediato das constringências, além dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e não confisco ao estabelecer uma alíquota uniforme de 100% tanto para o investidor quanto para o poupador.

Vê-se, novamente, que não é o nome *iuris* atribuído à exação que deve definir a natureza jurídica de uma prestação pecuniária compulsória, mas, sim, a análise do seu regime jurídico é que deve ser o elemento identificador da espécie de prestação pecuniária coativa dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, na análise do caso em discussão, por ausência de técnica, tanto do Poder Executivo quanto do Poder Legislativo, o país, em meio a um momento de crise em que efetivamente se poderia justificar a necessidade de instituição de uma medida a exemplo do empréstimo compulsório, como ocorreu no início da década de 1990 com a inflação, teve o dispositivo revogado por força da decisão no Mandado de Segurança 90.03.32177-9 apenas por não observar os ditames formais e materiais vigentes na Constituição Federal de 1988. Restam, portanto, evidenciadas as inúmeras distinções da prestação pecuniária compulsória intitulada de empréstimos compulsórios de outras exações estatais cuja natureza é eminentemente tributária.

Desde logo, o referido é perceptível ante o seu caráter extraordinário, cuja previsão demanda necessariamente a ocorrência de uma circunstância fática geral – guerra ou calamidade pública –, a qual não pode ser confundida com fato gerador. Trata-se, ainda, de verba restituível, ao contrário das prestações de natureza tributária, considerando-se que estas, via de regra, ao ingressarem no erário público, não implicam na possibilidade de devolução de valores pagos devidamente.

Os empréstimos compulsórios apresentam-se como uma exação não tributária *sui generis* ao instituir uma forma de obtenção de recursos financeiros pelo Estado, de maneira coativa em face dos cidadãos que o compõe, para, então, reembolsá-los, mediante uma relação de crédito, em se tratando de transferência efêmera de poder aquisitivo, sob a justificativa de posterior devolução dos valores, cujo fulcro deve respeitar os ditames constitucionais, ao atuar em função do desenvolvimento econômico e do bem-estar social.

Não obstante, embora existam prestações pecuniárias compulsórias que apresentam uma vinculação sistemática à contraprestação estatal, o sinalagma dos empréstimos compulsórios encontra-se em sua materialidade prevista constitucionalmente, embora seus

aspectos temporais, compulsórios e restituíveis sejam compatíveis com o instrumento normativo expresso por Lei Complementar²⁰³.

Assim, a prestação pecuniária não poderá ser considerada tributo, embora compulsória, dada a sua natureza temporária, restituível – inclusive com perspectiva de ganho -, ante a existência de hipóteses taxativas dentro do texto constitucional para a sua instituição através de uma Lei Complementar.

Não se trata, contudo, da única modalidade não tributária citada no Título VI, do Capítulo I, da Constituição Federal de 1988, ao instituir o “Sistema Tributário Nacional”. Do mesmo modo que os empréstimos compulsórios, as Contribuições, enquanto prestações pecuniárias coativas não tributárias, ficaram sujeitas à atecnia do Legislador Originário ao nomear o referido capítulo da Constituição.

5.4 A CONTRIBUIÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

Conforme evidenciado anteriormente, ao descrever breve histórico sobre a criação de imposição tributária, a utilização do vocábulo “Contribuição”, enquanto prestação pecuniária compulsória exigida através do exercício do poder de império estatal, apresenta-se intrinsecamente vinculado à gradativa evolução do conceito de tributo. Isto se dá em decorrência da própria definição da palavra “contribuição”, cujo senso comum, via de regra, associa à compreensão de verba destinada a designar colaborações, ação de arcar com parcela de despesa comum. Mesmo na história da tributação brasileira, sua presença é remota. A título de exemplo, é interessante notar sua presença na condição de contribuição de melhoria em leis referentes às Ordenações Manuelinas ainda no século XVI.²⁰⁴

No mesmo período, ao longo dos governos gerais coloniais, a utilização da expressão “contribuições espontâneas” foi designada para nomear um conjunto de prestações pecuniárias com destinação vinculada, a exemplo da finta, cujo intuito era arcar com os custos de construção de obras públicas, e a derrama, vinculada a figurar como tentativa de compensação da parcela sonogada sobre o quinto do ouro.²⁰⁵

²⁰³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 44-46.

²⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1292.

²⁰⁵ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006. p. 28.

Enquanto exação estatal, na história constitucional recente, a figura das contribuições, notadamente vinculadas ao conceito de tributo, surgem mediante a instituição de contribuições de melhoria através da Constituição Federal de 1934, elencando-as expressamente dentro do que se compreendia à época como verba de natureza tributária.

Em sentido diverso, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 prescreveu, em seu artigo 157, inciso XVI, a competência para instituição de contribuições a serem arcadas por empregadores e empregados, em favor da maternidade, a fim resguardar as consequências da doença, da velhice e da morte, especificamente em capítulo destinado à ordem econômica e social.

Observa-se aqui, que a normativa manteve a previsão constitucional acerca da competência da União para instituir contribuições de melhoria, conforme se depura do seu artigo 30. Não obstante, ela versa sobre a cobrança de outras contribuições em título vinculado à ordem econômica e social, evidenciando tentativa de impor tratamentos diversos às exações.

Este tratamento diferenciado das Contribuições, distinguindo-as das Contribuições de Melhoria, permanece tanto com o advento das ordens constitucionais posteriores, quanto com a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, cuja redação original tratava única e exclusivamente das contribuições de melhoria como modalidades tributárias.²⁰⁶

O Decreto-Lei nº 27 de 1966 foi responsável pelo acréscimo do artigo 217 à nova codificação, agregando a ela previsões acerca da contribuição previdenciária; contribuição vinculada ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; ao Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural; e outras contribuições sociais.

Novos questionamentos sobre a diferenciação de tratamento das Contribuições e dos Empréstimos Compulsórios surgem com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, vez que ela os atrelou ao capítulo que designava o Sistema Tributário Nacional.

Em sentido diverso, contudo, a Emenda Constitucional nº 8 de 1977 pretendeu a efetiva distinção entre tributos - entre os quais se encontravam as contribuições de melhoria - e as Contribuições, sobretudo aquelas denominadas sociais, ao destinar incisos diversos às prestações compulsórias, em seu artigo 43.

Com a Constituição Federal de 1988, as contribuições novamente foram incluídas ao capítulo vinculado ao Sistema Tributário Nacional, em detrimento às especificidades da matéria que não corroboram com as diretrizes tributárias. Não obstante, é ainda mantida a utilização do

²⁰⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011.

vocábulo “Contribuição” apesar da manifesta diferenciação em relação às contribuições de melhoria. Nesse ínterim, é importante a ressalva acerca da relação entre direito e linguagem. Isto porque, os preceitos lógicos estabelecem os liames relacionais possíveis entre as manifestações de pensamento, vinculando ideias, percepções e definições, em prol da formulação de enunciados ou da validação ou invalidação dos mesmos.

Desse modo, as alterações promovidas na linguagem propriamente dita acarretam modificações sistemáticas importantes em uma conjuntura comunicativa e nos padrões lógicos que as definem.²⁰⁷ Dentro de um ordenamento jurídico pretensamente uno e coerente, cujas estruturas complexas necessariamente devem estar vinculadas dentro de preceito lógicos de articulação do pensamento, em prol da sua melhor interpretação, a utilização irrestrita do vocábulo “Contribuições” ao designar espécies de exações tão diversas entre si, pode implicar em confusões terminológicas sobre a real natureza de cada uma dessas prestações pecuniárias, motivo pelo qual se mostra essencial seu estudo individualizado.

Portanto, a mera nomenclatura ou mesmo o local onde está designada a exação, dentro de uma estrutura normativa, pode ser insuficiente para que sua natureza jurídica seja de fato analisada. É imprescindível, por conseguinte, a aferição do conjunto característico que o dota de certa identidade para que, então, seja feito comparativo com as demais exações cunhadas sob mesmo nome, a fim de verificar a existência ou não de identidade lógica entre elas.

Assim, a Magna Carta de 1988 cita a referida denominação para instituir, ao longo do texto constitucional, as seguintes prestações pecuniárias compulsórias: contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas (de intervenção no domínio econômico e de interesse das categoriais profissionais), contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, contribuição para o sistema sindical e contribuições para o sistema “S”.

Ante as hipóteses de contribuições constitucionais, em categorização já prescrita na seção 3.4 do presente trabalho, quando Brito²⁰⁸ trata de contribuições cujo vínculo obrigacional se caracteriza como prestações pecuniárias de assistência vital, ele especifica que nesta definição estão inseridas a contribuição para o sistema sindical, as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública e a contribuição para o sistema “S”.

Em breve síntese sobre as supramencionadas contribuições, importa validar, de início, que as contribuições para o sistema sindical, contidas no artigo 8º da Constituição Federal e

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 67.

²⁰⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 67.

artigo 578 e seguintes da Consolidação das Leis Trabalhistas, não se confundem com as contribuições de interesse das categorias profissionais, diante da sua não vinculação ao princípio da legalidade, validando, mais uma vez, que nem toda exação estatal tem natureza necessariamente tributária.

Não obstante, em se tratando das contribuições em favor das categorias profissionais, submete-se à instituição de lei complementar, nos mesmos termos que as prestações pecuniárias de natureza tributária, de modo que será ela a definir os elementos essenciais à hipótese de incidência da obrigação, em conformidade com o disposto nos artigos 146, III e 149 da Constituição Federal.

Assim, contribuições confederativas, cuja previsão encontra respaldo no artigo 8º da Constituição Federal e são aqui tratadas como contribuições para assistência vital em sentido estrito, são entes diversos das contribuições para custeio das categorias profissionais. Observa-se que, a previsão constante do artigo 8º, inciso IV, da Constituição Federal, institui contribuição sindical mediante aprovação em assembleia sobre o tema com a participação dos órgãos confederativos do sistema sindical, de modo a se desatrelar da obrigatoriedade de lei instituidora. Não obstante, em se tratando das contribuições em favor das categorias profissionais, submete-se à instituição de lei complementar, de modo que será ela a definir os elementos essenciais à hipótese de incidência da obrigação, em conformidade com o disposto nos artigos 146, III e 149 da Constituição Federal.

Sobre a Contribuição Sindical, importa validar ainda, que quaisquer dúvidas sobre se tratem de verbas de natureza tributária foram extintas ante a vigência da Lei 13.467/2017, através da revogação da compulsoriedade da referida exação diante da redação do artigo 579 da Consolidação das Leis Trabalhistas.

Ainda sobre as prestações pecuniárias de assistência vital cunhadas sob o vocábulo “contribuição”, as contribuições de custeio para iluminação pública decorrem de uma autorização constitucional inscrita através da Emenda Constitucional nº 39, de 2002, ao instituir o artigo 149-A, cujas peculiaridades afastam a compatibilidade com as características elencadas nas contribuições previstas no artigo 149 do mesmo dispositivo.

As contribuições de custeio para iluminação pública estão expressamente submetidas aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade. Desse modo, não há qualquer delimitação normativa no sentido de que deve ser limitado pelo princípio da capacidade contributiva, por exemplo, ou os demais contidos no artigo 150, da Constituição Federal.

Seu afastamento dos desígnios principiológicos, essenciais à compreensão de tributo, valida a tese de que trata-se de prestação pecuniária de assistência vital, mas não detém o mesmo regime jurídico dos tributos, ao dispor de diferentes estruturas normativas basilares.

A autorização constitucional para cobrança de prestações pecuniárias é destinada aos municípios e ao Distrito Federal, ante a reconhecida inconstitucionalidade da cobrança de taxas com fulcro de remunerar os serviços de iluminação pública, em virtude da inexistência dos requisitos essenciais à configuração da referida espécie tributária, não havendo que suscitar a especificidade e a indivisibilidade, essenciais ao disposto no artigo 145 da Magna Carta.²⁰⁹

As contribuições para os serviços sociais autônomos, por sua vez, também conhecidas como Contribuições do Sistema S, tratam-se de exações destinadas a entidades não vinculadas ao ente estatal, o que as caracteriza como, via de regra, de direito privado, apesar de terem finalidades de interesse público²¹⁰.

Geralmente suas beneficiárias são instituições de assistência social ou entidades educacionais autônomas, com destaque para o desenvolvimento de atividades profissionalizantes. Estas, por sua vez, tem autorização constitucional para fiscalizar, cobrar e deter o produto arrecadado, de modo que, embora a competência para sua instituição seja da União, sua finalidade é vinculada. A origem dessas instituições remonta aos anos 40, embora atualmente algumas dessas entidades tenham previsão constitucional, a exemplo do Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte.

Desse modo, são incorporadas à Carta Cidadã através da interpretação dos seus artigos 149 e 240, ainda que criadas anteriormente à ela, através da Constituição de 1946, conforme se deduz da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal. Normalmente as exações vinculadas a essas atividades incidem sobre as folhas de salário empresariais da categoria beneficiária das atividades desenvolvidas pelas instituições de aprendizagem e aperfeiçoamento profissional, pois estão diretamente ligadas ao desenvolvimento de bem-estar para os trabalhadores afeitos a esses ofícios.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas decorrem de previsão constitucional contida no artigo 149 da Magna Carta. Embora sua instituição seja atribuição da União, o sujeito ativo não é o ente federativo propriamente dito. O real destinatário é aquele responsável, inclusive, por sua arrecadação.

²⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 166.

²¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Desse modo, as despesas referentes à sua arrecadação também ficam sob a responsabilidade do ente beneficiário do montante da exação, o qual aparece como delegatário da capacidade contributiva ativa.²¹¹

Nesses termos, não é incomum que essa modalidade de prestação pecuniária seja popularmente conhecida sob o verbete de “anuidade”, a serem exigidas por conselhos de fiscalização profissional.²¹² Vale ressaltar, contudo, no que tange à sua arrecadação, são caracterizadas pela parafiscalidade facultativa, diante da hipótese de poderem ser arrecadadas pela União, de modo integrar o seu orçamento fiscal, mas sendo repassadas depois às entidades beneficiárias, conforme prescrito no artigo 7º do Código Tributário Nacional, restando autorizada, assim, a possibilidade de atribuição das funções administrativas, na compreensão de Derzi e Baleeiro²¹³.

Ante o exposto, percebe-se uma ampla competência da União na atribuição de novas contribuições, desde que vinculadas a uma atuação intermediária do Estado diante da obrigação por ele instituída. Sobre a destinação das contribuições ora analisadas, Derzi e Baleeiro²¹⁴ salientam a possibilidade das contribuições corporativas serem destinadas ao custeio de pessoas jurídicas de direito público, a exemplo dos Conselhos Regionais de Medicina e Conselho Regional de Engenharia e Agronomia, bem como de pessoas jurídicas de direito privado, como sindicatos.

Ao contrário da arguição dos autores, contudo, não se compreende a destinação da prestação como irrelevante à definição da sua espécie de prestação pecuniária compulsória. Em contrário senso, é exatamente a análise da sua destinação que a difere das demais contribuições.

Segundo eles²¹⁵, a compreensão de tributo é uma decorrência do texto constitucional, pautada na descrição fática de circunstâncias lícitas, as quais independem de autorização da parte obrigada. Não obstante, nem toda prestação pecuniária dotada das supramencionadas características podem ser consideradas tributos, conforme já vastamente especificado.

Percebe-se que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas só poderão ser assim conceituadas a partir das características por elas adotadas, tanto na compreensão tributária, a partir do prescrito no artigo 4º do Código Tributário Nacional, quando

²¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011. p. 106.

²¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 49.

²¹³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 2102.

²¹⁴ BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 2103.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 2099.

numa perspectiva não tributária, segundo a qual não será o nome dado ao instituto, mas sim, a sua natureza jurídica que efetivamente irá o conceituar numa compreensão finalística.

Também é a partir da sua destinação que não pode ser considerado prestação pecuniária pela assistência vital em sentido estrito, compondo, desse modo, o grupo de prestações pecuniárias compulsórias em geral. Observa-se que, se a causa final das contribuições fosse irrelevante para a constituição do instituto, conforme preceituam Derzi e Baleeiro²¹⁶, não haveria qualquer necessidade de diferenciação entre as demais exações impostas pela Constituição Federal.

Para tanto, caso a destinação das contribuições seja diversa daquela prevista no núcleo da sua instituição, haverá outorga ao sujeito passivo da obrigação para opor-se à sua exigibilidade, deslegitimando a sua cobrança, o que é reconhecido, inclusive, pelos referidos autores. Isto porque, a interpretação dos institutos jurídicos deve estar vinculada a uma sistemática designada pela identidade lógica dos fatores que o originam. Portanto, se as suas características elementares são incompatíveis com os desígnios essenciais à definição do gênero ao qual a espécie fica vinculada, por óbvio gênero e espécie não podem estar adstritos. Sua consequência é a inexistência de liame que caracteriza a identidade lógica.

Quanto aos princípios que regem as contribuições das categorias profissionais e econômicas, o artigo 149 da Constituição Federal é claro quanto à aplicação dos princípios da legalidade, quanto à reserva legal à Lei Complementar, constante no artigo 146, inciso III. Além disso, conserva o disposto no artigo 150, incisos I e III, resguardando, para tanto, os princípios da irretroatividade, da anterioridade, bem como preserva a tipicidade.

Além disso, a normativa alude à previsão específica sobre imunidades do sistema contributivo pátrio, através da inteligibilidade do seu artigo 195, parágrafo 7º. Em harmonia com a estrutura designada às contribuições pela Magna Carta de 1988, o mesmo valerá para as contribuições interventivas, com o acréscimo de que a elas e as contribuições sociais também caberá a imunidade prescrita no artigo 149, parágrafo 2º, da Constituição.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, são de competência exclusiva da União, enquanto decorrência direta de um Estado constitucionalmente intervencionista nas atividades econômicas em geral, de modo que a finalidade da instituição dessa exação é a interferência do Estado no controle de sistemáticas mercadológicas.

²¹⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 178.

Nas palavras de Brito²¹⁷, a atividade interventiva do Estado pode ter como finalidade a regulamentação de preços, investimentos no setor produtivo e proteção à produção nacional, podendo ela ser direta ou indireta. Logo, o elemento material das referidas contribuições é a intervenção, em prol do interesse coletivo.

A atuação do Estado prestação insere-se, inclusive, no domínio econômico, ainda que como uma exceção à regra prescrita no artigo 170 da Constituição Federal, segundo o qual haverá prevalência da livre-iniciativa na ordem econômica pátria, desde que coaduna com preceitos como soberania nacional, redução de desigualdades sociais, entre outros.

Observa-se que sua origem se destina à correção de perturbações e promoção de objetivos, a partir da ingerência sobre a iniciativa privada, em sua atuação, a fim de efetivar as garantias prescritas nos princípios vinculados à Ordem Econômica. Com previsão no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições de intervenção no domínio econômico atuam especificamente no âmbito dessa ordem econômica, tanto dos sujeitos envolvidos quanto das atividades por ele desenvolvidas.

De acordo com o próprio vocábulo “intervir”, trata-se de ingerência sobre atividades privadas que intentam obtenção de riqueza, diante de prerrogativas estatais por meio das diretrizes traçadas pelo próprio mandamento constitucional, contido nos artigos 1º, IV; 170; e 174. Não se corresponde, contudo, sanção a ilícitos econômicos e devem respeitar aos princípios da liberdade de iniciativa e de concorrência, bem como os demais que norteiam a ordem econômica nacional.

Sua finalidade está, por conseguinte, estritamente atrelada ao custeio das ações estatais destinadas à intervenção deste no domínio econômico do particular, desse modo, sua incidência está adstrita a setores econômicos específicos, o que denota seu caráter extrafiscal, para além de uma perspectiva meramente arrecadatória.²¹⁸

Ao tratar da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, Barreto faz a importante ressalva: “haverá, assim, de ter como pressuposto uma situação de desequilíbrio de mercado, que não decorra de práticas ilícitas, em que sua criação seja condição para que, no tempo, haja o regular funcionamento do mercado”²¹⁹. Nesses termos, a atuação empresária do Estado não pode ser custeada por contribuições de intervenção no domínio econômico. Desse modo, na compreensão do autor, as contribuições de intervenção sobre o

²¹⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 182.

²¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 163-164.

²¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011. p. 108.

domínio econômico só poderão ser impostas diante da tentativa de incentivo ou fomento estatal em determinada área, denotando seu perfil eminentemente parafiscal.

Seguindo o padrão normativo para as contribuições, a Constituição Federal de 1988 não destina um fato gerador específico que justifique a incidência de contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, o que implica em uma vastidão de exações assim definidas no ordenamento jurídico pátrio, entre as quais detém caráter central a incidência sobre atividades de importação e comercialização de petróleo, derivados, gás natural e álcool combustível (CIDE-Combustível). Sua relevância se dá diante da importância constitucional a ela vinculada, em face dos preceitos do artigo 177, parágrafo 4º da normativa, havendo, inclusive, vinculação direta ao seu produto de arrecadação, prescrita no inciso II do dispositivo supramencionado.

Assim, enquanto as contribuições sobre o domínio econômico denotam a soberania imperativa do Estado na concretização de uma ordem econômica e financeira, cujos preceitos norteadores decorrem de institutos constitucionalmente estabelecidos, as contribuições sociais encontram-se intrinsecamente relacionadas ao Título VIII, da Constituição Cidadã. O resultado da sua arrecadação é, por isso, vinculado às áreas de atuação especificadas pelo texto constitucional, sob pena de desnaturar a sua finalidade última, sendo passível, portanto, de arguição de inconstitucionalidade.

Acerca disso, Harada expõe: “em todas as modalidades ou subespécies, há um denominador comum vinculado à atuação indireta do Estado”²²⁰. Como consequência, ele continua: “Pode-se afirmar que a atuação do Estado em determinadas áreas demarcadas pela Carta Política constitui pressuposto constitucional de instituição da contribuição social”²²¹.

Isto posto, é através do artigo 193 e seguintes que a Magna Carta preconiza o primado do trabalho, objetivando bem-estar e justiça, como meio de concretização de um Estado democrático de direito, impondo, para tanto, que o ente público destine recursos e atue de forma positiva no sentido de proporcionar o financiamento da ordem instituída.

Em razão da instituição de um Estado de Bem-Estar Social que atrelasse a liberdade econômica com a efetivação de direitos sociais, mostrou-se necessário o fortalecimento da seguridade social pátria por meio de um arcabouço normativo e financeiro que a garantisse. Nesse sentido, prescreve o mandamento constitucional contido no artigo 195, alterado recentemente pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019.

²²⁰ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 58.

²²¹ Ibidem, p. 58.

Segundo Brito²²², as contribuições sociais estão sujeitas a seus corolários. As contribuições sociais se vinculam aos princípios gerais constitucionais da legalidade, à irretroatividade, à competência, à tipicidade, à eficácia da lei complementar e à anterioridade nonagesimal.

Enquanto categoria das contribuições sociais, as contribuições destinadas à seguridade social estão intrinsecamente ligadas à exigibilidade após noventa dias da data de publicação da lei instituidora ou modificadora, elas constituem-se como exceções ao princípio da anterioridade, não aguardando, portanto, exercício posterior para sua cobrança. Também merece respaldo a compreensão de que o fato de uma categoria de contribuição social estar desvinculada de um dos seus princípios norteadores denota a exceção que convalida a regra, no sentido de que a autorização para o afastamento principiológico é constitucional e trata tão somente de uma subespécie das contribuições.

Nos termos da referida normativa, no que tange à competência, a instituição de contribuições sociais está sujeita à atuação da União, por meio da lei que ao criar ou modificar contribuições sociais deve aguardar noventa dias para produzir os seus efeitos. A tipicidade dessa prestação pecuniária atrela a atuação do legislador às necessidades da seguridade social, sob a atuação da União com finalidade de custear ou mesmo resguardar a continuidade de determinada área social.

Há, ainda em conformidade com as explanações de Brito²²³, seus elementos objetivos, segundo os quais a matéria sobre a qual incide a prestação pecuniária é necessariamente “folha de salário e demais rendimentos do trabalho, faturamento, receita, lucro, concurso de prognósticos, importação de bens ou serviços do exterior”.

O autor²²⁴ segue a seguinte divisão das contribuições sociais:

- I- contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:
 - a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) lucro;
- II- contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição;
- III- contribuições sociais sobre a receita de concursos de prognósticos;
- IV- contribuições sociais do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

²²² BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 44.

²²³ Ibidem, p. 44.

²²⁴ Ibidem, p. 45-46.

O rol, contudo, não se mostra exaustivo, uma vez que o parágrafo 4º, do artigo 195 da Constituição Federal prescreve a possibilidade de lei instituir outras fontes com finalidade de garantir o custeio ou expansão da seguridade social.

Barreto²²⁵ divide as contribuições sociais em contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, presentes no artigo 195, I a IV da Constituição Federal de 1988, e outras contribuições sociais. Dentre as limitações ao poder estatal de instituir as exações, é importante salientar, acerca das contribuições sociais destinadas à seguridade social, que elas estão sujeitas a imunidade prescritas pelo artigo 195, parágrafo 7º da Magna Carta, em favor de entidades beneficentes.

Segundo Harada²²⁶, a finalidade da determinação constitucional de não tributação decorre de uma contraprestação do Estado destinada às entidades de direito privado que realizadoras de assistência social, mostrando, portando, consonância com os fundamentos originais de criação das contribuições sociais, enquanto meio de efetivação e custeio do Estado de Bem-Estar Social.

Interessante, na oportunidade, notar que o dispositivo constitucional destinado a instituir imunidade das contribuições sociais é dotado de uma atecnia legislativa, decorrendo da utilização indevida do vocábulo “isenção”, inclusive já regulamentada pelo Supremo Tribunal Federal. O referido convalida a clara possibilidade de equívocos ou imprecisões teóricas por parte do Legislador Originário na designação do correto regime jurídico de alguns institutos tributários.

Ao analisar a lógica sob o viés jurídico, o autor Paulo de Barros Carvalho²²⁷ é assertivo ao compreender a existência de um “sistema formalizado de sobrelinguagem”. Sua inserção no ordenamento jurídico não o modifica efetivamente, mas transforma-o em uma linguagem prescritiva, codificada e concatenada, na qual os seus preceitos estabelecem vínculos ideais entre si.

Quando o legislador faz uso errôneo de certo vocábulo, seja na sua omissão, seja na criação de institutos jurídicos diversos consagrados com a mesma nomenclatura, ele constrói indevidamente vínculos entre esses institutos, os quais nem sempre existem de fato quando sua constituição é analisada com aprofundamento.

²²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011. p. 99.

²²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 17.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 69.

A compreensão de que a lógica expressa uma dimensão formal das possíveis linguagens, resultando em associação entre os seus aspectos elementares, através do agrupamento deles, como resultado último de criação de estruturas com gradientes de complexidade é norteadora do presente trabalho.

Conforme restou evidenciado, o Legislador Originário da Constituição de 1988 utiliza o vocábulo "contribuições" de forma ampla e irrestrita sem o aprofundamento da análise acerca de quais as reais exações que ele cria a partir da utilização do termo.

Como consequência, sistematiza em um mesmo capítulo prestações pecuniárias compulsórias não tributárias, tributárias e pela assistência vital, induzindo doutrina e jurisprudência a uma compreensão errônea desses institutos, desconsiderando, portanto, a inexistência de identidade lógica resultante do seu conjunto principiológico entre estes institutos. Daí decorre, nesses termos, a refutação da natureza tributária das contribuições na Constituição Federal de 1988, motivo pelo qual é necessário aprofundamento na apreensão de seu regime jurídico.

5.5 REGIME JURÍDICO DA CONTRIBUIÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Diante da apresentação sucinta das exações denominadas “Contribuições” ora vigentes no direito brasileiro, importa o estudo aprofundado acerca do seu regime jurídico. As prestações pecuniárias cobradas pelo Estado no exercício de sua soberania são fenômenos jurídicos e, como tal, detêm manifestações notadamente culturais, seja na exteriorização codificada através da linguagem, na compreensão social das obrigações por ela originadas ou mesmo em relação à destituição do patrimônio privado em prol do interesse público.²²⁸

Desse modo, o regime jurídico dessas prestações constitui-se como um conjunto de elementos caracterizadores lógicos, cujo resultado deve necessariamente submeter-se às restrições constitucionais, cumuladas com seus regramentos gerais, compondo um grupo de identidade.

Por conseguinte, institutos com mesmo regime jurídico devem estar vinculados por um mesmo conjunto identidade, pautado nos liames lógicos, sob pena de se tratarem de entidades diversas, uma vez que seus pressupostos lógicos são diversos.

²²⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 56.

Isto posto, dentro da compreensão de Paulo de Barros Carvalho, a lógica configura-se como um conjunto de enunciados “cujo objetivo ia mais além, oferecendo critérios para a determinação da própria validade dos esquemas intelectuais que buscavam o valor verdade”²²⁹.

No campo da linguagem, relevante ao se conceber o direito como estrutura exteriorizada através de signos, a lógica atinge o molde de discurso formalizado em um sistema de significações adstritas ao argumento e ao raciocínio com regras expressas em sua perspectiva sintática.

No campo da ciência do direito, por sua vez, a lógica se exterioriza a partir do discurso linguístico. Antes dela, ela aparece unicamente vinculada ao pensamento humano, caracterizada por noções ideais, ainda não concebidas em seus elementos reais, ao permanecerem alheios aos eventos externos.

Desse modo, importa validar que a linguagem jurídica é formalizada e pretensamente generalizante, caracterizada pela atuação uniforme dos seus conteúdos, cujas modificações decorrem de variantes, importantes na identificação das espécies.²³⁰

Criam-se, portanto, nexos lógicos dentro dos fenômenos linguísticos expressados na normativa, compreensão essencial na análise central do presente trabalho, qual seja, a natureza jurídica das contribuições diante das estruturas de identidade que as categorizam, em face de uma legislação constitucional que as incorporam dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional.

Em sua análise sobre a categorização das contribuições, Ataliba²³¹ aduz que contribuição será o tributo com hipótese de incidência diversa da prescrita para taxas e impostos, ao prever que sua materialidade estaria voltada para a atividade estatal mediata ou indiretamente em favor de terceiros.

A referida compreensão, contudo, parece restringir-se a uma percepção tributária estritamente vinculada à noção de contribuições de melhoria, o que valida as diversas inconsistências da premissa das “Contribuições” como espécie tributária, conforme já aduzido no presente trabalho e ainda vislumbradas mais adiante.

Isto porque, conforme demonstrado, o vocábulo “Contribuições” é utilizado de forma irrestrita na Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional para designar espécies de exações estatais de naturezas diversas entre si, causando verdadeira celeuma na

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 67.

²³⁰ *Ibidem*, p. 73.

²³¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6 edição, 5ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

compreensão de sua natureza jurídica, bem como das distinções essenciais referentes a essas prestações pecuniárias compulsórias.

Enquanto as referidas codificações prescrevem claramente que as exações de natureza tributária são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, as mesmas ainda versam sobre os já mencionados empréstimos compulsórios e as contribuições, cujas particularidades são diversas daquelas compreendidas quanto às contribuições de melhoria, razão pela qual seus tratamentos, no presente trabalho, são articulados em seções diferentes.

Em seu artigo 149, a Constituição Federal concede à União a possibilidade exclusiva de instituir prestações pecuniárias compulsórias sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ante a necessidade de atuação estatal nos referidos setores.²³²

Fica evidente, portanto, uma finalidade última distinta daquela prevista pelas contribuições de melhoria, bem como das exações tributárias em geral, figuradas nas modalidades de taxas e impostos.

Ao contrário dos impostos, por exemplo, a origem da instituição das contribuições não se destina à necessidade abstrata de arrecadação, uma vez que o Estado burocrático demanda financiamento para arcar com o custo de sua estrutura. Antes disso, conforme já sinalizado no Capítulo 3, as contribuições têm instituição delimitada constitucionalmente ao destino do resultado último de sua arrecadação, não vinculado a despesas genéricas²³³.

A denominação dessa espécie é, portanto, problemática desde sua origem, uma vez que recebem o vocábulo “Contribuição” prestações pecuniárias compulsórias de natureza tributária (contribuições de melhoria), não tributária (contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e de assistência vital, em sentido estrito (contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, sistema sindical e sistema “S”).²³⁴

Conforme já descrito em momento anterior, a partir da identificação das prestações pecuniárias coativas gerais tributárias e não tributárias, a utilização irrestrita do termo “Contribuições” para designar diversas modalidades de exação estatal implica em uma confusão generalizada acerca dos seus elementos norteadores essenciais à compreensão efetiva

²³² Nos termos da normativa, são de competência instituidora da União, salvo quando tratarem do regime previdenciário do servidor não federal, conforme dispõe o artigo 149, § 1º, da Constituição Federal. De qualquer modo, a imposição de contribuição por entes diversos da União é excepcional.

²³³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011.

²³⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 67.

do regime jurídico em que esses diversos institutos se inserem, o que se mostra intrínseco à importância do estudo.

Para além da sua natureza jurídica propriamente dita, mas ainda sobre a identificação dos seus institutos qualificadores, era comum que fossem tratadas como contribuições parafiscais ou extrafiscais, em uma perspectiva diametralmente oposta às contribuições de melhoria, com intuito de indicar se tratarem de exações passíveis de integrar o orçamento de entes diversos da autoridade estatal, tais como as contribuições aos serviços sociais autônomos e as contribuições sindicais e conselhos de fiscalização profissionais.

Essa compreensão, contudo, não é unânime. Isto porque é importante notar que nem todas as exações nomeadas pelo legislador como “Contribuições” servem a uma finalidade paraestatal, desvinculada da figura do ente público como principal beneficiário dos seus recursos.²³⁵

A sua atribuição desvinculada de uma atuação direcionada da União mostrou-se insuficiente para análise ampla das contribuições como um todo, em virtude das peculiaridades de cada instituto que recebe a referida nomenclatura. Ao caracterizar-se como desvinculação do erário público, apesar da manutenção do interesse social, a parafiscalidade mostra-se como elemento unificador insuficiente para sustentar ser ela o ponto de encontro primordial das Contribuições.

O referido encontra óbices na análise casuística das particularidades das espécies de contribuições previstas na legislação pátria. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, são instituídas, cobradas, arrecadadas e fiscalizadas pela União, não caracterizando contribuições parafiscais propriamente ditas. Por óbvio, a mera nomenclatura não define ou delimita por si só as vastas nuances que cada espécie de exação terá, ainda que unificadas sob a alcunha de “Contribuições”.

Observa-se, assim, que as contribuições surgem como exações que se fundamentam através da sua finalidade. Seus recursos têm destinação exatamente no financiamento específico de setores, cuja contraprestação não é absolutamente direcionada ao contribuinte responsável pelo pagamento da exação, em detrimento à principal figura tributária com vinculação em sua destinação: a taxa.

Como se vislumbra no segmento anterior, as taxas são prestações pecuniárias compulsórias tributárias especificadas segundo as quais apresentam-se como custo em face de

²³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 79-81.

uma atuação estatal diretamente vinculada ao contribuinte, ainda que apenas através da mera colocação à disposição do serviço. As contribuições, contudo, têm aspecto mais abstrato, não se apresentando necessariamente como uma contraprestação direta ao contribuinte que procedeu com o pagamento da obrigação principal da exação, embora ele possa vir a ser seu beneficiário indireto. Portanto, a questão da finalidade das contribuições é absolutamente central à compreensão do fenômeno jurídico, sobretudo a fim de diferenciá-las e categorizá-las.

Essa referibilidade, compreendida pela vinculação do custeio a um grupo, denota uma relação entre o sujeito passivo e a obrigação a ele vinculada, sem, contudo, tratar-se de um caráter contraprestacional individual, característico dos tributos com destinação vinculada, evidenciando, para tanto, a carência de elementos identificadores entre os entes tributários e as contribuições em geral.

Nas palavras de Paulsen, ao analisar a conformidade entre o contribuinte da contribuição e o agrupamento ou atividade é clara, no sentido de que “deve ostentar posição que o identifique dentre as pessoas às quais a atividade estatal diz respeito. Se qualquer pessoa pudesse ser chamada a contribuir, teríamos um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF.”²³⁶

No que tange especificamente à referibilidade das contribuições sociais, importa validar que ela é ampliada, nos termos dos artigos 194 e 195 da Constituição Federal ao estipular que a seguridade social será de responsabilidade de toda a sociedade, em virtude da necessidade premente da seguridade social dentro da busca por uma Estado de Bem-Estar Social, prescrito no artigo 3º da Magna Carta.

A própria Constituição Federal de 1988, por sua vez, corrobora essa diferenciação, quando se depura que seu artigo 145 não faz referência direta a contribuições de natureza tributária diversa àquelas estimadas como contribuições de melhoria decorrentes de obra pública.

Por todo o exposto, apesar das notáveis diferenças já elencadas, ao tratar dos institutos, não raro a doutrina pátria simplesmente figura como espécies de contribuição as sociais, de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, enquanto subespécies de um mesmo gênero, segundo as próprias lições de Barreto²³⁷ e Costa²³⁸.

²³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 82.

²³⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011. p. 97.

²³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 157.

Nesse mesmo sentido, seguem a linha de divisão das contribuições sociais em contribuições sociais gerais e contribuições sociais da seguridade social. Esta subdivisão trata especificamente da finalidade que pode ser dada a essas contribuições conferidas pelo texto constitucional, presente no título da ordem social.

As contribuições sociais vinculadas à seguridade, por sua vez, vinculam-se a saúde, previdência e assistência, enquanto as gerais tratariam das demais áreas sociais, como educação e meio ambiente. São contribuições sociais da seguridade as nominadas, previstas no artigo 195, I a IV da Constituição Federal de 1988. O parágrafo 4º do mesmo dispositivo, por sua vez, sustenta a possibilidade de instituição de contribuições residuais ainda não previstas.

Entretanto, há, ainda, a contribuição prevista no Ato de Disposições Constitucionais Provisórias, artigo 76 e seguintes, para vigor em períodos determinados. Por fim, há a já mencionada contribuição previdenciária dos estados e municípios, presente no artigo 149, parágrafo 4º da Magna Carta.

A incoerência no tratamento tributário das referidas contribuições é tamanha que se torna comum, entre grandes doutrinadores pátrios, a utilização de afirmações contrárias à compreensão da necessidade de identidade lógica para a classificação de institutos jurídicos.

Como exemplo, importa validar as palavras de Harada ao tratar sobre a natureza das contribuições sociais, *in verbis*: “A ausência de definição do fato gerador da contribuição social na lei complementar tem facilitado a criação pela União de inúmeras contribuições sociais que, na verdade, têm natureza de impostos com destinação específica”²³⁹.

As incompatibilidades são manifestas, seja na compreensão de imposto com destinação vinculada, o que é contrário à própria essência do conceito de imposto, seja na possibilidade de se considerar como tributos sem fato gerador expressamente materializado, conforme ocorre nas contribuições sociais.

São inúmeras as contradições nas tentativas doutrinárias de caracterização de contribuições como um único instituto dentro do conceito de tributo, a partir da análise das imprecisões teóricas suscitadas em uma estrutura normativa constitucional que une no Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal de 1988, prestações pecuniárias compulsórias tributárias, não tributárias e de assistência vital, sem evidenciar quaisquer distinções, a nosso ver existentes, em suas naturezas jurídicas.

Desse modo, sustentando a vigência de uma teoria tripartite das espécies tributárias no direito pátrio, o presente trabalho pautase na compreensão de que as suscitadas incongruências

²³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 57.

em matéria das constitucionais decorrem exatamente de terem elas naturezas jurídicas diversas. Restando evidenciadas as imprecisões teóricas na unificação do vocábulo “Contribuições” em uma única espécie de exação estatal, resta, por fim, aprofundar nas bases da natureza não tributária das contribuições, a partir da ausência de identidade lógica entre elas e os pressupostos norteadores da compreensão de tributo.

5.6 CONTRIBUIÇÕES COMO PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COATIVA NÃO TRIBUTÁRIA

A natureza jurídica de determinado instituto não decorre da nomenclatura por ele recebida, sobretudo em matéria tributária, quando a própria legislação dispõe que a denominação do instituto não vincula a sua essência jurídica, conforme se deduz do artigo 4º, do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, segundo preconiza Paulo Ayres Barreto²⁴⁰: “Não é a submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deve estar submetida”.

Portanto, a compreensão da natureza da exação através da análise de sua identidade lógica, caracterizada pelos liames principiológicos é que determinará o seu regime jurídico, não a mera denominação uma vez que esta, sempre estará sujeita a possíveis atecias do legislador. Para a definição da natureza jurídica das contribuições, é insuficiente que ela seja regimentada única e exclusivamente por estar contida no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, ante os preceitos da Magna Carta vigente e como salienta a decisão do Recurso Extraordinário 146.733.

Importa validar, que antes da Constituição de 1988, as contribuições não tinham natureza tributária reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Desde a Emenda Constitucional nº 8 de 1977 até a Constituição de 1988, o tribunal constitucional pátrio reconheceu que as contribuições tratavam-se de exações estatais sem caráter tributário, não estando, portanto, submetidas às limitações constitucionais ao Poder de Tributar.

A nova ordem constitucional originada pela Constituição Federal de 1988 agrava a celeuma já amplamente debatida pelos tribunais e estabilizada pelo Supremo Tribunal Federal no capítulo específico sobre o Sistema Tributário Nacional, ao elencar as contribuições junto às efetivas modalidades tributárias, em contra senso ao estipulado até então pelo Código Tributário Nacional.

²⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011. p. 90.

A partir disso, o entendimento do Supremo Tribunal Federal se altera, corroborando a atecnia do Legislador Constituinte, ao compreender que as contribuições estão sujeitas ao regime jurídico dos tributos, submetendo os seus preceitos a toda uma normativa incompatível com a sua verdadeira natureza jurídica, como se verá adiante.

De início, importa validar, sobre o julgamento do Recurso Extraordinário nº 146733-9²⁴¹, que sua ação originária tratava-se de mandado de segurança requerendo o direito ao não recolhimento de contribuição social sobre lucro de pessoas jurídicas, prevista na Lei nº 7.689/1988, em virtude de inconstitucionalidade da exigência da exação.

Em análise preliminar do relator este valida a necessidade de distinção, se a Lei que pretensamente inconstitucional tratava de adicional ao imposto de renda ou propriamente de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, prescrita no artigo 195, I, da Constituição Federal. A sustentação de inconstitucionalidade decorre de sua base de cálculo ser aferida a partir do lucro das pessoas jurídicas, antes de sua provisão para o Imposto de Renda.

Só após, o excelentíssimo relator passou a debruçar-se sobre o tema da natureza jurídica das contribuições sociais, no caso específico analisado no julgado. No referido, o magistrado constata que a Constituição Federal de 1988 sana quaisquer dúvidas acerca do tema, mediante a inserção dos artigos 148 e 149 em seu texto. Trata, portanto, que através deles os empréstimos compulsórios e as contribuições passam a constituir o Sistema Tributário Nacional, inclusive sem fazer distinção entre quaisquer modalidades de contribuições, sejam sociais, interventivas ou de interesse das categorias profissionais.

Para o relator, a natureza tributária das contribuições é validada, ainda, por intermédio da sua sujeição à Lei Complementar, prescrita no artigo 146, inciso III da Magna Carta. Além disso, aduz a observância do previsto em seu artigo 150, incisos I e III, no que tange à aplicabilidade de dispositivos referentes às limitações ao poder de tributar. Importante evidenciar que o dispositivo supramencionado aborda unicamente os princípios da legalidade, anterioridade, e irretroatividade, ante todo um arcabouço principiológico que compõem de fato as diretrizes normativas do Direito Tributário Pátrio.

Moreira Alves²⁴² dispõe, portanto:

Por terem natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146733-9**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 26 de junho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 01 de junho de 2020.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146733-9**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 26 de junho de 1992. p. 402.

anterioridade), exclui dessa observância às contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

Em sua análise sobre matéria tributária, Edivaldo Brito²⁴³ preceitua a existência de doze princípios delimitadores da ingerência estatal sobre o patrimônio privado inerente a uma norma de caráter tributário. Estes não são meros caracterizadores da exação tributária. Ao contrário, sua incidência está intrinsecamente ligada à própria compreensão de tributo, motivo pelo qual devem apresentar compatibilidade com as subespécies tributárias, ainda que, em caráter específico, possam ter sua incidência delimitada pela própria Carta Cidadã.

Para tanto, o autor nomeia essa estrutura principiológica de “Estatuto do Contribuinte”²⁴⁴. Entretanto, conforme o próprio voto do relator, o Ministro Moreira Alves, existe uma diferenciação entre os princípios aplicáveis aos tributos em relação àqueles correspondentes às contribuições, embora ambos figurem como tentativas de conter a soberania estatal na instituição de prestações pecuniárias compulsórias a serem arcadas pelo contribuinte.

Já descritos em tópico acerca dos “Princípios Tributários na Constituição Federal de 1988”, eles são prescritos enquanto princípios-garantias a partir de uma organicidade constitucional suscitada pelo autor Edivaldo Brito²⁴⁵ da seguinte forma:

1. Competência tributária da entidade intraestatal arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156
2. Legalidade – art. 150, I
 - 2.1. irretroatividade – art. 150, III, “a”
 - 2.2. anualidade – § 2º do art. 165
 - 2.3. anterioridade – art. 150, III, “b”
 - 2.4. espera nonagesimal – art. 150, III, “c”
 - 2.5. tipicidade – art. 145, I a III, e 146, III
 - 2.6. eficácia da lei complementar – art. 146
3. Isonomia – art. 150, II
 - 3.1. capacidade contributiva – art. 145, § 1º
4. Proibição do efeito tributário confiscatório – art. 150, IV
5. Garantia da unidade econômica e social – arts. 150, V, 151, I e II, 152
6. Imunidade – art. 150, VI²⁴⁶

²⁴³ BRITO, Edivaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 64.

²⁴⁴ BRITO, Edivaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 67.

²⁴⁵ Idem. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 177.

²⁴⁶ No que concerne a imunidade, com toda a vênia que merece o emérito professor que é o principal referencial teórico da presente tese, inclusive, mantêm-se a redação pela diferença de identidade lógica entre tributos e contribuições pela diferenciação entre seus conjuntos de princípios identidade, sendo que compõe-se de 12 princípios o conjunto de identidade lógica dos tributos e 06 o conjunto de identidade lógica dos princípios da Contribuição Social segundo as lições de Edivaldo Brito, já mencionadas. É importante salientar que já foi defendido, inclusive neste trabalho no Capítulo 2, item 2.5 que a imunidade se trata de regra constitucional e não

Em outros termos, ausentes quaisquer desses corolários, não há que se falar na existência de exação de natureza tributária, por carência de requisito essencial à constituição do núcleo caracterizador.

O fato gerador inerente à constituição do tributo deve, desse modo, evidenciar a existência desses doze princípios (ou onze princípios uma vez considerada a imunidade como regra constitucional)²⁴⁷, a fim de consubstanciar-se de fato como exação de caráter tributário, sob pena de, em sentido diverso, tratar-se de tributo manifestamente inconstitucional ou, por outro lado, prestação pecuniária compulsória não tributária.

Em detrimento ao exposto, quando o mesmo autor aborda os princípios constitucionais prescritos acerca do sistema contributivo nacional, suas disposições são notoriamente diversas, conforme se verifica²⁴⁸, ao analisar especificamente as contribuições:

- 1.competência do sujeito ativo
- 2.legalidade
- 2.1.irretroatividade
- 2.2.tipicidade
- 2.3.anterioridade
- 3.imunidade

Importa validar a necessidade de vinculação ao elemento subjetivo, enquanto fato causídico que origina uma obrigação em face ao polo passivo com destinação adstrita a uma área social ou de desenvolvimento de atividades econômicas, e elemento objetivo associado à matéria detentora de um indicativo específico, como folha de salários, por exemplo.

Além disso, nas tratativas do autor sobre a vinculação das contribuições de categorias profissionais aos princípios corolários das contribuições, Brito²⁴⁹ apresenta o artigo 8º, inciso IV da Constituição Federal como uma exceção ao princípio da legalidade diante da possibilidade de instituição de contribuição sindical através de votação em assembleia.

de princípio. Admoesta-se, entretanto, que mesmo como regra constitucional, a imunidade incidente sobre os tributos e as contribuições possuem previsões e redações diferentes no próprio texto constitucional, sendo a tributária prevista no artigo 150, inciso VI e a incidente sobre as Contribuições previstas no artigo 195 parágrafo 7 da Constituição Federal.

²⁴⁷ Conforme contido no tópico 2.6, são considerados princípios tributários para fins do presente trabalho, tomando por base a classificação supramencionada: repartição de competência intra estatal; a estrita legalidade e seus desdobramentos; a isonomia; a observância da capacidade contributiva; o não confisco; a garantia da unidade econômica e social; a imunidade tributária, como regra constitucional que limita a atuação estatal; a irretroatividade da lei tributária; a anterioridade, via de regra subdividida em anterioridade nonagesimal e anualidade ou anterioridade propriamente dita; a liberdade de tráfego e pedágio; e, por fim, o princípio da não cumulatividade.

²⁴⁸ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 43.

²⁴⁹ Ibidem, p. 44.

Não obstante a observação do autor ser pertinente, como já exposto, a partir da vigência da Lei 13.467/2017, restou revogada a coatividade das contribuições sindicais, de modo que como defendido, nos parecem terem sido tais exações, portanto, estão destituídas do seu caráter prestação pecuniária compulsória. Consequentemente, não podem mais ser configuradas como óbices à concretização do princípio da legalidade, reafirmando, portanto, a necessidade de correspondência principiológica entre as contribuições e os corolários identificados por Brito.

Isto posto, é necessário compreender que os princípios tributários e os corolários dos regimes de contribuições dialogam entre si, diante de um mesmo sistema constitucional instituidor das referidas exações. Contudo, isso não importa em concluir que se tratam do mesmo instituto, conforme já amplamente visto.

Ante a exposição do que são as contribuições é evidente a inexistência de identidade lógica entre as espécies de tributos e as contribuições propriamente ditas, sendo esta essencial à caracterização de um mesmo gênero de prestação pecuniária compulsória. A manutenção do entendimento das contribuições como tributos incorre em um princípio lógico de contradição²⁵⁰ ao enquadrar-se uma pretensa subespécie em gênero com ela incompatível.

Enunciar que as contribuições são espécies tributárias autônomas é insuficiente dada a quantidade de especificidades a elas aduzidas pela Constituição Federal, como foi evidenciado no capítulo anterior. O mero reconhecimento de pretensa autonomia não responde diversos questionamentos acerca da diferenciação entre os tributos em geral e as contribuições, sejam elas interventivas, sociais ou de categorias profissionais e econômicas.

A diferenciação da natureza tributária do regime jurídico das contribuições, portanto, não se extingue diante de uma norma constitucional posterior ao regimento tributário pátrio infraconstitucional. Ao contrário, quando a norma constitucional traz a inclusão das contribuições dentro de um capítulo, cujo intuito era destinar-se a reger às prestações pecuniárias compulsórias tributárias, o Legislador Originário desconsidera a própria composição normativa de doze corolários por ele instituídos que não necessariamente coadunam com as especificidades originárias das contribuições.

A mera designação proferida no voto relator do Recurso Extraordinário 146733-9 no Supremo Tribunal Federal nos parece insuficiente para constatar identidade lógica entre tributos e contribuições, ao ponto de preceituar que estas são apenas subsistemas de um gênero tributário.

²⁵⁰ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016. p. 43.

A sucinta menção que as contribuições seriam tributos pela inclusão no título constitucional destinado ao sistema tributário nacional e por estarem sujeitos aos princípios da legalidade, anterioridade anual e nonagesimal, cujas normas instituidoras são especificamente citadas no supramencionado posicionamento jurisdicional não nos parecem suficientes à delimitação de institutos jurídicos tão distintos, sobretudo quando não são analisados os demais princípios que os regem.

Em outros termos, o voto sustenta a existência de similaridades entre tributos e contribuições sem enfrentar de fato as suas distinções, entre as quais vale ressaltar o arcabouço principiológico tributário constituído por onze corolários. Destes, apenas cinco demonstram alguma similaridade com as diretrizes constitucionais designadas para as contribuições.

O relator aduz, ainda, que a necessidade de Lei Complementar estaria adstrita às normas gerais instituidoras dos impostos especificamente tratados na Constituição Federal, de modo que a necessidade de Lei Complementar não abrangeria as Contribuições Sociais, por não serem designadas como impostos. Esta compreensão, inclusive, configurou-se como um dos fundamentos centrais no julgamento do Recurso Extraordinário que serviu de pedra angular na concepção das contribuições como componentes do sistema tributário nacional.

Data máxima vênia, seguindo os mesmos insuficientes preceitos ante a ausência de análise da integralidade principiológica em que são sustentados os tributos, o Ministro Ilmar Galvão, no mesmo Recurso Extraordinário aduz, em seu voto:

A natureza tributária da mencionada contribuição é indubitosa, não somente em face da referência contida no art. 195, parágrafo 6º, à norma do art. 150, III, b, acima mencionada, mas também diante da ressalva que o art. 149, caput, faz ao mencionado art. 195, parágrafo 6º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas do art. 146, III, e 150, I e III, que dizem com a lei complementar instituidora das normas gerais sobre matéria tributária e com os princípios da retroatividade e a anualidade, que regem a cobrança de tributo.

Há, portanto, um vazio na *ratio decidendi* do acórdão gerado para ausência de enfrentamento da identidade lógica entre o regime jurídico inerente aos tributos e o das contribuições. Ante todo o exposto, foi negado provimento ao *mandamus* impetrado com fulcro de impedir a cobrança da contribuição social, sendo relevante ao presente trabalho dado o debate acerca da natureza jurídica da prestação.

O que se depura dos dois posicionamentos jurisdicionais acerca da matéria, motivo pelo qual o presente trabalho se debruça, é que a ausência da compreensão das contribuições enquanto prestações pecuniárias compulsórias não tributárias ocorre sem a análise da integralidade do conjunto principiológico que institui as exações. É perceptível, mediante

anamnese do julgado, a carência de análise aprofundada sobre os pressupostos intrínsecos à compreensão de tributo como gênero do qual as contribuições poderiam ser tratadas como espécies.

Ao construir as razões de decidir anteriormente evidenciadas, resta claro que os julgadores selecionam os cinco princípios comuns às exações tributárias e não tributárias, quais sejam, competência do sujeito ativo, legalidade, anterioridade, tipicidade e irretroatividade, e através da mera utilização destes afastam quaisquer divergências ou incongruências decorrentes da assimilação de institutos notadamente diferentes.

Não se trata, nesse íterim, da impossibilidade de exceções aos princípios tributários pelas prestações pecuniárias que efetivamente os integram. Ao contrário, quando um imposto específico é divergente dos princípios gerais tributários, por exemplo, ele não o faz como representante de uma categoria contida no gênero, ele apresenta-se como exceção que confirma uma regra, uma vez que não são os impostos gerais que serão desvinculados dos princípios tributário, mas, sim, uma modalidade deles, cujas necessidades sociais impõe um tratamento diferenciado.

Não é o que ocorre com as contribuições. Estas são marcadas por diferentes prestações pecuniárias, com especificidades latentes, como restou evidenciado no capítulo anterior, cuja consequência é a formação de naturezas jurídicas diversas, associadas muitas vezes de forma exclusiva, por uma mesma alcunha a elas designada, em clara atecnia legislativa.

Quando se analisa a tese apresentada sob a perspectiva lógica de que a Constituição Federal é uma norma jurídica generalizadora, de modo que os institutos que o compõe também o são, a gravidade da ausência de análise das contribuições sob a ótica de todos os princípios tributários mostra-se grave. Isto porque, em prol da equiparação de um instituto jurídico a outro é elementar que sejam particularizadas as suas noções básicas, a fim de se apurar se a identidade lógica entre eles existe ou não, em se tratando de normas extrínseca e intrinsecamente generalizadoras.

Na medida em que a Constituição Federal elenca um princípio como instituidor de parâmetros das relações tributárias, seu caráter é vinculante dentro do texto normativo para todos os institutos a serem caracterizados como tributos. Daí se origina a compreensão de que o princípio é generalizador dentro do próprio corpo normativo que ele compõe, para além dos efeitos externos quando ocorre de fato a subsunção da norma ao caso prático.

Por isso, o regime jurídico de uma norma é composto pelo conjunto de regras e princípios que regem um instituto e todos os demais dele decorrentes, visto que são

intrinsecamente generalizadores, difundindo uma sistemática ou identidade lógica entre os seus preceitos.

É por isso que é possível dizer que os impostos, por exemplo, enquanto espécie tributária, são submetidos aos princípios repartição de competência intra estatal; a estrita legalidade e seus desdobramentos; a isonomia; a observância da capacidade contributiva; o não confisco; a garantia da unidade econômica e social; a imunidade tributária, como regra constitucional que limita a atuação estatal; a irretroatividade da lei tributária; a anterioridade, via de regra subdividida em anterioridade nonagesimal e anualidade ou anterioridade propriamente dita; tipicidade; a liberdade de tráfego e pedágio; e, por fim, o princípio da não cumulatividade.

Não obstante, existam espécies de impostos que não se submetem a determinados princípios, para fins de efetivação dos preceitos do Estado de Bem-Estar Social. Conforme vislumbrado na seção destinada a impostos, essas exações tributárias são exceções dentro de uma espécie que, em sua integralidade, comporta a existência desses princípios.

É diferente do que se deduz quando toda uma espécie de exação, como são as contribuições, apresenta desvinculação aos preceitos norteadores do sistema tributário nacional. Dentro da compreensão lógica do ordenamento, a generalização não poderia ser simplesmente afastada, diante da inexistência de identidade lógica. Portanto, o que ocorre é a inserção de um gênero não tributário dentro do Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal de 1988.

Sobre a lógica norteadora dos sistemas jurídicos, importante aceção é feita por Paulo de Barros Carvalho²⁵¹, quando alerta: “Os vínculos lógicos existem a partir da linguagem”. Na análise das contribuições, tal afirmativa denota a essência da confusão terminológica diante da utilização irrestrita do termo “Contribuições” para designar espécies de prestações pecuniárias compulsórias cujo vínculo obrigacional se origina mediante regimes jurídicos díspares: prestações pecuniárias pela assistência vital, prestações pecuniárias compulsórias tributárias e não tributárias.

Outro aspecto relevante na distinção entre a natureza jurídica das contribuições em detrimento aos elementos tributários a elas vinculados é a questão da previsão legal das imunidades, nelas incidentes.

Para Paulo de Barros Carvalho²⁵², a imunidade pode ser definida como a classe determinada de instruções normativas contidas no texto da Carta Magna que estabelecem, de

²⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 79.

²⁵² Idem. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 185.

modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir normas regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Em suma, é um dos limites constitucionais ao poder de tributar do ente, como já evidenciado no capítulo sobre sistema constitucional tributário brasileiro, promovendo exclusões pessoais e materiais da possibilidade de tributar.

O autor leciona, para tanto, perfazer rol taxativo, claramente determinável, ao limitar exatamente o local de existência das imunidades. Somente as normas jurídicas veiculadas em sede constitucional que constem como imposições negativas para a instituição tributária podem ser consideradas imunidades.

Tal qual a tipicidade tributária é cerrada na imposição tributária, as imunidades só podem ser realizadas por lei, razão pela qual as normas imunizantes descrevem, e não poderia ser diferente, as situações específicas e limitadas sobre as quais incidem.

Ocorre que ao dispor sobre as imunidades de natureza tributária, estão previstas nos artigos 150, VI; 156, parágrafo 2º, inciso I; 184, parágrafo 5º, da Constituição Federal. É evidente a separação normativa destas previsões, daquelas que tratam especificamente das imunidades correspondentes às contribuições.

Apesar do equívoco na utilização do vocábulo “isenção” no disposto no artigo 195, parágrafo 7º, da Magna Carta, foi prescrita uma hipótese de não incidência tributária, o que guiou a doutrina jurídica majoritária ao correto entendimento de tratar-se em verdade de norma de natureza imunizante.

Assim, independentemente do nome *iuris* elencado pelo Legislador Originário, trata-se de norma atuante sobre a competência para a instituição das contribuições, impondo tratamento de limitação ao poder do ente público, não cabendo a ele, inclusive, elencar restrições à eficácia do preceito constitucional.

Nesse sentido, o tribunal constitucional pátrio, por intermédio do julgamento do Mandado de Injunção nº. 232, oriundo do Estado do Rio de Janeiro, reconheceu que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal, apesar de constar com a nomenclatura de isenção, em verdade, é um caso de imunidade tributária, dando azo a criação do precedente veiculado na RTJ 137/965 citado nos demais arestos da corte sobre o assunto.

Do mesmo modo, quando o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I prevê a não incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de

exportação, trata-se de imunidade vinculada estritamente às contribuições aqui tratadas como prestações pecuniárias compulsórias não tributárias.

Novamente, a Constituição Federal faz evidente distinção entre os parâmetros normativos destinados às contribuições previstas em seu artigo 149 e aqueles tangíveis especificamente aos tributos, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O Direito Positivo é um objeto cultural, formado por signos e significados, demandando, por conseguinte, de uma formação e conexão lógica de elementos dentro dos seus sistemas. Diante da ausência de concatenação lógica entre gênero e espécie, uma das respostas possíveis é o afastamento da espécie em virtude de não estar ela sujeita aos preceitos norteadores de um conjunto maior.

É o caso das contribuições. Sua estrutura principiológica é diversa do instituto tributário, vez que é norteada por seis princípios específicos, os quais, não correspondem aos doze princípios norteadores do Sistema Tributário Brasileiro já exemplificados²⁵³.

A consequência direta é, portanto, a ausência de identidade lógica entre contribuições e tributos, denotando uma possível atecnia legislativa que tentou erroneamente dirimir quaisquer controvérsias sobre a natureza jurídica das contribuições através da sua inserção no título constitucional correspondente ao sistema tributário nacional.

O efeito foi reverso. A inclusão indevida de exação de natureza não tributária acabou por induzir a erro a construção jurisprudencial nacional, a qual, ao se debruçar sobre o tema, desconsidera a amplitude principiológica que subjuga o poder de tributar, cunhando suas decisões em apenas parte da construção normativa das contribuições, descaracterizando-as.

Evidencia-se, portanto, que, conforme vastamente demonstrado, são inúmeras as incompatibilidades entre tributos e contribuições, não havendo que se unificar os institutos, sob pena de, fazendo-o, desvirtuar sua natureza jurídica.

Por fim, demonstrando que o regime jurídico constitucional das contribuições é diferente do regime jurídico constitucional dos tributos no texto da Constituição Federal, para fins de corroborar a presente tese, é imprescindível, também, a análise jurisprudencial das decisões do Supremo Tribunal Federal, posto que este figura como Tribunal Constitucional pátrio, ao qual é conferida responsabilidade interpretativa a consolidação ou não de institutos prescritos constitucionalmente.

²⁵³ Aqui observe-se que quando se traz a existência de 12 (doze) princípios para a ordem tributária e 06 (seis) para o regime jurídico das contribuições, apesar da distinção já feita acerca da natureza jurídica da imunidade como regra e não princípio, coadunando com a posição do professor Saulo Casali, leva-se em consideração, como identificador do conjunto identidade dos referidos regimes jurídicos, a imunidade.

Não obstante, é possível verificar, ainda que de forma tímida, quando efetuado a análise do tema, é utilizado aplicação de princípios administrativos gerais a fim de consolidar discussão em matéria de contribuições sociais, o que denota a fragilidade na mera utilização dos princípios tributários.

É o que se depura da Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 2898, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, ao analisar o pleito de inconstitucionalidade do artigo 22 e 29, inciso III, da Lei nº 10.684/03, aduzida pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, em se tratando especificamente sobre Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei Federal nº 7.689/88.

Como fundamentos para a propositura da lide, a confederação sustentou que haveria agressão aos princípios da isonomia tributária, princípio da vedação ao confisco, capacidade contributiva e da anterioridade geral. Referida decisão é interessante ao prescrever de forma inequívoca a existência de um “regramento específico”, contido no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988. O princípio da anterioridade nonagesimal compõe o supramencionado regramento específico.

Ainda enquanto componente desse “regramento específico”, facilmente identificado através da decisão, nota-se que a autorização constitucional de adição de alíquotas e bases de cálculo diferentes para contribuições sociais, a partir das atividades econômicas desenvolvidas no âmbito empresarial prescreve uma desigualdade institucionalizada, cujo fundamento último é a efetivação do princípio geral de isonomia material, ante a existência das finalidades extrafiscais que permeiam as contribuições sociais.

Embora a compreensão seja apresentada tenha sido mencionada como uma decorrência da capacidade contributiva em caráter apriorístico, as funções extrafiscais acautelam-se nos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação do excesso, caracterizados pelo seu aspecto geral no que tange a prestações pecuniárias compulsórias exigidas pelo Estado, princípios estes contidos no artigo 37, da Constituição Federal de 1988.

O mesmo pode ser compreendido em relação à aplicação do princípio do “não confisco”, enquanto injusta apropriação do Estado em relação ao patrimônio do contribuinte, quando é referenciada decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010/DF, que consubstancia a limitação imposta ao poder público como uma decorrência do princípio da razoabilidade, posto que seria considerada a totalidade dos encargos suportados pelo contribuinte.

Assim, embora a decisão mencione a aplicação de princípios tributários em matéria de contribuições sociais, este se mostra absolutamente desnecessário quando diante de princípios constitucionais de caráter geral (princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação do excesso) que validam integralmente os aspectos de exações administrativas das contribuições sociais e a qual se defende que sejam o gênero e o regime jurídico a que se submetem às Contribuições.

Vale lembrar que as decisões ora analisada, parte do pressuposto de que as contribuições integram matéria constitucional tributária, o que não nos parece correto, conforme já amplamente defendido mas, ainda assim, para que subsista, utiliza-se de princípios jurídicos gerais vinculados à administração pública e ao direito administrativo e não específicos do regime jurídico tributário, o que demonstra um reconhecimento, ainda que tácito, acerca da fragilidade da utilização de princípios tributários para regime jurídico das contribuições .

CONCLUSÃO

Diante do exposto, o presente trabalho teve por objeto demonstrar que as Contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, estas entendidas como as Contribuições para custeio da seguridade social, da intervenção no domínio econômico e para interesse das categorias profissionais, apesar de se constituírem como exações que devem ser adimplidas de forma compulsória por parte dos cidadãos, não podem e nem devem ser consideradas tributos.

Nesse diapasão, a celeuma que ocasiona o presente estudo é justamente a atecnia do legislador constituinte que, ao criar o Capítulo I, do Título IV da Constituição Federal de 1988 o denominou de “Do Sistema Tributário Nacional” local onde, além de especificar as espécies tributárias por intermédio do artigo 145, quais sejam os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, também incluiu mais duas espécies de exações, o empréstimo compulsório em seu artigo 148 e as Contribuições no artigo 149.

Assim, a falta de zelo ao elaborar a nomenclatura atribuída ao Capítulo I, Título IV da Constituição Federal de 1988 levou a discussão, despiciendo o previsto pelo Código Tributário Nacional de 1966 legislação que foi recepcionada pela Carta Magna de 1988 como Lei Complementar e que já aduzia que apenas seriam espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, a possibilidade de conferir natureza jurídica tributária aos empréstimos compulsórios e as Contribuições. Isso começou a ocasionar uma grande dissidência na doutrina quando grandes juristas começaram a se debruçar sobre o tema e criar as teorias acerca da tipologia tributária vigente no direito brasileiro.

Nesta seara, enquanto os doutrinadores mais conservadores defendiam, em consonância com a literalidade do corpo normativo do Código Tributário Nacional e do artigo 145 da Constituição Federal que somente existiriam três espécies tributárias no direito brasileiro: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, defendendo assim a teoria tripartite do direito tributário (adepta do presente trabalho), autores mais vanguardistas começaram a criar outras teorias, tais como a quadripartite em que as Contribuições, em verdade, deveriam ser reduzidas a uma das espécies de tributos já existentes no artigo 145 bem como considerando o empréstimo compulsório como espécie tributária autônoma e, por fim, a teoria pentapartite das espécies tributárias na qual considerava-se, desconsiderando o disposto no Código Tributário Nacional e no artigo 145 da Constituição Federal que, no direito brasileiro coexistem cinco espécies tributárias, sendo não só os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria previstos no artigo

145 da Constituição Federal, como também os empréstimos compulsórios previsto no artigo 148 da Carta Magna e as Contribuições previstas no artigo 149 do mesmo diploma legal.

A luz dessa temática, o Supremo Tribunal Federal foi chamado a se pronunciar no assunto por intermédio do Recurso Extraordinário n. 146.733 de Relatoria do Ministro Moreira Alves, o qual atribuiu a natureza jurídica de tributos às Contribuições. Nessa senda, por intermédio de um extenso e analítico voto, o relator, Ministro Moreira Alves, conduziu o Supremo Tribunal Federal a adotar a teoria pentapartite das espécies tributárias considerando como tributos, além dos já elencados no artigo 145 da Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios e as contribuições para a seguridade social, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. É, nesse contexto, que entra a cerne da presente tese, uma vez que considera-se que o julgado 146.733 não levou em consideração ponto de essencial relevância para a elucidação da temática discutida, qual seja, a análise da identidade lógica dos princípios existente no conjunto identidade dos institutos.

Conforme defendido neste trabalho, os tributos (salvo exceções expressas as regras) possuem em seu arcabouço de conjunto identidade 11 princípios constitucionais e uma imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, enquanto que as contribuições para interesse de categorias profissionais e de intervenção no domínio econômico possuem 04 princípios, quais sejam: competência do sujeito ativo, legalidade, irretroatividade e tipicidade, As contribuições de intervenção no domínio econômico que incidem sobre combustíveis, além dos princípios já citados ainda possuem a anterioridade e as contribuições sociais além destas, uma imunidade específica no artigo 195 parágrafo 7. da Constituição Federal.

Dessa forma, o presente trabalho defende que houve um erro ao desconsiderar os pressupostos da identidade lógica no julgamento do Recurso Extraordinário 146.733 quando se demonstra claramente que o conjunto de elementos principiológicos presentes na Contribuição são diferentes qualitativamente e quantitativamente do conjunto principiológico presentes nos tributos, sendo, portanto, conjuntos identidades diferentes e, dessa forma, não só não possuem o mesmo regime jurídico constitucional como também não podem ser equiparados como uma mesma espécie de instituto jurídico.

Admoesta-se, portanto, que os tributos, possuem em seu conjunto identidade os seguintes princípios constitucionais: Competência tributária da entidade intraestatal; Legalidade; Irretroatividade; Anualidade; Anterioridade anual e nonagesimal; Tipicidade; Eficácia da lei complementar; Isonomia; Capacidade contributiva; Proibição do efeito tributário confiscatório e Garantia da unidade econômica e social e como regra constitucional a imunidade

prevista no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal. Os tributos, quando não obedecem em seu regramento algum desses princípios, apenas o fazem como exceção previsto na própria Constituição. Em contrapartida, as Contribuições possuem em seu conjunto identidade os seguintes princípios: Competência do sujeito ativo; Legalidade; Irretroatividade; Anterioridade e Tipicidade. No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico incidentes sobre combustíveis e da seguridade social estas ainda possuem em seu conjunto identidade a Anterioridade apenas nonagésima. E a Contribuição Social, além desta, a imunidade específica prevista no artigo 195 parágrafo 7.

Dessa forma, resta nítido que o conjunto identidade dos tributos possuem 11 princípios constitucionais enquanto o conjunto de princípios da Contribuição possuem apenas 05 princípios constitucionais, além de possuírem imunidades diferentes dados pela própria redação da Constituição Federal, sendo assim, possuem regime jurídico constitucional diferentes e, pela regra da identidade lógica, não podem ser enquadrados como mesmo instituto jurídico sendo, portanto, a Contribuição uma prestação pecuniária compulsória não tributária.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 81.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2019.
- AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.
- AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: SEFAZ, 2006.
- ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sérgio Novais. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992, p 23.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma Campos. 16. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, Destinação e Controle**. ed. 2. São Paulo: Noeses, 2011.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2a ed. São Paulo, Saraiva, 1972.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de exceção permanente: Atualidade de Weimar**. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.
- Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. São Paulo: Universidade de São Paulo. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. **Magna Carta - 1215**. São Paulo: Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Brasília: 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 27 de fev. de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro: 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3.200 de 19 de abril de 1941**. Rio de Janeiro: 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3200.htm>. Acesso em: 03 de abr. de 2020.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de Junho de 2010**. Brasília: 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 03 de abr. de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 195 de 24 de Fevereiro de 1967**. Brasília: 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0195.htm>. Acesso em: 03 de abr. de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966**. Brasília: 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0027.htm#:~:text=Del0027&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%2027%2C%20DE,o%20par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico%20do%20art.>. Acesso em: 10 de abr. de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.048**. Rio de Janeiro: 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del4048.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**. Rio de Janeiro: 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecor1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 24 de março de 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977**. Brasília: 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecor1988/emc08-77.htm#:~:text=EMENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%208%2C%20DE%2014%20DE%20ABRIL%20DE%201977&text=Altera%20artigos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal,artigos%20208%2C%20209%20e%20210.>>. Acesso em: 01 de jun. de 2020.

BRASIL. **Lei Ordinária 13.467, de 13 de julho de 2017**. Brasília: 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113467.htm>. Acesso em: 26 de jul. de 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 168, de 15 de março de 1990**. Brasília: 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/168.htm>. Acesso em: 03 de abril de 2020.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110**. Brasília: 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>>. Acesso em: 03 de abr. de 2020.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45**. Brasília: 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019>. Acesso em: 03 de abr. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146733-9**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 26 de junho de 1992. Disponível em: Acesso em: 03 de dezembro de 2022.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº2551 MG**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília. Diário de Justiça 22 ago 2006. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978816>. Acesso em: 03 de dezembro de 2022.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº. 763898**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. Diário de Justiça 23 mar 2012. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=decisoese&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=763898&sort=_score&sortBy=desc Acesso em: 03 de dezembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Mandado de Segurança: MS nº 42656**. Relator: Américo Lacombe. DJ: 04/04/1991.

BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002.

BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. ed. 1. São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015.

BUJANDA, Sainz de. **Lecciones de derecho financeiro**. Madri: Artes Gráficas Benzal, 1987.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 154.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**, 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. São Paulo: Editora Ática. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Alcides Jorge da. Conceito de tributo, imposto e taxa. **Revista de Direito Administrativo**. v. 78. Brasília: FGV, 1968.

- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. ed. 7. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. O Empréstimo compulsório e o princípio da anualidade. **Revista de Direito Administrativo**. v. 76. Brasília: FGV, 1964.
- GROTTI, Dinorá. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**. Malheiros Editores, 2003
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã**. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. M. Norton, 1999.
- LACOMBE, Américo Masset. **Contribuições no direito brasileiro**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, 1989.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2 ed. trad. José Lamago, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1989, p. 532.
- LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo Civil**. Petrópolis: Editora Vozes, 1994. p. 35.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos**. In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo, Bushatsky, 1977, v.3.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo; Revista dos Tribunais, 1968.
- MIRANDA, Pontes de, CAVALCANTI, Francisco. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo, RT.
- NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PORTELLA, André Alves. Espécies tributárias no direito comparado Brasil–Espanha. **Direito, Estado e Sociedade**. v. 32, p. 6-37, 2008.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Porto Alegre: L&PM, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. **Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. v. 15. n. 18. Rio de Janeiro, 2000. p. 133 – 152.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2008a.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31^a ed. **Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2008b, p. 175.

SOUZA, Rubens Gomes. As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**. v. 74. Brasília: FGV, 1963.

STRECK, Lenio Luiz. BOLZAN, José Luis de Moraes. **Ciência política e teoria do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº 545**. Brasília: 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2346>>. Acesso em: 24 de março de 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.