

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E AS CONTRIBUIÇÕES

HERON ARZUA
Advogado em Curitiba

1. Sistema Tributário na Constituição Brasileira¹

A definição de tributo evidencia constituir-se ele em objeto de uma relação jurídica que tem sua fonte imediata na lei. É em função desta que o Estado tem a pretensão e outra pessoa o dever de dar uma soma de dinheiro. Essa pretensão, os casos em que ela se corporifica, os critérios gerais que determinam a maneira e os limites de sua formação, fluem, no Brasil, de um conjunto de normas estruturadas logicamente num patamar mais elevado ao plano legislativo ordinário. Referido conjunto de normas se enraíza na Constituição, compondo o sistema constitucional tributário, o qual engloba não somente a matéria tributária, mas inclusive os princípios fundamentais que convergem para toda e qualquer questão, isto é, que informam toda a ordem jurídica nacional. É a parte do Direito Constitucional que é tributária pelo objeto a que se refere, mas que é constitucional pelo escopo a que visa, posto discipline o poder estatal numa determinada atividade, a atividade tributária. Em nosso País, o sistema tributário organizado na Constituição ganha especial relevo, pois reduziu a disposições jurídicas minuciosas os princípios cardiais e as regras que cogitam de repartição de competências impositivas, aspecto essencial da Federação Brasileira. Tais princípios e regras, completadas por conceituações rigorosas, restrições e vedações, ainda são objeto de desdobramento analítico em lei de caráter complementar à Constituição e buscam, numa palavra, assegurar a plenitude da eficácia do próprio sistema, que contém em seu bojo, como se notou, a disciplina jurídica do Estado Federal Brasileiro — a discriminação constitucional de rendas.²

A Constituição de 1967, com redação da Emenda Constitucional 1, de 1969, representando o acme de um processo evolutivo que se iniciou em 1891, é, tangente ao sistema tributário, a mais hirta, extensa, inflexível, única no gênero das quantas se conhece. A Carta atual disse ao legislador o que fazer, o que não fazer, por que forma, como e em que medida fazer. Em efeito, as normas constitucionais tributárias deixaram muito pouco às inventivas do legislador ordinário. Este recebeu ves-

1. Obras indispensáveis ao entendimento da matéria: 1) **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, de Geraldo Ataliba; 2) **Sistema Tributário Brasileiro**, de Amílcar de Araújo Falcão; 3) **Princípios Constitucionais Tributários e A Cláusula "Due Process of Law"**, de A.R. Sampaio Dória; 4) **Discriminação de Rendas**, idem; 5) **O Direito Tributário da Constituição**, de Aliomar Baleeiro; 6) **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, idem.

2. Cf. Amílcar de Araújo Falcão, **Sistema**... pp. 10-11.

tuário fiscal pré-moldado, cabendo-lhe apenas atuar e efetivar os comandos recebidos de cima. Os contornos essenciais e o conteúdo básico do sistema foram traçados pelo constituinte, que, como sói ocorrer em outros países, não se limitou a expedir princípios genéricos sobre tributação. Naqueles temas em que a minúcia se mostrou inadequada para constar do texto constitucional, deferiu atribuição a normas interrogativas ulteriores para lhes completar a eficácia. Embora correndo o perigo de tanger o óbvio, é preciso lembrar que a Constituição é mera repartidora de competências. Ela não decreta desde logo os tributos, mas confere essa delegação aos órgãos legislativos do Estado. A outorga de competência, que em realidade funciona como restrição constitucional ao poder tributário, é acompanhada de todo um instrumental jurídico constitucional que constringe, extraordinariamente, o legislador comum na sua missão ínsita de desenhar as hipóteses de incidência tributária. Não só mandamentos genéricos (como aqueles ligados intimamente ao estatuto do contribuinte) devem ser observados, mas igualmente os que se dirigem para os sistemas tributários e nele se integram. A discriminação das fontes de imposição tributária, que encerra o princípio implícito da rigidez do sistema tributário,³ é corolário, por exemplo, de norma fundamental do Estado Brasileiro, a que reza ser o Brasil uma República Federativa. Princípios gerais que presidem a concepção de toda a ordem jurídica nacional, tais como o princípio da legalidade (traduzido no Direito Tributário pelo aforismo **pas de taxation sans représentation**), o da isonomia (que implica na vedação da criação de tributos não uniformes), o do respeito ao direito adquirido (as isenções contratuais não podem, no prazo avençado, ser revogadas), estão sempre presentes na implementação legislativa do sistema tributário. Normas constitucionais especificamente tributárias (v.g., a imunidade tributária política das instituições de educação ou assistência social; a proibição de que os impostos residuais tenham hipóteses de incidências iguais aos partilhados a Estados e Municípios; a vinculação expressa da taxa à prestação de um serviço público específico ou ao exercício do poder de polícia; as limitações impostas à cobrança da contribuição de melhoria) servem de baliza e limites na elaboração dos pressupostos legais da tributação.

Toda essa casuística de nossa Constituição teve em vista preservar o sistema federativo e evitar a imposição indiscriminada por parte dos Governos.

2. Rigidez do sistema tributário

A Carta atual, embora voltando à técnica da Constituição de 1946, no que toca à partilha de competências por ordens federadas (v. arts. 21, 23 e 24), adotou a concepção da Emenda Constitucional 18, de 1.12.65, no sentido de lograr a rigidez do sistema tributário por meio de indicação explícita das hipóteses de incidência dos

3. "Em verdade, é incontroverso que princípios implícitos possuem a mesma força operante que os expressos" (v. **Princípios...**, op. cit., p. 15, de A. R. Sampaio Dória).

impostos, por via de referência às suas bases econômicas.⁴ Mas a distribuição de competências impositivas continuou a ser feita separadamente, em termos explícitos, de modo a conferir a cada um dos seres federativos ampla competência sobre os tributos deferidos. O sistema rígido não se caracteriza, no entanto, tão-só pela referência às hipóteses de incidência dos impostos hermeticamente atribuídos às pessoas políticas da Federação. Completa-se com inúmeras providências, entre as quais merecem, a nosso ver, citação especial: a) a conceituação das taxas e contribuição de melhoria (art. 18, I e II); b) a proibição de as taxas não tomarem por base impositiva a que tenha servido para a incidência dos impostos (art. 18, § 2º); c) a vedação de a União instituir outros impostos que tenham aspectos material e financeiro da hipótese de incidência idênticos aos previstos expressamente na Constituição (art. 18, § 5º); d) a sujeição aos princípios constitucionais das contribuições e dos empréstimos compulsórios (art. 21, § 2º, I e II); e e) a outorga à lei complementar para estabelecer normas gerais de Direito Tributário, (art. 18, § 1º). Com isso, o que pretendeu o constituinte foi fixar princípios e normas asseguradores do sistema rígido de discriminação de competências, procurando impedir as situações ocorridas na vigência da Constituição de 1946, onde a ausência de regras complementares (como a definição de taxas ou a fixação da base impositiva do imposto municipal de indústrias e profissões, por exemplo) acabaram por afrouxar um sistema que se pretendia fechado e inflexível. Aliás, foi à margem do sistema tributário da Constituição de 1946 que proliferaram as contribuições ditas sociais e previdenciárias, a maioria delas infringente dos princípios constitucionais tributários, nada obstante, como visto, a doutrina já postulasse a sua natureza tributária. Daí por que o casuismo da Carta vigente, com regras até desnecessárias, pois muitas delas são meras decorrências dos princípios cardiais. Assim é, v.g., com a proibição de os impostos residuais e de as taxas não tomarem por base impositiva a que tenha servido para a incidência de outros impostos. A base impositiva é aspecto intimamente vinculado à materialidade da hipótese de incidência, sendo o seu atributo mensurável. A doutrina demonstra de modo irrefutável que a base de medida é aspecto indissociável da materialidade da hipótese de incidência. Ao contrário, se fora um dado externo, haveria desvirtuação da própria espécie tributária de que se cogita. Quer me parecer que a escolha de uma base de cálculo incompatível com o fato descrito hipoteticamente na norma pode levar à transformação do próprio aspecto material da hipótese de incidência. Donde se conclui ser o texto constitucional minudente em demasia; todavia, o foi para preservar a rigidez do sistema. Entre as diretrizes tendentes a resguardar a inteireza do sistema tributário perfilha-se a faculdade de a União emitir normas gerais de Direito Tributário.

3. Normas gerais de Direito Tributário

O § 1º do art. 18, da Constituição, confere à União, mediante lei complementar, a atribuição de 1) estabelecer normas gerais de Direito Tributário, 2) dispor so-

4. V. **Reforma Tributária Nacional**, Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Publicação n. 17, 1966, pp. 29-30.

bre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e 3) regular as limitações constitucionais do poder tributário.

Embora mera consequência da própria concepção que o constituinte deu à organização do Estado Federal Brasileiro, alguns juristas, entre eles, com maior ênfase, Geraldo Ataliba, Paulo Barros Carvalho e Souto Maior Borges,⁵ vêm sustentando a tese de que, diante das normas-princípio **Federação e Autonomia Municipal**, a norma acima citada deve ser entendida de modo restrito, no sentido de abranger tão-somente o contido nos números 2) e 3) supramencionados. As consequências práticas de tal conclusão são importantíssimas, pois importaria em reconhecer a inaplicabilidade de parte do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.66, e tida, pelo seu conteúdo, como lei complementar à Constituição) às Federadas e Municípios.

Penso poder resumir (se bem que de modo incompleto)⁶ o entendimento dessa Escola sobre o alcance da expressão **normas gerais**. Com base nos princípios federativos (que a Constituição elege, ao lado da República, como intocável) e da autonomia municipal, que como princípios se constituem em alicerce da totalidade do sistema jurídico,⁷ os Estados e Municípios, ao lado da União, têm competências próprias, leis próprias, autoridades próprias, para exercitar suas competências. Dentro do **auto nomos**, Federadas e Municípios têm atribuições legislativas sobre o Direito Administrativo, podendo organizar a própria administração e regular as relações com seus administrados. O Direito Administrativo, ressalvadas as exceções expressas no texto constitucional, é sempre federal, estadual ou municipal. Ora, o Direito Tributário é mero capítulo do Direito Administrativo, só tendo de próprio o instituto do tributo, o qual não é suficiente, de **de par si**, para conferir autonomia ao Direito Tributário. Insito, pois, no próprio sistema jurídico-constitucional, a competência de cada membro da Federação, inclusive dos Municípios, para legislar sobre a matéria administrativa, na qual se contém a tributária. A Constituição em corolário, não cria tributos, mas defere competência à União, Estados e Municípios para fazê-lo, cada qual na esfera impositiva recebida. Se a Constituição não cria tributos, se ela atribui essa competência expressamente às indigitadas pessoas político-constitucionais, então a lei de normas gerais também não os cria. E criar significa não somente descrever as hipóteses de incidência, mas também prescrever como se desenvolve a obrigação tributária decorrente e, é de lógica do sistema, como ela se extingue. De igual, pelas mesmas razões, não cabe às normas gerais cogitar de ex-

5. V. RDP 10/45; RT 433/297; **Rev. da Secr. Assuntos Jurídicos da Prefeitura Municipal do Recife 2/57**.

6. Para perfeito e correto conhecimento dessa tese é indispensável ler o artigo de Geraldo Ataliba, publicado na RDP 10/45.

7. E de Agostinho Gordijo a observação de que: "Quem desrespeita uma norma, transgredir-a simplesmente; quem ofende um princípio, agride todo o sistema" (citado por Celso Antônio Bandeira de Mello, RDP 10/298).

clusão, suspensão e contribuição do crédito tributário, nem de problemas relacionados com a fiscalização dos tributos. À sua vez, a atribuição conferida pelo § 1º, do art. 18, é para edição de normas gerais de direito tributário e não normas do Direito Tributário. O adjetivo **gerais** atua como evidente restrição do conceito de norma. Em consequência, a regra é a exclusividade, sendo a legislação sobre normas gerais a exceção; como tal, a sua interpretação deve ser restrita. Seu campo próprio e específico, de acordo com os princípios e regras constitucionais, é dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Com o devido respeito que os citados juristas nos merecem, creio que o dispositivo constitucional indigitado deve ser compreendido, nem restritivo nem ampliativamente, mas de modo integrativo e harmônico com todo o sistema constitucional. A atribuição da competência legislativa sobre normas gerais de Direito Tributário há de ser colocada em consonância com os princípios que informam a estrutura do Estado Brasileiro. A Federação e a autonomia municipal devem ser examinadas à luz de nossa formação histórica e diante do Direito Positivo Constitucional vigente. Outros aspectos, para obfirmar a tese, também estão a exigir melhor reflexão.

Do ângulo histórico, não é novidade que, contrastando com a origem do federalismo americano, o brasileiro se organizou do centro para a periferia, surgindo de gradativas concessões do poder central e não de fatias soberanas dos Estados-membros. A Federação Brasileira, sendo derivada de um estado unitário tradicional desde os tempos coloniais, passando pelo Império, partiu de esquemas e concepções fortemente centralizados. Essa situação se refletiu intensamente na área financeira, onde a União, embora fazendo concessões às Federadas e, posteriormente, aos Municípios, sempre se reservou os poderes normativos gerais. O Código de Contabilidade Pública e as leis federais sobre o imposto de vendas e consignações (o Decreto-Lei 915, de 1.12.38, **v.g.**) são eloquentes atestados nessa direção. Daí se infere que, em matéria de normas gerais de Direito Financeiro (e Tributário), a União, primeiro implicitamente e depois de modo expresso, sempre teve competência legislativa. De outra parte, a centralização política e financeira do Brasil é resultado de fatores econômicos. De um federalismo formal dualista, tendo procurado aproximar-se do modelo americano, que consagrava a autonomia periférica de modo inequívoco, evoluímos (ou involuímos?) para um sistema federativo, de que a Carta atual é símbolo, denominado de integração ou cooperativo, no qual a maior parcela do poder tributário está concentrada na esfera da União Federal, com redução considerável de autonomia financeira dos Estados e Municípios. Talvez, e não carece examinar nesse trabalho, que pretende não se distanciar do enfoque jurídico, a marcha do federalismo para um sistema próximo do Estado Unitário seja inevitável, ditado por imposições econômicas e políticas dos anos modernos. Aqui não se está tomando partido pró ou contra a nova feição do federalismo; apenas se está indicando a possibilidade, bastante real e palpável, de a centralização política, administrativa e financeira ser irreversível e que ou o Estado Federativo se amolda aos novos tempos ou restará dele tão-somente a notícia histórica de sua existência num

curto período político da humanidade. A intervenção sempre crescente do Estado na economia e a consciência mais ou menos generalizada de que aí reside a pedra filosofal de qualquer regime, vêm reforçando consideravelmente a força centrípeta existente hodiernamente em todos os Estados Federativos. As perspectivas atuais, inclusive internacionais, como é o caso dos EUA, indicam que a influência do Governo Federal será cada vez maior no futuro. Esses novos influxos econômicos e políticos se refletem, obviamente, no instrumental tributário, que é largamente utilizado como meio de indução da economia, e na própria discriminação de rendas, onde ganha terreno a participação dos Federados e Comunas no produto da arrecadação dos impostos ditos por isso mesmo de nacionais. Outros motivos, que aqui cabe desenvolver, entre eles, a preservação da unidade nacional, militam a favor da tese e indicam a total compatibilidade entre a competência do Congresso Nacional para editar normas gerais de Direito Tributário aplicáveis aos Estados e Municípios, e os princípios maiores da Federação.

Sob o segundo prisma, do estudo do sistema constitucional da Emenda 1, de 1969, resulta, inequivocamente, como decorrência de um processo histórico irreversível, que mais se acentua no federalismo contemporâneo, a nítida superioridade política, jurídica e financeira da União sobre os Estados e Municípios. Esta preeminência se desnuda em todo o texto constitucional, como por exemplo: a) amplitude de suas competências e atribuições legislativas, a abarcar até matéria de Direito Administrativo (v. art. 8º, XVII; idem c); b) o seu poder, determinado na Constituição, de estabelecer as bases principais das organizações constitucionais e legislativas dos Estados, inclusive fixando os princípios constitucionais da União, a que se sujeitam (v. arts. 13 e 200); c) o direito de inspeção e fiscalização sobre os Estados, indo até a intervenção federal, mesmo por inobservância de diretrizes econômicas estabelecidas em lei federal (v. art. 10, V, a); d) a competência privativa para decretar os mais relevantes impostos no país, **v.g.**, o imposto de renda e o imposto sobre produtos industrializados, além daqueles de âmbito ordinatório da economia — os impostos de importação e exportação, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores imobiliários, e de utilização extrafiscal para fins de reforma agrária — o imposto sobre a propriedade territorial rural, sobre a incumbência dos tributos previdenciários, econômicos e profissionais (v. art. 21); e) a competência para instituição de impostos residuais, extraordinários e empréstimos compulsórios (art. 18, § 5º, 21, § 2º, e 21, § 2º, II). Quanto aos Municípios, além das restrições dirigidas ao Estado, que também devem obedecer (v. art. 200), a sua autonomia política está enfraquecida pela nomeação dos prefeitos das capitais e dos Municípios que sejam declarados de segurança nacional (art. 15, § 1º a e b), a sua autonomia administrativa, pelos princípios federais que devem seguir (art. 8º, XVII, c; arts. 97 e 109) e a sua autonomia financeira pelos poucos recursos gerados pelos seus impostos privativos, assim mesmo estes privados de restrições, tais como limitações das alíquotas do imposto sobre serviços, definição dos serviços tributáveis, e concessões de isenções (v. art. 24, II, e § 4º; art. 19, § 2º). Diante de tudo, ainda se pode apontar, como fator descaracterizador do princípio federal do bicameralismo,

a regra da fidelidade partidária, sob pena de perda do mandato (art. 35 e 152, parágrafo único), que torna o senador, não em representante do Estado, mas em soldado do partido.

Fazendo coro com a doutrina que ensina que Federação é autonomia recíproca da União e dos Estados, e que aquela encerra os princípios da a) auto-organização, b) da autodireção, c) das competências próprias e d) da repartição de rendas, forçoso é reconhecer que, na Carta atual, os indicados nas letras **a, b, e c** só existem, para Estados e Municípios, em termos discretíssimos. Por essas razões é que constitucionalistas proclamam estar extremamente esvaziado o conteúdo do art. 13, § 1º, principalmente se confrontado com os arts. 8º, 13, **caput**, e 200. O regime federativo, pois, diríamos com Victor Nunes Leal,⁸ não é esquema rígido. Há gradações no federalismo, tomando como referência a Federação Americana. Mesmo Geraldo Ataliba, que defende com brilho inextinguível o campo estreito das normas gerais de direito tributário em função dos conceitos de federação e autonomia, reconhece que "normas expressas vão circunscrevendo de tal forma essa autonomia, que ela se reduz a uma expressão prática realmente diminuta".⁹

Colocado o tema nesses termos, parece não restar dúvidas da conciliação dos princípios federativo e da autonomia com a faculdade de o Congresso Nacional expedir normas gerais de Direito Tributário. Se é certo, como magistra a doutrina constitucionalista, que na Federação a autonomia se encontra fora da alçada do poder legislativo federal, no caso brasileiro isso efetivamente acontece. Em matéria de normas gerais o Congresso se investe de representante, não da União, mas do Estado Federal Brasileiro.

Admitida, constitucionalmente, a possibilidade de haver a existência de normas gerais de Direito Tributário, resta o problema de precisar o seu conteúdo.

Já acenamos a posição de Geraldo Ataliba e sua prestigiosa Escola, sobre o conteúdo restrito das normas gerais. No passado, já houve quem, sob a bandeira da autonomia dos Estados e Municípios, tenha defendido a tese de que a norma geral de Direito Financeiro, em cujo bojo se reconheceu a matéria tributária,¹⁰ não pode, por exemplo, definir fatos geradores dos tributos estaduais e municipais¹¹. É de não ser esquecida também a posição da Comissão Especial, composta pelos tributaristas Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Péricles e Gilberto de Ulhôa Canto, para exarar parecer a respeito do anteprojeto de lei do Código Tributário Nacional, da lavra de Rubens Gomes de Sousa. Esta Comis-

8. V. **Problemas de Direito Público**, Rio, Forense, 1960, p. 110.

9. Cf. RDP 10/299.

10. Cf. José Duarte, **A Constituição Brasileira de 46**, vol. 1, pp. 275 e 296.

11. Cf. Carvalho Pinto, **Normas Gerais de Direito Financeiro**, p. 92; Sá Filho, **Normas Gerais de Direito Financeiro**, p. 27.

12. Cf. Parecer, publ. n. 4, do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1955.

13. Rubens Gomes de Sousa, "Normas Gerais de Direito Financeiro", RDA 37/12.

são, vencido Ulhôa Canto, emitiu juízo na direção de que as normas gerais só podem ser aquelas que se estendam indiscriminadamente a todas as pessoas de Direito Público e aos tributos de competência de todas essas pessoas, concluindo que não devia o Código regular os tributos locais em espécie.¹²

Defendendo a inteireza e constitucionalidade das normas constantes do hoje vigente Código Tributário Nacional, encontram-se o seu patrono, Rubens Gomes de Sousa, e os doutores Gilberto de Ulhôa Canto, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Fábio Fanucchi, e outros (a enumeração seria fastidiosa, pois se trata da corrente dominante).

Na concepção dos autores mencionados, as normas gerais, antes de serem regras de conceituação, são regras de atuação que, em última análise, regulamentam preceitos constitucionais, expressos ou implícitos.¹³ Afora o campo das limitações constitucionais e dos conflitos em matéria tributária (que todos se põem de acordo), a norma geral é competente para explicitar as regras constitucionais sobre conjunto e individualidade dos impostos componentes do sistema tributário. Observa Amílcar de Araújo Falcão que "tendo o legislador constituinte pretendido, em princípio sob um critério de rigidez, segregar as diferentes áreas de competência tributária, de modo a atribuir exclusividade ao exercício de cada uma delas e incomunicabilidade às categorias fiscais respectivas, não se poderia, conceber tivessem os diferentes titulares do poder de tributar ampla faculdade de definir os pressupostos de sua própria competência, o que equivale a definir os limites entre as suas e as demais esferas de competência.¹⁴ Rubens Gomes de Sousa coloca assim a questão: "Se a Constituição atribui privativamente à União, aos Estados e Municípios determinados impostos, designando-os por seus nomes, ainda é preciso determinar o que foi que a Constituição quis atribuir a cada uma daquelas entidades: porque se uma coisa nos parece absolutamente certa, é a que não se pode dizer que a Constituição tenha atribuído apenas um **nomen juris**; ... a não ser assim, o conceito de **venda** pode variar de Estado para Estado, ou o conceito de **predio**, de Município para Município: e o resultado seria que toda discriminação de rendas, contida na Constituição, passaria a ser letra morta".¹⁵

O Relatório da Comissão Especial do Código (responsável pela Emenda 18, igualmente) ressalta que, dentre as normas que visam a assegurar a unidade econômica, política e jurídica do País, estão as que definem o fato gerador, a base de cál-

12. Cf. Parecer, publ. n.º 4, do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1955.

13. Rubens Gomes de Sousa, "Normas Gerais de Direito Financeiro", RDA 37/12.

14. **Sistema...**, p. 53.

15. **Normas...**, p. 21.

culo e, eventualmente, o contribuinte dos impostos de competência não só federal, como estadual e municipal.¹⁶

A matéria pertinente à definição das categorias tributárias objetiva a preservar a rigidez da discriminação de rendas, embora hoje conste do próprio texto constitucional. Encontra porém o seu desdobramento na lei de normas gerais.

Tirada a matéria regulada no sistema constitucional tributário, pensam os autores do Código fornecer ao campo do Direito Tributário substantivo também ângulos de implementação via normas gerais.¹⁷ Assim se daria com os assuntos ligados à legislação tributária, definindo, em razão do princípio da legalidade tributária, os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, basilares até para verificar a natureza jurídica do tributo. Seguem-se daí as regras gerais que objetivem a disciplinar uniformemente em todo o País o desenvolvimento e extinção das obrigações tributárias, inclusive as hipóteses em que a aplicação da lei pode ser dispensada.¹⁸ Na mesma direção, a matéria relativa à interpretação da lei tributária, decorrente do princípio da obrigatoriedade de sua aplicação. No tocante à matéria objeto do direito, administrativo tributário — competência das autoridades arrecadoras e fiscalizadoras — o seu relacionamento com os direitos e garantias individuais serve de fundamento para as normas gerais.

Quanto à matéria do lançamento, que muitos têm como no âmbito do Direito Administrativo, é de se lembrar, apenas para mostrar a controvérsia doutrinária, a antiga tese (1943) de Dino Jarach a respeito da sua natureza jurisdicional¹⁹ ou a moderna tese de Alberto Pinheiro Xavier, para quem o lançamento é o título jurídico da obrigação de imposto.²⁰ No mais, é de se notar que as obras de Direito Administrativo reservam reduzidíssimo espaço, se é que reservam, ao estudo do lançamento e revelam com ele nenhuma preocupação, deixando transparecer que o sentem estranho às suas cogitações, a despeito de sua enorme importância no contexto jurídico tributário moderno.

Em verdade, o Código Tributário Nacional, como repositório de normas gerais, é fruto das concepções dominantes a respeito da autonomia do Direito Tributário e da necessidade pragmática de regular preceitos constitucionais tributários ou informativos da ordem tributária.

16. Cf. Reforma..., publ. 17 da FGV, p. 81.

17. Cf. Rubens Gomes de Sousa, in **Normas...**, pp. 29/33.

18. Cf. Aliomar Baleeiro, **Direito Tributário Brasileiro**, Forense, 3ª ed., p. 16.

19. V. **El Hecho Imponible**, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Prefácio X e ss.

20. **Conceito e natureza do Lançamento Tributário**, Ed. Juriscredi, SP, 1973, p. 535.

Não obstante, como inicia Berlin no seu notável **Princípios de Direito Tributário**,²¹ ter-se escrito muito, talvez até demasiado, para elucidar se o Direito Tributário é autônomo ou se, ao contrário, é mero capítulo do Direito Administrativo, a verdade é que o Direito, como instrumento de atuação, existe para resolver problemas fácticos, cuja necessidade de solução foi por eles demonstrada. Assentados na natureza eminentemente instrumental do Direito, e certos de que o problema da autonomia (no sentido de independência) não existe e é falso²², os juristas brasileiros, cientes da advertência de Dino Jarach já em 1943 — de que "admitir la autonomía estructural del Derecho Tributario o negarla, es fuente de diferentes maneras de ver la relación jurídica tributaria, es decir, de diferentes definiciones de ésta y de diferentes métodos de estudio del Derecho Tributario"²³ e imbuídos da noção de que o Direito Tributário não se esgota inteiramente no Direito Administrativo (que trata apenas do aspecto formal da relação jurídica tributária),²⁴ conceberam o Código Tributário como um conjunto de normas que cogita de regras gerais envolvendo toda a relação jurídica tributária, desde o seu nascimento até a fase de sua extinção, a par dos preceitos tendentes a assegurar a unidade e rigidez do sistema como organizado na Constituição.

A rigor, a diversidade das teses enunciadas, a propósito do conteúdo das normas gerais, não advém do fato de que umas sejam mais científicas do que as outras, mas da circunstância de que os seus arautos conduzem o raciocínio por vias diferentes, e não consideram as mesmas questões da mesma forma. Enquanto para uns a amplitude da norma geral é incompatível com a Federação, para outros ela é condição de sua própria existência.

Em conclusão: apensar do rigor jurídico da tese de Geraldo Ataliba, que reconheço levantar sérias objeções quanto à natureza de lei nacional do Código Tributário, este diploma, concebido por seus autores com finalidades evidentemente pragmáticas, é um complexo de normas gerais de direito tributário que, de resto, se harmoniza com os princípios constitucionais que informam a Carta de 1969. (Emenda 1).

21. **Principios de Derecho Tributario**, vol. I, Madrid, E. Derecho Financiero, 1964, trad. de Fernando Vicente, Arche Domingo, p. 19.

22. Rubens Gomes de Sousa, **Curso de Direito Financeiro**, publicação n.º 6, do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Rio, 1958, pp. 64-65.

23. **Hecho Imponible**, Buenos Aires, 1971, p. 47.

24. Cf. Rubens Gomes de Sousa, **Curso**..., p. 66; Amílcar de Araújo Falcão, **Introdução ao Direito Tributário**, Rio, 1959, Edições Financieiras, pp. 32-34; Alfredo Augusto Becker, **Teoria**..., p. 26; Aliomar Baleeiro, **Direito**..., pp. 15 e ss.; Dino Jarach, **El Hecho**..., p. 14; José Luis Peres de Ayala, **Derecho Tributario**, Madrid, 1968, Ed. Derecho Financiero, p. 11; Narciso Amoros, **Derecho Tributario**, Madrid, 1970, Ed. Derecho Financiero, pp. 63-66; Hector B. Villegas, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, Buenos Aires, 1972, Depalma, p. 125; Rafael Bielsa, **Compendio de Derecho Público — III Derecho Fiscal**, Buenos Aires, 1952, Depalma, pp. 1 e ss.

4. Sujeição das contribuições aos princípios constitucionais

Em face do demonstrado em trabalho anterior²⁵ de que as contribuições são tributos e, como tais, revestem as características de suas espécies, e visto submeterem-se os tributos aos princípios e normas-princípio da Constituição, a conclusão lógica que se impõe é: as contribuições não escapam aos princípios da Constituição.²⁶

Significa isso que as contribuições não podem ter hipóteses de incidência (e, conseqüentemente, base imponible — que é aspecto integrante do próprio conceito de hipótese de incidência) atribuída a outro imposto. Devem obedecer, rigorosamente, ao princípio da rigidez e a todas as demais normas referentes à espécie tributária de que se tratar. De acordo com as hipóteses de incidência que lhes sejam deferidas, tipificar-se-ão as contribuições como taxa ou imposto e, em se cuidando deste, serão assimiladas ao imposto tipo correspondente — sobre circulação de mercadorias, sobre rendas, etc. Cabe dizer aqui que a figura da contribuição como tributo misto, que reúne características de imposto e taxa, repugna à melhor doutrina. Ainda que sob o nome de contribuição haja vinculação à espécie taxa e imposto, em cada caso os princípios a serem seguidos são os que comandam a sistemática de cada qual, embora tratados, aparentemente, de modo uniforme. Várias leis sobre contribuições mesclam sob essa capa situações que indicam tratar-se ora de imposto ora de taxa. E, como afirmamos, as contribuições mais se afeiçoam à taxa, pois como impostos dificilmente se legitimam; via de regra, infringem os postulados constitucionais, em relevo o da rigidez que implica na atribuição privativa de impostos aos entes federados. Como taxas as contribuições perfilharão expressamente o conceito daquelas, principalmente ao requisito da prestação de serviços, ou sua disponibilidade, diretamente relacionada ao contribuinte. A ausência de referibilidade à pessoa colocada na qualidade de sujeito passivo na categoria de contribuinte descaracteriza a taxa e pode torná-la inexigível, se não puder acomodar-se a outra categoria tributária. Da mesma forma, as contribuições haverão de obedecer às prescrições do Código Tributário Nacional, como complexo válido de normas gerais de direito tributário. Toda a matéria legislativa sobre contribuições que for incompatível com as regras do Código deve ser tida como revogada.

A alegação da palavra **parafiscalidade** não tem mais, no Brasil, por disposição da própria Carta Magna, o efeito de justificar o desrespeito ao cânone constitucional tributário.

25. Cf. Heron Arzua, **Natureza Jurídica das Contribuições**, Ed. Rev. Trib. SP, 1974, pp. 11.

26. Cf. Aliomar Baleeiro, **Direito**..., op. cit., p. 571; Geraldo Ataliba, **Sistema**..., op. cit., pp. 198-199; Amílcar de Araújo Falcão, **Sistema**..., op. cit., p. 55.

Conclusões

1ª) O sistema tributário organizado na Constituição reduziu a regras jurídicas minuciosas os princípios cardeais e os preceitos relativos à repartição de competências impositivas.

2ª) Aludidos princípios consubstanciam não só mandamentos genéricos intimamente ligados ao estatuto do contribuinte (que se dirigem para o sistema tributário e nele se integram), como também aqueles próprios do sistema, entre os quais avulta o princípio da rigidez do sistema tributário.

3ª) Tais princípios e preceitos, completados por conceituações rigorosas, restrições e vedações, visam a assegurar a plenitude da eficácia do próprio sistema tributário, preservando o sistema federativo e evitando a imposição indiscriminada por parte dos Governos.

4ª) Naqueles temas em que a minúcia se mostrou inadequada para constar do texto constitucional, deferiu-se atribuição às normas integrativas ulteriores para lhes completar a eficácia (normas gerais).

5ª) Embora a controvérsia existente sobre o alcance e o conteúdo das normas gerais de Direito Tributário, que envolve o exame de questões fundamentais de direito constitucional, o dispositivo do texto supremo — que deferiu à União a faculdade de ditá-las através de lei complementar — deve ser entendido de modo integrativo e harmônico com todo o cânone constitucional. Nesta concepção, o Código Tributário Nacional, de evidentes finalidades pragmáticas, é um complexo válido de normas gerais de Direito Tributário.

6ª) Os tributos parafiscais não escapam aos princípios constitucionais. Em matéria de rigidez do sistema significa, basicamente, que não podem ter hipótese de incidência atribuída a outro imposto partilhado a Estados e Municípios, devendo observar rigorosamente as normas referentes à espécie tributária de que se revestir. Assimilados a impostos, dificilmente se legitimam; via de regra, infringem o princípio da rigidez.

7ª) Devem, igualmente, obedecer às prescrições do Código Tributário Nacional, tida como revogada toda matéria legislativa com ele incompatível.