

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



46

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

46

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 1999)



Lu de Campos é a autora da
obra reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Cofins - inconstitucionalidades e ilegalidades da Lei 9.718/98 - Achiles Augustus Cavallo
- Processo administrativo fiscal - a questão do prazo para constituição definitiva do crédito tributário - Antonio Ghizzi e José Etuley Barbosa Gonçalves
- A CPMF e a Emenda Constitucional nº 21/99 - Gabriel Lacerda Troianelli
- Natureza jurídica específica do tributo - Hugo de Brito Machado
- As exigências de certidões negativas no registro do comércio - João Luiz Coelho da Rocha
- Competência para retificação do lançamento tributário - Napoleão Nunes Maia Filho *repetições de indebito*
- Ressarcimento em matéria tributária - prescrição vintenária - Plínio Gustavo Prado Garcia
- A Lei nº 9.711/98 e a responsabilidade tributária na construção civil - Ricardo Lacaz Martins
- Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento - Ricardo Lobo Torres
- Da possibilidade de recolhimento de contribuições em atraso para fins de cômputo de tempo de serviço e do critério de apuração do *quantum* devido - Ricardo Almagro V. Cunha
- O salário-educação e o art. 25, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Rodrigo Gaspar de Mello

Pareceres

- Instruções Normativas nºs 113 e 133/98 que pretendem restabelecer normas da Lei nº 9.532/97 com eficácia suspensa por força de liminar concedida na ADIN 1802/98 - inconstitucionalidade de seus dispositivos por pretenderem inovar na ordem jurídica e não apenas regulamentá-la - Ives Gandra da Silva Martins
- Cofins - alíquota aumentada - compensação com a CSLL - isonomia - inconstitucionalidade - José Artur Lima Gonçalves
- A constitucionalidade do salário-educação (DL. 1.422/75 e sua recepção pela CF de 1988) - José Souto Maior Borges

7 9902
16 9903
26 9905
37 9906
43 9904
48 9907
60
68
78
84
93
100
119
134

Natureza Jurídica Específica do Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Natureza Jurídica

Cogitar da *natureza jurídica* de alguma coisa é buscar a sua identificação no sistema jurídico. Identificar o seu regime jurídico, as normas que lhe são aplicáveis. Quando se diz que uma certa relação jurídica é contratual, se está a dizer que tem a natureza jurídica de contrato e, portanto, que os princípios e normas concernentes aos contratos são aplicáveis àquela relação.

2. Natureza Jurídica Específica do Tributo

Dizer-se que determinada *obrigação* tem a natureza jurídica de *tributo* é dizer-se que essa obrigação submete-se aos princípios e normas do Direito Tributário. Que o seu regime jurídico é o tributário. Não é, todavia, como erroneamente alguns entendem, da natureza de tributo que cogita o art. 4º do Código. Desse equívoco, aliás, não escapou o Mestre Paulo de Barros Carvalho, para quem “tomada a sentença (CTN, art. 4º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político”.¹

Quando o art. 4º do Código diz que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, não está estabelecendo critério para identificação do tributo, e sim da espécie tributária. Está fornecendo o critério fundamental para a identificação de cada espécie tributária, vale dizer, imposto, taxa e contribuição de melhoria, bem como para a identificação de cada imposto, dentro da espécie impostos.

Essa norma está em perfeita consonância com o seu fundamento constitucional, vale dizer, a Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, que inaugurou no Brasil o tratamento sistêmico da tributação, referindo-se a espécies tributárias nitidamente distintas. Está também em inteira consonância com a vigente Constituição, que a recepcionou, portanto, ao cuidar dos tributos divididos em espécies, as quais se identificam pelos respectivos fatos geradores.

É certo que a base de cálculo é elemento fundamental na identificação da espécie tributária, mas é certo também que



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará; Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 24.

a base de cálculo, ou base imponible, é inerente ao fato gerador, ou, como ensinou Ataliba, “a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”.² Daí a correção da norma do art. 4º do CTN no plano doutrinário.

Preocupou-se, é certo, o constituinte, em estatuir que *as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos*.³ Tal norma, porém, é meramente explicitante. Tem finalidade didática. Mesmo que não existisse, certamente as taxas não poderiam ter bases de cálculo própria de impostos. Se pudessem, ruiria todo o sistema tributário, tal seria a possibilidade de violação de suas normas. “Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para a invasão do campo tributário reservado a competência diversa”.⁴

Tanto os fatos geradores de impostos não se confunde com o das taxas, ou das contribuições de melhoria, como o fato gerador de um imposto não se confunde com o de outro imposto. O fato gerador é o elemento nuclear identificador da obrigação tributária respectiva. É ele, portanto, o elemento essencial para a identificação de cada espécie de tributo, e dentro da espécie imposto, para a identificação de cada imposto.

Natureza jurídica específica quer dizer identificação como espécie. A norma em comentário, portanto, nada tem a ver com a natureza jurídica tributária,

ou não tributária, de qualquer exação. Não preceitua a respeito do gênero, mas da espécie de tributo.

3. Tributo e Empréstimo Compulsório

Sem razão, pois, os que invocam o art. 4º do Código para sustentar que a restituição, no caso do empréstimo compulsório, não retira deste a natureza de tributo, porque a restituição é uma destinação, e esta é irrelevante. Tributo é gênero. A destinação do produto da arrecadação do tributo é que não tem relevância para a determinação da espécie. O dispositivo em comentário dita critérios para a determinação da espécie de tributo. Para definição de um tributo como imposto, como taxa, como contribuição de melhoria. A destinação dos recursos, entretanto, é relevante para a caracterização das contribuições sociais e do empréstimo compulsório, por força de dispositivos constitucionais específicos. Isto independe de ser o empréstimo compulsório um tributo.

O dispositivo constitucional que cuida dos empréstimos compulsórios diz que estes podem ser criados “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência,” e “no caso de investimento público relevante de interesse nacional,”⁵ aplicando-se, neste último caso, o princípio da anterioridade tributária.

Além disto, dispositivo constitucional elimina qualquer dúvida que ainda pudesse existir a esse respeito, ao dizer que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será

² Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1990, p. 108.

³ Constituição Federal de 1988, art. 145, § 2º.

⁴ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 63.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 148, incisos I e II.

vinculada à despesa que fundamentou sua instituição".⁶

4. As Contribuições Sociais e o Empréstimo Compulsório

Realmente, as contribuições sociais de que trata art. 149, bem como os empréstimos compulsórios, têm destinação constitucionalmente determinada.

Os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos *para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou então no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*. A razão que justifica a instituição do empréstimo vincula a destinação dos recursos com o mesmo arrecadados.

Assim é, outrossim, em relação às contribuições sociais, de sorte que em relação a tais exações não se aplica inteiramente a norma do art. 4º do CTN. Neste sentido manifestou-se já, com inteira propriedade, o Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal:

"Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais - sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 - e aos empréstimos compulsórios (CF, art. 148). Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que a 'Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente

afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário'. E acrescenta a ilustre professora da UFMG, que 'o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar'. (Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de 'Limitações Constitucionais do Poder de Tributar', de Aliomar Baleeiro, Forense, 7ª edição, 1997, pp. 598-599)".⁷

Também para as contribuições de seguridade social, cuja instituição é autorizada pelo art. 195, é relevante a destinação, definida no referido dispositivo da Constituição. Tais contribuições devem ser arrecadadas pelo INSS, e não pelo Tesouro Nacional, como infelizmente admitiu o Supremo. Nelas, o su-

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 148, parágrafo único.

⁷ Recurso Extraordinário nº 189.415-6 - SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, 1º/12/97, DJU I de 20.02.98, nº 45, RDDT nº 32, maio/98, p. 143.

jeito ativo da relação obrigacional tributária é o INSS e não a União Federal.

5. Inconstitucionalidade da Destinação

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar Recurso Extraordinário em que foi argüida a inconstitucionalidade do aumento da alíquota do ICMS de 17 para 18% pelo Estado de São Paulo, dando-se destinação desse aumento para manutenção e desenvolvimento do ensino e à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, decidiu que a inconstitucionalidade da destinação afeta a relação fisco contribuinte, deixando este desobrigado do pagamento do tributo.⁸

Naquele julgamento ficou vencido o Ministro Carlos Velloso, que sustentava, com inteira propriedade:

“É que a norma inscrita no art. 167, IV, da CF, que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212 e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, e bem assim o disposto no § 4º do mesmo artigo 167, é norma de direito financeiro e não de direito tributário. Ela se inscreve, aliás, na Seção II, do Capítulo II, do Título VI, cuidando a mencionada Seção II - Dos Orçamentos. A citada norma, de direito financeiro, tem ca-

ráter institucional e não integra as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, arts. 150, 151 e 152) nem se filia a princípios outros que instituem direitos e garantias do contribuinte, inscritos no Sistema Tributário Nacional, artigos 145 e seguintes”.⁹

A lição do eminente Professor de Direito Constitucional é primorosa. Uma coisa é a relação de tributação, situada no âmbito do Direito Tributário e submissa aos princípios e normas a este concernentes. Outra, bem diversa, a relação de aplicação dos recursos financeiros, situada no âmbito do Direito Financeiro e submissa aos princípios e normas a este concernentes. A invalidade da norma que regula esta última, por acaso em afronta à Constituição, não contamina a primeira.

Se a inconstitucionalidade de uma norma concernente à aplicação de recursos do Estado afetasse a relação de tributação, também esta seria afetada pela ilegalidade de qualquer ato de gestão ou de aplicação de recursos públicos, e isto evidentemente não acontece.

6. Norma de Efeito Didático

Cuida-se de norma de efeito meramente didático, que apenas explicita o que tem de ser, com ou sem ela, em face da Constituição. Nosso sistema tributário é rígido. A Constituição Federal reporta-se expressamente às diversas espécies de tributo, e estabelece a competência impositiva da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios, atribuindo a cada qual competência para

⁸ STF, Pleno, RE nº 183.906 - SP, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 18.09.97, citado no voto do Ministro Carlos Velloso no RE Extraordinário nº 189.415-6 - SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, 1º/12/97, DJU I de 20.02.98, nº 45, RDDT nº 32, maio/98, p. 145.

⁹ STF, Pleno, RE nº 183.906 - SP, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 18.09.97, citado no voto do Ministro Carlos Velloso no RE Extraordinário nº 189.415-6 - SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, 1º/12/97, DJU I de 20.02.98, nº 45, RDDT nº 32, maio/98, p. 144.

instituir e cobrar os impostos que expressamente indica.

Ao indicar os impostos da competência de cada pessoa jurídica de Direito público interno, a Constituição define o âmbito factual dentro do qual pode operar o legislador na criação de cada imposto. Reportando-se a cada uma das demais espécies de tributo, a Constituição deixou evidente que existem diferenças entre elas. Que uma espécie tributária com outra não se confunde. E tais diferenças não podem ser apenas de rótulo, de nome, que estes o legislador poderia manipular à vontade, reduzindo a nada as normas da Constituição, atributivas da competência.

Assim, se o legislador de um Estado criar um tributo com o nome de taxa, mas determinar que este tem uma base de cálculo própria de imposto, na verdade estará criando um imposto. E se não pode criar impostos, além daqueles que foram atribuídos aos Estados, estará ultrapassando os limites de sua competência. Se o legislador de um Município, na disciplina da contribuição de melhoria, disser que o valor desta não fica limitado ao custo da obra, prevalecendo apenas como limite o incremento de valor do imóvel de cada contribuinte, estará criando, conectado àquela contribuição de melhoria, um imposto sobre a valorização imobiliária, modalidade do imposto de renda. Se o legislador da União criar uma taxa relacionada à expedição de um documento, e determinar que a base de cálculo dessa taxa será o valor de uma operação mercantil realizada pelo contribuinte, à qual o documento se refere, estará criando não uma taxa, mas um imposto. Em todos estes casos o legislador estará violando a Constituição.

Para sabermos se um tributo é imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, não importa o nome, nem a destinação do produto de sua arrecadação, mas o fato gerador respectivo. Qual o fato cujo acontecimento fará nascer a obrigação de pagar o tributo. Este fato é que determinará se estamos diante de um imposto, de uma taxa, ou de uma contribuição de melhoria.

7. Insuficiência do Critério Distintivo

Note-se que não nos referimos a outras espécies tributárias além das três referidas no art. 5º. Na verdade, o critério indicado pelo art. 4º diz respeito apenas às espécies imposto, taxa e contribuição de melhoria, e nisto se mostra coerente com a estrutura do Código Tributário Nacional, como foi elaborado.

Ocorre que tal estrutura sofreu emenda, com a introdução do art. 217, feita pelo Decreto-lei nº 27, de 14 de dezembro de 1996, para salvar várias contribuições que, sem essa alteração teriam de ser tidas como abolidas de nosso sistema tributário. Assim, como adverte, com propriedade, Luciano Amaro reportando-se ao texto atual do CTN, “a partir do momento em que a própria estrutura lógica do Código nos leva a admitir que existem tributos de outras espécies (irredutíveis à tríade do art. 5º), o critério de *especificar segundo o fato gerador* mostra-se insuficiente, como critério legal, para, sozinho, equacionar a classificação dessas outras figuras tributárias”.¹⁰

É insuficiente, sem dúvida, mas é de grande utilidade o critério da identificação da espécie tributária pelo fato gerador da respectiva obrigação. É graças a

¹⁰ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 58.

ele que se pode afirmar com segurança que determinado tributo é imposto, ou é taxa, ou é contribuição de melhoria.

8. Tributos Anômalos

Se aprofundarmos o exame de diversos tributos existentes em nosso sistema jurídicos chegaremos à conclusão de que alguns deles não se enquadram exatamente em nenhuma das espécies enunciadas pela doutrina. É o que ocorre, por exemplo, com o pedágio, que a depender de seu regime jurídico e das circunstâncias materiais de cada caso pode ser uma taxa, ou um preço público. Na verdade os conceitos jurídicos não podem ser delimitados aritmeticamente. A indeterminação e a vaguidade são inevitáveis.

Nesse contexto, pode-se afirmar que alguns tributos são de fato inconstitucionais, porque o tributo deve ser, sempre, obediente aos limites fixados na Constituição e o não-atendimento aos limites conceituais pode em certos casos significar extravasamento dos limites ao poder de tributar. Seja como for, o exame dessas questões não se comporta nos limites deste pequeno estudo, que não pretende esgotar o assunto.

9. As Noções de Imposto, de Taxa e de Contribuição de Melhoria

Deixando o exame das contribuições sociais, e dos tributos que estamos aqui referindo como anômalos, estamos limitando nossas conclusões às três espécies adotadas originariamente pelo Código Tributário.

Consciente da relatividade dos conceitos jurídicos, e dos raciocínios utilizados na construção da denominada ciência do Direito, e por isto mesmo sem a pretensão de enunciar noções incontestáveis, podemos dizer que é:

a) *imposto*, o tributo cujo fato gerador não é, nem se liga necessariamente a um agir do Estado, porque é um fato da vida econômica do contribuinte, como obter renda, ser proprietário de bens, produzir ou fazer circular bens, prestar serviços etc;

b) *taxa*, o tributo cujo fato gerador é sempre um agir do Estado, seja um serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte, seja o exercício regular do poder de polícia;

c) *contribuição de melhoria*, o tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel, em decorrência de obra pública.